

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



MONOGRAFÍA

**“ANÁLISIS DEL PARÁGRAFO II DEL ARTÍCULO TRES
DE LA LEY Nro. 154 DE CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS
DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS, RESPECTO DE LA
IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS, PARA
DETERMINAR EL CONFLICTO DE APLICACIÓN DE LA
NORMATIVA TRIBUTARIA”**

(Para optar al grado académico de Licenciatura en Derecho)

POSTULANTE : Egr. ELÍAS OSVALDO CORONADO HUANCA

TUTOR : Dr. MAURICIO FARFÁN ESPINOZA

**La Paz – Bolivia
2013**

Dedicatoria...

El presente Trabajo de Investigación está dedicado a quien a través de mi vida ha conducido con su orientación, como luz que siempre alumbro mi camino, mi madre Dora Coronado Z. quien consagró mi vida otorgándome seis maravillosos hermanos y con la fuerza de su alma y Amor infinito supo darme el impulso para salir adelante.

A mi hermano Rubén por haberme brindado su colaboración incondicional en el transcurso de estos cinco años.

A mis tres hijas Valeria, Wanda y Melanny porque he sacrificado bastante el tiempo que debí brindarles en los momentos más precisos.

Agradecimientos...

Por su colaboración desprendida a mi mentor académico y guía espiritual, que con sus conocimientos científico jurídicos, inculcó mi gestación profesional logrando de este modo irradiar su experiencia en la tutela de la presente Investigación monográfica, el Dr. Mauricio Farfán Espinoza.

A mis catedráticos de esta magnífica casa superior de estudios, la carrera de derecho de la Universidad Mayor de San Andrés, por haber transmitido el conocimiento adquirido a lo largo de gesta científica.

Gracias...

INTRODUCCIÓN

Como podrá advertir amable lector, el tema de la prescripción de las obligaciones tributarias, se trata de un tema vasto, cuyo abordaje se emprenderá mediante el recorte parcial de la realidad. Es decir, a quien pretenda encontrar agotado el tema de la prescripción en el presente trabajo, se advierte entonces, que el referido objetivo no se cumplirá. No obstante, en base al recorte o delimitación del objeto de estudio, el trabajo se dividirá en dos grandes bloques. El primero, para establecer el perfil adoptado de investigación, donde se enmarcará y delinearán los aspectos generales de la metodología, el balance de la gestión o marco teórico, así como de la problematización de la prescripción de la obligación tributaria.

El segundo bloque, pretenderá abordar particularismos de la prescripción, se pondrán de manifiesto tópicos en los que resultado por la manifestación teórica planteada conducirán al emprendimiento oportuno adoptado, con una serie de teorías doctrinales de tratadistas españoles, salvadoreños, argentinos y bolivianos de renombre en el ámbito del derecho.

Esta redacción investigativa se inicia en un lenguaje sencillo para poder emprender posteriormente en un segundo periodo con uno más técnico que no deja de ser impenetrable sino, más aun quien escribe tendrá la complacencia de haber sido absorbido de repente en la consumación de otro trabajo inquirido por el lector.

La prescripción Liberatoria en Materia Tributaria y Previsional me pareció importante abordar el tema que considero que ofrece un gran número de dudas. Este tema es el de la Prescripción Liberatoria, con la salvedad de que nos referiremos exclusivamente a las obligaciones fiscales, recordando que en materia civil existe también la prescripción adquisitiva, es decir la adquisición de derechos por el transcurso del tiempo, como la tradicional usucapión, conocida comúnmente como "Posesión Veintenal" para los inmuebles, nos referiremos por lo tanto, a la liberatoria únicamente, la prescripción no es la extinción de un derecho, sino simplemente de la acción.

ÍNDICE GENERAL

Pág.

CAPÍTULO I

1. PORTADA	
2. DEDICATORIA.....	í
3. AGRADECIMIENTOS.....	ü
4. INTRODUCCION	1
5. ÍNDICE GENERAL.....	2

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1. ELECCIÓN DEL TEMA DE LA MONOGRAFÍA	7
2. FUNDAMENTACIÓN O JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	9
3. DELIMITACION DE LA INVESTIGACIÓN	14
3.1. Delimitación Temática	14
3.2. Delimitación Espacial.	15
3.3. Delimitación Temporal.....	15
4. BALANCE DE LA GESTIÓN O MARCO TEÓRICO	16
4.1. Marco Teórico	16
4.2. Marco Histórico	18
4.3. Marco Conceptual.....	21
4.4. Marco Jurídico.....	22
5. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE LA MONOGRAFÍA.....	22
6. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS	23
6.1. Objetivo General	23
6.2. Objetivos Específicos	24
7. ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN	24
7.1. Métodos.....	25

7.1.1	Métodos Generales	26
7.1.1.1	Método Científico	27
7.1.1.2	Método Inductivo.....	27
7.1.1.3	Método de Análisis	28
7.1.1.4	Método Jurídico	28
7.1.2	Métodos Específicos	28
7.2	Técnicas de Investigación a Utilizarse	28
7.2.1	Técnica Documental	29
7.2.2	Técnica de la Entrevista	29

SEGUNDA PARTE

DESARROLLO DEL DISEÑO DE LA MONOGRAFÍA

CAPÍTULO II

DIAGNÓSTICO DEL TEMA DE LA MONOGRAFÍA

8	CONCEPTO BÁSICO DEL TEMA TRIBUTARIO	31
8.1	Distinción Terminológica y Conceptual.....	32
8.2	Autonomía del Derecho Tributario	33
9	PRINCIPALES DOCTRINAS DE LA PRESCRIPCIÓN	36
10	FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	37
11	FUENTES FORMALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	39
11.1	La Constitución Política Del Estado	39
11.2	Los Convenios y Tratados Internacionales.....	39
11.3	Código Tributario Boliviano	40
11.4	Las Leyes.....	40
11.5	Los Decretos Supremos.....	40
11.6	Las Resoluciones Supremas	41
11.7	Las Demás Disposiciones de Carácter General	41
11.8	Las Ordenanzas Municipales.....	42
12	ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	42
12.1	La Ley Tributaria	43
12.2	Elementos de la Ley Tributaria	43
12.2.1	Límite Espacial.....	43
12.2.2	Límite Temporal.....	44

13	TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCIÓN TRIBUTARIA.....	45
	13.1 Teoría de los Servicios Públicos.....	45
	13.2 Teoría de la Relación de Sujeción.....	46
	13.3 Teoría de la Necesidad Social	46
	13.4 Teoría del Seguro.....	47
14	LA OBLIGACIÓN FISCAL	47
15	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	48
16	PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUARIO	49
	16.1 Principio de Legalidad.....	41
	16.2 Principio de Igualdad	51
	16.3 Principio de Generalidad	52
	16.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad	53
	16.5 Principio de Progresividad	54
	16.6 Principio de Capacidad Contributiva	55
17	RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.....	57
	17.1 Hecho Generador o Hecho Imponible.....	57
	17.1.1 Concepto.....	57
	17.1.2 Hechos Imponibles instantáneos	58
	17.1.3 Hechos Imponibles de ejercicio.....	59
	17.1.4 Visión Dinámica del Hecho Imponible.....	59
	17.2 Modos de Extinción de la obligación Tributaria.....	60
	17.3 Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.....	60
	17.3.1 Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria	61
	17.3.2 Sujeto Pasivo de la relación Jurídica tributaria.....	64
	17.4 Modos de Extinción de la Obligación Tributaria	78
CAPÍTULO III		
DIAGNÓSTICO DE LA APLICACIÓN PRESCRIPTIVA TRIBUTARIA		
18	EL CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN, SU ORIGEN EN EL DERECHO PRIVADO Y SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO	81
19	LEGISLACIÓN COMPARADA EN LOS TÉRMINOS DE PRESCRIPCIÓN	83
	19.1 Regulación de la prescripción en la Ley General Tributaria Española de 2003	83
	19.2 Regulación de la Prescripción en el Código Tributario Peruano	85

19.3 Regulación de la Prescripción en el Código Tributario del Ecuador	88
20 ANÁLISIS NORMATIVO.....	91
20.1 Anterior Constitución Política del Estado.....	91
20.2 Nueva Constitución Política del Estado	92
20.3 Código Tributario Boliviano	94
20.4 Ley Nro. 154 de Clasificación y Definición de Impuestos y de y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos.....	95
21 FUNDAMENTACIÓN TÉCNICA DOCTRINAL POR LA AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA PRESCRIPCIÓN.....	96

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

22 ELEMENTOS CONCLUSIVOS.....	99
22.1 Conclusiones Críticas	99
22.2 Conclusiones Positivas	101
23 RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS	102
24 BIBLIOGRAFÍA	104

**DISEÑO
DE LA
INVESTIGACIÓN**

CAPÍTULO I

DISEÑO DE LA INVESTIGACION

ANÁLISIS DEL PARÁGRAFO II DEL ARTÍCULO TRES DE LA LEY Nro. 154 DE CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS RESPECTO DE LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS, PARA DETERMINAR EL CONFLICTO DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

1. ELECCIÓN DEL TEMA DE LA MONOGRAFÍA

La elección del tema es la decisión más importante en el presente proceso investigativo que tiene como resultado la monografía expuesta a continuación, puesto que da inicio al trabajo preliminar de investigación, así pues la presente propuesta de investigación monográfica, cuyo ámbito de aplicación considera ser atractivo, toda vez que en el progreso laboral desarrollado hasta hoy he podido estar en contacto en la problemática que conlleva el presente planteamiento, con este antecedente al observar y analizar entre varios criterios de apoyo con lecturas introductorias para poder crear una idea de los problemas concernientes al tópico que conlleva el interés y el apoyo principalmente del tutor académico especializado, quien ha permitido la determinación de la hipótesis de trabajo, en este referente se ha identificado la definición del tema que establece el objetivo de la investigación al observar y analizar la Ley Nro. 154 promulgada recientemente el 14 de julio de 2011, por el actual presidente constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia Evo Morales Ayma, la “Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos”.

Contiene en su estructura dos Títulos: Título I Clasificación y Definición de los Impuestos de Dominio Nacional, Departamental y Municipal, Titulo II Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de Dominio Exclusivo de los Gobiernos Autónomos. Es precisamente en el Capítulo Primero del Título I de Disposiciones Generales regulado en cuatro artículos que establecen primero el objeto: Artículo 1 *“Que el presente Título tiene por objeto la Clasificación y Definición de Impuestos de Dominio Nacional, Departamental y Municipal, en aplicación de Artículo 323, parágrafo III de la Constitución Política Del Estado”*, asimismo en el siguiente Artículo señala que: *“Las disposiciones contenidas en el presente Título **se aplicarán al nivel central del Estado**, a los **gobiernos autónomos departamentales, municipales e indígena originario campesinos**”*, posteriormente el artículo tres parágrafo I indica que *“El nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales en el ámbito de sus competencias, crearán los impuestos que les correspondan de acuerdo a la clasificación establecida en la presente Ley”* y el parágrafo II del mismo Artículo dispone: *“**Los Impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles.**”*, es en este parágrafo precisamente donde se realiza la observación, la imprescriptibilidad de los impuestos, siendo este el motivo por el cual se ha identificado el problema para plantear el presente trabajo monográfico toda vez que la prescripción como se lo establece en la Ley Nro. 154 de manera estrictamente extintiva que provoca la desaparición de un derecho real o la extinción de una acción, basado en un dato estrictamente negativo como es el impedimento o el no ejercicio de un derecho del titular del tributo.

En consecuencia queda establecido que el argumento más importante del presente trabajo monográfico, es el de no permitir la renuncia a la prescripción, así como la posibilidad de su interrupción, cabe indicar también referente a este tema, que por parte de algunos autores señalan la existencia de una obligación natural de renunciar a la prescripción, sin embargo, considero que se trata de un derecho adquirido de acuerdo con el razonamiento de que sólo se habrá extinguido la acción, pero nunca

el derecho subjetivo, por lo que es relevante establecer que la imprescriptibilidad de los impuestos, cuenta con argumentos importantes para considerar la pérdida de este derecho considerado inclusive como instituto jurídico o de su acción tan solo por la aprobación por parte del ente legislativo que tuvo a su cargo su sanción, sin contemplar o analizar la repercusión jurídica que pueda ocasionar en la sociedad contribuyente, suscitando de este modo la pérdida de este derecho adquirido sin haber tomado en cuenta consideraciones tan importantes como los es el derecho que una persona pueda accionar ante la ineficacia de los administradores tributarios que han permitido transcurrir el curso del tiempo, principal testimonio de la inacción del titular, en su defecto por una de las partes de la relación jurídica actores involucrados, por lo que bajo estos argumentos se ha elegido el siguiente título: Análisis del Parágrafo II del Artículo Tres de la Ley Nro. 154 de Clasificación de Impuestos de los Gobiernos Autónomos respecto de la Imprescriptibilidad de los Impuestos, para Determinar el Conflicto de aplicación de la Normativa Tributaria.

2. FUNDAMENTACION O JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Entre los argumentos más importantes del derecho de la prescripción extintiva constituido esencialmente por un derecho ganado por el influjo del transcurso del tiempo, sobre las relaciones jurídicas, en el presente caso tratándose del tema impositivo, la inacción de la administración tributaria en un determinado tiempo dan nacimiento al ejercicio del derecho de la prescripción extintiva de de las acciones para el pago de “Los Impuestos al Estado” vulnerado por el parágrafo II del artículo 3 de la ley Nro. 154, promulgado en fecha 14 de julio de 2011, en los derechos subjetivos adquiridos del contribuyente, determinando la publicación de esta norma la desaparición extintiva del accionar de los sujetos de la relación jurídica, no dando en ellos adecuadas señales de vida durante el plazo fijado, basado en un hecho de carácter negativo, como es el no ejercicio de un derecho por parte del titular del mismo, ante la desaparición del accionar del derecho de la prescripción, previsto en el artículo señalado precedentemente, así como también el accionar por parte del sujeto

activo, en este caso la administración tributaria, por consiguiente se puede afirmar antes de determinar la prescripción que a existido silencio administrativo positivo y negativo en ambas partes de la relación jurídica lo que permite el origen de la acción de un derecho de pedir la prescripción por parte del ciudadano, contribuyente o sujeto pasivo como quiera denominarse.

La obligatoriedad de la Ley 154 es un obstáculo en el tema del derecho a la prescripción obligando a pagar a los contribuyentes la deuda y las sanciones de los impuestos sin derecho a acogerse a la prescripción o en su defecto al “perdonazo” de las sanciones correspondientes a personas que no efectivizaron su pago por deudas tributarias con el Estado, tal es el caso otorgado por el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz en la gestión pasada.

La Disposición Transitoria de la Ley 154 señala:

Primera. *“Se mantienen vigentes los impuestos creados por Ley, hasta que el nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales creen sus propios impuestos, de acuerdo a la presente Ley”.*

Segunda. *“El nivel central del Estado continuará con la administración del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB) de acuerdo a la ley vigente, hasta que los gobiernos autónomos departamentales creen su propio impuesto, de acuerdo a la presente Ley”.*

Tercera. *“Se mantiene la vigencia del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA), el Impuesto Municipal a las Transferencias (IMT) y el Impuesto al Consumo Específico (ICE) para efectos de gravar la chicha de maíz, establecidos por ley vigente, hasta que los gobiernos autónomos municipales establezcan sus propios impuestos a la propiedad y*

transferencia de bienes inmuebles y vehículos automotores, y al consumo específico de la chicha de maíz, con arreglo a esta Ley”.

Estas tres disposiciones transitorias establecen en su contenido ambigüedades y oscuridad normativa, porque en la referida norma legal no implantan ni disponen la derogación de ningún artículo de la ley 2492, “Código Tributario Boliviano”, específicamente debería abrogar el Art. 59, 60, 61 y 62, por lo tanto, al interior de la administraciones tributarias y los procesos existentes en los distintos entes recaudadores ya sea municipal departamental o estatal quedan paralizados, entre tanto alguna entidad privada o gubernamental recurra ante el Tribunal Supremo de Justicia para pedir la inconstitucionalidad de la misma, entre tanto en la actualidad las solicitudes de prescripción de impuestos son rechazados, por la Administración Tributaria especialmente por el Servicio Nacional de Impuestos (S.I.N.), en previsión del párrafo II artículo 3 de la Ley 154 que origina el presente trabajo monográfico, entre tanto continúe vigente la prescripción de impuestos de cuatro años, para que la administración tributaria pueda establecer una deuda tributaria, toda vez que no ha sido abrogada o derogada por la Ley 154. Por otra parte al interior de las obligaciones tributarias no se extinguen estas con el fallecimiento del sujeto pasivo o tercero responsable, más al contrario el artículo 35 de la Ley 2492 “Código Tributario” señala:

I. *“Los derechos y obligaciones del sujeto pasivo y el tercero responsable fallecido serán ejercitados o en su caso, cumplidos por el heredero universal sin perjuicio de que éste pueda acogerse al beneficio de inventario”.*

II. *“En ningún caso serán transmisibles las sanciones, excepto las multas ejecutoriadas antes del fallecimiento del causante que puedan ser pagadas con el patrimonio de éste”.*

De la misma forma, al determinar el carácter hereditario de la obligación tributaria es otro justificativo paralelo a la prescripción debería prescribir los impuestos a la muerte del obligado, pero al referirnos al objeto de la investigación, cambia el curso

del mismo, por lo que podría afectar la direccionalidad de esta investigación por tal motivo retornamos al mismo.

La prescripción de las deudas tributarias es un derecho que debe ser respetado por parte de la administración tributaria quienes deben brindar toda la información y asistencia necesaria al contribuyente, lamentablemente en nuestra sociedad boliviana aún existe desinformación, abandono y confusión en las obligaciones tributarias pese a que esta última gestión han existido campañas de concientización tributaria y el destino de estos recursos por parte de funcionarios de Impuestos Nacionales, sin embargo, esta información no es suficiente, porque en estas campañas no se ha tocado el tema o la solicitud de prescripción a contribuyentes que de alguna manera han desatendido el pago de su tributo al Estado, ya sea por causas ajenas (fallecimiento del titular, cambio de residencia distrital, viajes, enfermedades), que impidieron el normal desarrollo de su responsabilidad tributaria, todo esto ha ocasionado problemas en la administración tributaria, hasta se podría afirmar que el actuar de la administración tributaria de encarar con responsabilidad y buena fe en el reconocimiento de las solicitudes de prescripción de la deuda tributaria, cuando en la relación jurídica ha existido inacción en el activo y el pasivo.

Hasta ahora se ha podido advertir en las diferentes sedes administrativas tributarias se van simplemente rechazando, sin fundamento lógico alguno de la inacción y negligencia por parte del ente recaudador al no realizar las acciones oportunas en la recaudación y simplemente avocarse a la aplicación de la norma promulgada (Ley 154), que establece la imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias.

Ahora bien, la razón preponderante para determinar que la pretendida investigación monográfica se enfoca básicamente a la vulneración de los derechos del contribuyente en la Ley 154, se asienta en los criterios fundamentados con el principio de la Seguridad Jurídica (Art. 178 C.P.E.), el cual repercute al derecho tributario, justificado de la siguiente manera: no puede existir en la cabeza del deudor una deuda vitalicia y

que no puede estar sometido de por vida a la eventual acción del acreedor, en este caso el de la administración tributaria, la seguridad jurídica es complicada, porque vela en toda su dimensión por los derechos del gobernado, Derechos que no pueden restringirse o suspenderse, la seguridad Jurídica pues, se identifica con el conjunto de factores jurídicos que se instauran por un Estado para mantener su estabilidad y funcionamiento, a través del respeto a los derechos y principios de los hombres que detentan la soberanía del mismo, así el Estado goza de la más amplia gama de principios que le permiten emitir normas para proteger a sus habitantes de cualquier abuso, exceso o desvío de los entes públicos, que pueden iniciar en una simple interpretación de la ley, hasta el más común acto de prevaricación o desvío de poder constituye un acto arbitrario.

Al referirnos a que los tributos no deben ser arbitrarios, significa que el legislador no debe establecer premisas en la norma que puedan ser manipuladas por la autoridad o por el particular; algo muy similar al principio de legalidad tributaria, en donde el legislador no puede dejar en manos de los gobernados ni de las autoridades que éstos determinen la base del tributo, o incluso, que puedan manipular, alterar o tergiversar el contenido o alcance de la citada base, asimismo una norma debe indicar de forma concreta y precisa a quién se dirige, cuál es su base, pero sobre todo, su análisis debe ser tan específico, que aleje al sujeto de toda duda, considero también que la emisión de toda norma por el mismo mandato de la constitución Política del Estado debe previamente ser socializado con quienes son partícipes activos y pasivos para la emisión de una norma legal como lo es la Ley 154.

Por otra parte la claridad de la teoría de los derechos adquiridos está en contraposición con la teoría del devengo, en donde el legislador cuenta con las máximas atribuciones para cambiar o modificar la ley cuando lo estime conveniente, pero lo cierto es que no podrán cambiarse esas normas cuando hayan entrado a la esfera jurídica del particular, en consecuencia mínimamente deberían estar sujetos a la socialización de la población tributaria.

3. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Delimitación Temática

Esta investigación se circunscribe estrictamente al área tributaria, es decir corresponde al Derecho Tributario, toda vez que el tema de la prescripción es amplio, abarcando el ámbito penal, civil, municipal, pero en esta oportunidad nos orientaremos exclusivamente a las obligaciones fiscales, como lo es el tributo, que comprende el ámbito estatal departamental y municipal, refiriéndonos concretamente a la pérdida del derecho adquirido por el transcurso del tiempo a la acción de impugnar el derecho de la prescripción en el campo tributario, mutilado por la Ley Nro. 154, que refiere en su párrafo segundo del artículo tres: "*Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles*", esta disposición ha sido promulgada en fecha 14 de junio de 2011, vulnerando la garantía del principio de Seguridad Jurídica, los juristas que han elaborado y aprobado esta disposición legal, no han previsto abrogar el art. 59 de la Ley 2492, por lo que continua vigente la prescripción de impuestos de cuatro años, para que la administración tributaria pueda establecer una deuda tributaria, en consecuencia se establece que la materia referente proyectada para la presente investigación monográfica lo constituye el Derecho Tributario en el tema de la prescripción.

3.2. Delimitación Espacial

El presente trabajo está enmarcado a los procesos que se llevan adelante en el tema de la prescripción en una entidad recaudadora tributaria departamental, toda vez que la referida ley 154 ha sido promulgada con motivo de implementar impuestos de carácter departamental, en este sentido se realizará la presente investigación al interior del departamento de La Paz, concretamente se analizará un caso presentado ante el Servicio Nacional de Impuestos Distrital La Paz o en su defecto en un trámite de prescripción del Municipio de El Alto o la Ciudad de La Paz pero sin embargo para

fines de establecimiento espacial pondremos el departamento paceño para trazar con claridad esta monografía.

3.3. Delimitación Temporal

Los parámetros trazados en cuanto al tiempo están fijados a los actos o procesos realizados al interior de las administraciones tributarias en el tema de de las solicitudes de prescripción a partir de la promulgación de la Ley Nro. 154, es decir a partir del catorce de junio del año dos mil once, sin embargo cabe mencionar que el instituto jurídico de la prescriptibilidad de las acciones no es absoluto, hay ciertos derechos que se pueden ejercer en cualquier momento porque no lo perjudica el transcurso del tiempo como la acción reivindicatoria de la propiedad solo para citar un ejemplo, en este alcance temporal lograremos establecer durante este tiempo es decir hasta su primer año de vigencia en la estas se han permitido rechazar las peticiones prescriptivas en la entidad recaudadora.

4. BALANCE DE LA GESTIÓN O MARCO TEÓRICO

4.1. Marco Teórico

La prescripción tributaria tiene plena aplicación como modo de extinguir la obligación tributaria, ante el vencimiento del plazo otorgado por la inactividad en el transcurso del tiempo, que una vez materializado, imposibilita a la Administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal, de este modo la Subsección V del Código Tributario Boliviano, establece como un modo de extinción de la obligación tributaria a la prescripción en el artículo 59 de la Ley Nro. 2492 de la siguiente manera:

Artículo 59° (Prescripción) I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:

- a) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
- b) Determinar la deuda tributaria.
- c) Imponer sanciones administrativas.

d) Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

En el mismo cuerpo normativo establece la prescripción de la acción de repetición de la siguiente forma Artículo 124 (Prescripción de la Acción de Repetición). I. Prescribirá a los tres (3) años la acción de repetición para solicitar lo pagado indebidamente o en exceso.

Hemos iniciado este subtítulo con exposición los artículos precedentes, para entender en un inicio que existen dos plazos independientes de prescripción de la obligación tributaria, uno para determinarla y el otro para exigirla, lo cierto es que una lectura sistemática de la ley permite concluir en el sentido de que se ha establecido un sólo plazo, con lo que se pretende abordar ciertos aspectos relevantes de la prescripción, fundamentado con el principio de la Seguridad Jurídica, el cual indica que no puede existir en la cabeza del deudor una deuda vitalicia y que no puede estar sometido de por vida a la eventual acción del acreedor, en este caso el de la administración tributaria, al respecto podemos tomar en cuenta la opinión de Pezzuti y Barreiro que afirma que “La prescripción responde o constituye una herramienta jurídica basada en los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico ¹” autores que a su vez hacen mención a Pérez Novaro que al respecto expresa “este modo de extinción halla su fundamento en el derecho a la seguridad jurídica, que es una de las especies del derecho individual a la seguridad, de jerarquía constitucional, constituyendo un instrumento para obtener la necesaria seguridad en las relaciones jurídicas, por lo que debe elevarse a la categoría de un principio inherente a todo estado de derecho y a la personalidad humana ²”. En forma resumida podemos indicar que el principio de seguridad jurídica “Representa la garantía de la aplicación objetiva de la Ley³”, en consecuencia constituye un

¹ Pezzutti Miguel y Barrero Pablo, Revista Ley On Line “Dos Cuestiones Respecto de la Prescripción” Publicado en agosto de 2011, WWW. Laleyonline.com.py/maf/app/authentication/formLogin del Paraguay.

² PEREZ NOVARRO CESAS “Modos de Extinción de la Obligación Tributaria”

mecanismo para ponerle fin a las relaciones jurídicas inactivas durante un prologando período de tiempo, sobre el tema el Art. 178 de la Constitución Política del Estado Señala que: *“La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica...”*.

La prescripción como un modo de extinción de obligaciones tributarias, no es más que un instituto jurídico, que en el fondo contiene dos aspectos no jurídicos, por un lado “castiga” al ente que no ejecutó la gestión de su inacción, en este caso la administración tributaria y consecuentemente permite al contribuyente desleal “liberarse” de su deuda sin cumplirla. Concluyendo de este modo el marco teórico del principio de la seguridad jurídica en el instituto jurídico de la prescripción que no se puede obligar al contribuyente con la perpetuidad de su deuda por silencio o la inacción del sujeto activo.

Al estudiar el problema de la prescripción resulta un tanto extraño que simplemente por el transcurso del tiempo o por el no uso pueda verse alguien privado de su derecho de reclamar al órgano institucional público en base a los argumentos que fueron establecidos por la Ley 2492.

Por otra parte, la posición sustentada por la administración tributaria, y la normas que consagran la prescripción en materia tributaria carecen de fundamento en cuanto a los recursos que pudiera utilizar el contribuyente lo que permite la postura en que, a su criterio, las normas del Código Tributario Boliviano que si bien consagra la prescripción de la obligación tributaria, no establecen una vía jurídica específica para que el interesado pudiera alegarla y por tanto correspondía recurrir, a efectos de "cubrir" este vacío legislativo, a las normas generales sobre prescripción.

4.2. Marco Histórico

Etimología.- etimológicamente, este vocablo deriva del latín *praescrito* que proviene del verbo *praescribere* que se compone de dos raíces que son *praey* *scribere*, que significa “escribir antes” o “al principio”.¹ Esta figura jurídica tuvo su origen en el Derecho Romano durante el periodo llamado Formulario, mismo que duró hasta antes del fin de la República.

Manuel Ortolán señala sobre los orígenes de la prescripción lo siguiente: “A medida que Roma fue evolucionando jurídicamente, el término *prescriptio*, se fue aplicando también a la extinción de la acción reivindicatoria, que era afectada hondamente por una posesión de larga duración. Transcurridos algunos años apareció en la legislación romana una figura denominada *prescriptio longi temporales*, introducida por los Pretores, en ellos se concedía a los poseedores con justo título y buena fe, una excepción oponible a la acción reivindicatoria, siempre y cuando quien la hiciera valer tuviese una posesión durante un término de diez años entre los presentes y, veinte entre los ausentes, como se siguió la costumbre de estatuir esta excepción antes o al principio de la “formula”, también se le denomina con el término *praescritio*, a semejanza de la excepción extintiva de la acción *temporales*, después y como consecuencia de la “Constitución Teodosiana”, desapareció la perpetuidad de las acciones derivadas del *Ius Civile*, al establecer dicha Constitución que el plazo de la duración de la posesión sería de treinta años, sin hacer mención alguna de la buena fe o de justo título, con motivo de lo anterior, nació otra institución que fue la “*praescriptio longuis simitemporis*.”⁴.

En Bolivia la distribución del Poder Tributario que acompañó el nacimiento de la República de Bolivia y que fue parte de la visión de nuestra Primera Constitución Política del Estado, en la misma para a efectos ilustrativos, podemos citar algunos articulados de la primera Carta Magna boliviana, que establecían con claridad la

⁴ ORTOLÁN, MANUEL. Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano. Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Argentina, 1960, p. 120.

visión que, nuestros primeros legisladores, le habían impreso a la definición de potestad tributaria asignada a cada uno de los Poderes que componían el Estado, estos artículos eran los siguientes:

El artículo 12° disponía que era un deber de todo ciudadano boliviano la contribución a los gastos públicos. Por otro lado, el artículo 43° señalaba que la Cámara de Tribunos tiene la iniciativa en las contribuciones anuales y gastos públicos. Por su parte, el artículo 83° dispone que el Presidente representante del Poder Ejecutivo tenía la atribución de cuidar la recaudación e inversión de las contribuciones, con arreglo a las Leyes. Finalmente, dentro de las garantías constitucionales previstas en dicha norma fundamental, se encontraba aquella contenida en el artículo 153°, que disponía que las contribuciones se repartirían proporcionalmente, sin ninguna limitación ni privilegio.

Esta breve referencia de ciertos artículos de la primera Carta Magna boliviana, se constituyen en un indicio claro de que la distribución de la Potestad Tributaria siempre fue originaria y centralizada.

En lo referente a la materia de estudio, es decir el régimen legal de la prescripción tributaria no tuvo antecedentes normativos hasta la Ley Nro. 1340 de 28 de mayo de 1992, fecha en que ha sido puesta en vigencia el primer Código Tributario (vigente hasta el año 2003), cuyo estudio ha tenido la virtud de reunir la normas legales dispersas que hasta entonces existía en esta materia, estableciendo un orden más adecuado, clasificado jurídicamente los llamados tributos, estableciendo las relaciones jurídico tributarias, con los sujetos de la relación. El aspecto más importante del anterior Código Tributario dentro del ámbito de la Prescripción, como un modo de la extinción de la obligación tributaria previsto en el Art. 41, señalaba la prescripción entre la compensación, la confusión y la

condonación o remisión posteriormente a partir del año 2003 entra en vigencia la Ley 2492 Código Tributario Boliviano.

4.3. Marco Conceptual

Al referirnos al concepto de prescripción inmediatamente lo vinculamos, con la prescripción de los delitos o en derecho civil con la prescripción como modo de adquirir una propiedad o extinguir de un derecho, pero en esta oportunidad nos relacionaremos en su conceptualización con el Derecho Tributario, de este modo primero al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el termino prescripción significa el “modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley ⁵”.

El autor Nicolás Coviello, considera a la prescripción como “un medio causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo⁶.”

A su vez, Gutiérrez y González, señala que la prescripción es “la facultad o el derecho que la ley establece a favor del deudor para excepcionarse válidamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley para hacer efectivo su derecho⁷”.

⁵ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, [www. rae. es](http://www.rae.es)

⁶ COVIELLO, NICOLÁS. Doctrina General del Derecho Civil. Traducción de Felipe de Jesús Tena. Editorial Hispano-Americana, 4ª. ed. México, 1949, p. 491.

⁷ GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, E.: Derecho de las Obligaciones. 5ª ed. Puebla, México, Ed. Cajica, 1978, p. 798.

Para el derecho administrativo, de acuerdo a Martínez Morales podemos establecer que la prescripción es: “un medio de adquirir derechos o liberarse de obligaciones en virtud del transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley⁸”

Por lo visto y leído en estos conceptos podemos contribuir con la siguiente definición: La prescripción es un modo de extinguir las acciones y derechos tributarios, por no haber ejercido oportunamente dichas acciones y derechos durante el tiempo transcurrido.

4.4. Marco Jurídico

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia

Ley Nro. 2492 Código Tributario Boliviano

Ley Nro. 843 de Reforma Tributaria

Ley Nro. 2341 de Procedimiento Administrativo

Ley Nro. 154 de Clasificación de Impuestos, definición y de Regulación para la creación y Modificación de Impuestos.

Ley Nro. 33 Marco de Autonomías y Descentralización Andrés Ibáñez

Ley Nro. 017 Ley Transitoria Para El Funcionamiento

De Las Entidades Territoriales Autónomas

Código Civil Boliviano

Código de Procedimiento Civil

Código Tributario (Antiguo) Nro. 1340

Reglamento Interno Asamblea Departamental de la Paz.

5. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE LA MONOGRAFIA

A raíz de la promulgación de la Ley Nro. 154 que en su Art. 3 Par. II establece la obligatoriedad y la imprescriptibilidad de los impuestos en el ámbito

⁸ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Editorial Oxford, Volumen 3. 2ª ed. México, 2002 p. 196

departamental, ha surgido una contrariedad a lo establecido en la Ley 2452 Código Tributario Boliviano, en la que permanece vigente la prescripción, en tal sentido se plantea la siguiente hipótesis de trabajo:

“Análisis del Parágrafo II del Artículo Tres de la Ley Nro. 154 de Clasificación de Impuestos de los Gobiernos Autónomos Respecto de la Imprescriptibilidad de los Impuestos, para Determinar el Conflicto de Aplicación de la Normativa Tributaria”.

Título con el que se pretende obtener a través de la presente investigación el determinar la vulneración de los Derechos adquiridos del contribuyente, por la contraposición existente entre ambas normas legales, identificando también los daños que pueda causar en sus herederos, por consiguiente planteo el siguiente cuestionamiento.

¿Es favorable o negativa la prescripción de los impuestos?

¿El hecho de que no prescriben traerá muchos problemas tanto a las empresas como a las personas naturales, se podrá cobrar de gestiones pasadas, es decir de 10, 20 años atrás?

¿Se debería modificar que los hijos hereden los impuestos de sus padres? ¿Sería conveniente que prescriban?

¿Si no es abrogada o derogada una ley o artículo que pone en conflicto otra ley, ¿qué puede ocurrir?

¿Cuál debía haber sido la posición del Estado referente a la Ley Nro. 154?

¿La gente está informada sobre la imprescriptibilidad de los impuestos?

6. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS

6.1. Objetivo General

Analizar el tema de la prescripción y la imprescriptibilidad en materia tributaria determinando los perjuicios que pueda ocasionar al contribuyente, para plantear la posición e interpretación normativa del párrafo II del Art. 3 de la Ley Nro. 154 y poder aplicarse legalmente el plazo de la prescripción establecido en los artículos 59 y siguientes de la Ley Nro. 2492 Código Tributario Boliviano, es decir dar vigencia plena ha esta ultima norma instaurada legalmente, en virtud a que ninguna norma posterior a esta, haya determinado su derogación del artículo referente a la prescripción impositiva.

6.2. Objetivos Específicos

- Determinar el conflicto de aplicación de la norma por parte de los administradores tributarios en relación a la prescripción o la imprescriptibilidad y que norma es aplicable en estos casos cuando existe competencia normativa.
- Evaluar si la imprescriptibilidad según el criterio de la administración tributaria y la de los contribuyentes, vulneran principios y derechos establecidos en la normativa tributaria así como en la Constitución Política del Estado.
- Qué consecuencias genera la aplicación de la imprescriptibilidad tanto en sedes Administrativas Tributarias como en los contribuyentes.

7. ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

Según la naturaleza de la problematización descrito más adelante en este perfil académico, así como en la justificación del problema, en ese antecedente, al existir dos posiciones encontradas, que por un lado la Ley 2452 (Código Tributario Boliviano), admite en la subsección V el tema de la prescripción de los impuestos a los cuatro años, por otra la Ley de reciente creación Nro. 154, por el contrario, prevé la imprescriptibilidad, consecuentemente se establece que la presente investigación monográfica, se basa en estudios de carácter **explicativo**, toda vez que se pretende demostrar las causas que puede ocasionar en el contribuyente, así como al heredero y el impacto social que trasciende a nivel departamental sin dejar de prescindir el ámbito multinacional, en base a las opiniones y repercusiones que tiene hasta hoy, la promulgación de la referida ley 154 por parte de analistas constitucionales, juristas y editorialistas de los matutinos y medios de comunicación de nuestro país, considerando también los principios constitucionales y tributarios respaldan la vigencia plena del instituto de la prescripción en materia tributaria.

Lleva también este tipo de estudio monográfico la tendencia **descriptiva** porque compromete la resolución de la parte cuestionada en el planteamiento del problema así como de los efectos que causa al interior del mundo tributarista, ante el accionar intempestivo de los administradores tributarios en el departamento de La Paz, es decir planteamientos solucionarios del problema para una eficaz y mejor administración tributaria del país, porque la política tributaria en esta sede gubernativa independientemente de dar a conocer la orientación y concientización de la misma, debe también desarrollar su labor informativa respecto a estas salidas jurídicas, los recursos que puedan plantearse ante las correspondientes instancias a fin de no crear carga procesal

en las sedes administrativas tributarias por cobros coactivos de ínfimas cuentas pendientes en el pasivo.

7.1. Métodos

Los métodos empleados en la presente investigación estarán circunscritos a la demostración de los objetivos de la problemática, para lo cual se tomaran los siguientes métodos:

7.1.1. Métodos Generales

Según la naturaleza de la problematización descrito más delante en este perfil académico, asicomo en la justificación del problema, en ese antecedente, al existir dos posiciones encontradas, que por un lado la Ley 2452 (Código Tributario Boliviano), admite en la subsección V el tema de la prescripción de los impuestos a los cuatro años, por otra la Ley de reciente creación Nro. 154 por el contrario prevé la imprescriptibilidad consecuentemente se establece que la presente investigación monográfica, se basa en estudios de carácter **explicativo**, toda vez que se pretende demostrar las causas que puede ocasionar en el contribuyente, asicomo al heredero y el impacto social que trasciende a nivel departamental sin dejar de prescindir el ámbito multinacional, en base a las opiniones y repercusiones que tiene hasta hoy la promulgación de la referida ley 154 por parte de analistas constitucionales, juristas y editorialistas de los matutinos y medios de comunicación de nuestro país, considerando también los principios constitucionales y tributarios respaldan la vigencia plena del instituto de la prescripción en materia tributaria.

Lleva también este tipo de estudio monográfico la tendencia **descriptiva** porque compromete la resolución de la parte cuestionada en el

planteamiento del problema así como de los efectos que causa al interior del mundo tributarista, ante el accionar intempestivo de los administradores tributarios en el departamento de La Paz, es decir planteamientos solucionarios del problema para una eficaz y mejor administración tributaria del país, porque la política tributaria en esta sede gubernativa independientemente de dar a conocer la orientación y concientización de la misma, debe también desarrollar su labor informativa respecto a estas salidas jurídicas, los recursos que puedan plantearse ante las correspondientes instancias a fin de no crear carga procesal en las sedes administrativas tributarias por cobros coactivos de ínfimas cuentas pendientes en el pasivo.

7.1.1.1 Método Científico

Dada la importancia aplicada en la mayor parte de las investigaciones, que requiere orden y sistematización, para ello este método conformado por una serie de pasos (Percepción de una dificultad, identificación y definición de la dificultad, solución propuesta para el problema, deducción de las consecuencias de las hipótesis, verificación de la hipótesis), los que se deben dar para descubrir nuevos conocimientos, en el mejor de los casos profundizarlos, cuyas características se reflejan en la verificación empírica, experimentación controlada, búsqueda de generalizaciones más amplias existentes, así como la verificación de los hechos va más allá de lo objetivo y lo fáctico.

7.1.1.2 Método Inductivo

A partir de la palabra imprescriptibilidad significa que la investigación impartirá de lo particular, para posteriormente al analizar los diferentes procesos que contengan en sus decisiones

emitidas en base a la disposición legal de la ley 154, llegarán a ser parte de la realidad general. Se recurrirá a este método ya que constituye el método de conocimiento del mundo. Proporciona al hombre la posibilidad de comprender los más diversos fenómenos de la realidad. El método dialéctico al analizar los fenómenos de la naturaleza, de la sociedad y del pensamiento permite descubrir sus verdaderas leyes y las fuerzas motrices del desarrollo de la realidad de lo que implica las nuevas funciones sociales que encaran la problemática inherente a la falsedad de documentos.

7.1.1.3 Método de Análisis

Se empleara este método, ya que determinara la separación mental o material del objeto de investigación en sus partes integrantes para descubrir los elementos esenciales que la conforman.

7.1.1.4 Método Jurídico

Método con el cual se establecerá, los principios jurídicos generales, que determinaran las consecuencias que derivan de tales principios y su concordancia con las instituciones en vigor con las normas positivas. Lo cual permitirá interpretar, construir, sistematizar y comunicar el conocimiento jurídico.

7.1.2 Método Específicos

Con el propósito de investigar las razones por las cuales el legislador ha visto por conveniente introducir este artículo que causará repercusiones en el ámbito tributario lo que nos permitirá utilizar el **Método Exegético**, con la final de lograr determinar los intereses

económicos del Estado, como también las afectaciones a los intereses de los contribuyentes podremos permitirnos emplear el **Método Teleológico** y a partir de ello también determinar los intereses sociales que afectara a la población en general.

7.2. Técnicas de Investigación a utilizarse

La técnica a utilizar en la presente investigación son:

7.2.1 Técnica Documental

Esta técnica será empleada a fin de recabar información no solo jurídica sino también para consultar datos que son publicados en revistas, medios de comunicación, libros, doctrina y otras que puedan contener temática relacionada a esta investigación.

7.2.2 Técnica de Entrevistas

Con el de obtener en primer lugar contacto con las entidades involucradas, en este caso Impuestos Nacionales, y Gobiernos Municipales, es imprescindible aplicar el método de la entrevista a fin de lograr el acercamiento para poder obtener información.

**DESARROLLO DEL
DISEÑO
DE LA
MONOGRAFÍA**

SEGUNDA PARTE
CAPÍTULO II
DIAGNÓSTICO DEL TEMA DE LA MONOGRAFÍA

**CONCEPTOS, ANÁLISIS, TEORÍAS DEL MARCO JURÍDICO, EN SU ENFOQUE Y
DIAGNÓSTICO RESPECTO A LA NORMATIVA REFERIDA A LOS IMPUESTOS Y SU
PRESCRIPCIÓN**

8. CONCEPTO BÁSICO DEL TEMA TRIBUTARIO

Los tributos constituyen el género más importante como fuente de los recursos derivados, es decir aquellos que el Estado obtiene de la riqueza de los particulares para nutrir las arcas públicas permitiendo de esta forma el funcionamiento del Estado, que supone la realización de gastos y la procura de los recursos económicos para cubrirlos, ambos originan la actividad financiera del Estado.

Por lo anterior los tributos pueden definirse como aquellas detracciones coactivas de contenido económico que mediante Ley realiza el Estado en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de cumplir un gasto público coherente con un momento y democrático Estado de Derecho, ejecutando en cumplimiento de sus fines.

Del concepto esbozado se extrae sus características:

- “*detracciones coactivas*”. Señalar que los tributos consisten siempre en exacciones de parte no sustancial de la riqueza de las economías particulares, con la coacción propia que exhibe el derecho en la exigibilidad de las obligaciones, en otras palabras, constituyen un acto de unilateralidad del Estado.

- *“De contenido Económico”*. Este rasgo distintivo implica el aludido traspaso o detracción de riqueza de las economías particulares hacia el Estado. La prestación será siempre susceptible de valuación pecuniaria.
- *“Que mediante Ley realiza el Estado”*. La Exacción solo puede operar a través de la Ley (“Obligatio ex lege”), constituyendo ésta una esencial función garantista (“Nullun tributum sine lege”), o principio de legalidad.
- *“En ejercicio de su poder de imperio”*. Esta facultad o posibilidad jurídica de imponer tributos constituye una manifestación del poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de **crear unilateralmente** tributos y establecer deberes formales puede obligar coactivamente a los sujetos, debe ser un poder *normado dentro de los límites constitucionales*.
- *“Con el objeto de cubrir el gasto público coherente con un moderno y democrático Estado de derecho”*. Este aspecto, de claro sustrato político, enlaza el recurso con el gasto, exigiéndose la transparencia y razonabilidad propia que deriva del sentido de “justicia financiera” concepto basilar de un estado de derecho.
- *“Ejecutando en cumplimiento de sus fines”*. El gasto público ha de estar siempre orientado al cumplimiento de los fines del Estado, es decir promover el bienestar general o el bien común.

8.1. Distinción Terminológica y Conceptual

Diversas denominaciones se han brindado a esta disciplina jurídica, conociéndosela como “Derecho Impositivo”, “Derecho Fiscal” o “Derecho Tributario”, resultando solo apropiada ésta última dado que no se trata de una mera cuestión terminológica sino que a través de las mismas se pone de resalto su contenido.

En Alemania es usual la denominación “Derecho Impositivo” (steuerrech), el que deriva del vocablo “impuesto”, en cuanto constituye la principal especie de tributo establecido y recaudado por el Estado, no es menos cierto que el contenido de la disciplina abarca además otras especies, tales como tasas y contribuciones.

Por otra parte, señalamos que la palabra “impositivo” o “impositiva” no se encuentra en el registro léxico de la Real Academia Española, no obstante lo cual en algunos países, como Uruguay o Argentina, la aplicación, percepción y recaudación de los tributos esté encomendada a la Dirección General Impositiva, bien que en la órbita del Ministerio de Economía y Finanzas en el primer caso y como Dirección de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el segundo.

El Derecho Fiscal (“droit fiscal” en la terminología francesa; “fiscal law” en Inglaterra) refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan todos los ingresos del fisco, es decir, no sólo los tributarios, abarcando por consiguiente, un objeto de mayor amplitud, sin perjuicio de lo cual, algunas entidades que nuclean a los más representativos especialistas o agrupaciones de asesores fiscales, adoptan esta denominación, tal como lo hacen la “International Fiscal Association” (I.F.A.) y la “Confederación Fiscal Europea” (C.F.E.).

8.2 Autonomía del Derecho Tributario

La Autonomía del Derecho implica la existencia de ciertas particularidades propias que informan y caracterizan un conjunto de normas, diferenciándose claramente del resto del ordenamiento jurídico positivo. Ello posibilita la creación y aplicación de institutos propios, así como de conceptos en materia tributaria.

Desde tal perspectiva, nos es dable señalar que el derecho tributario sustantivo goza de autonomía científica toda vez que posee fines propios que no se oponen a los fines del Derecho (autonomía teleológica), institutos propios (autonomía conceptual o dogmática), uniformes y exclusivos (autonomía estructural u orgánica), que le sirven para integrar sus normas y elaborar sus propios conceptos, diferenciándose claramente de otras ramas de la ciencia jurídica.

No obstante, autonomía no equivale a independencia (“uno universo iure”) por lo cual cabe remitirse al resto del ordenamiento a efectos de integrar los vacíos normativos del derecho tributario.

CONSECUENCIAS PRÁCTICAS

A mero título ejemplificativo señalamos que en ejercicio de tal autonomía, el derecho tributario puede considerar contribuyentes a sujetos que no gozan de capacidad en otras ramas del derecho, como el derecho mercantil, laboral o civil. Así, un incapaz de hecho para ésta última disciplina (menor impúber) puede ser alcanzado en materia tributaria como contribuyente “de jure” por determinados gravámenes, bien que la ley coloca a su lado la figura del responsable, sobre la cual luego nos detendremos debidamente.

“I JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO MONTEVIDEO 1956”

En lo relativo al tema de la autonomía del Derecho Tributario, en este foro internacional se practicaron las siguientes recomendaciones:

El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho, por cuanto se rige por principios propios, y posee institutos, conceptos y objeto también propios.

Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y, cuando utilice los de otras disciplinas, precisará el alcance que asigne a los mismos.

En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo "ex lege" dicha obligación no debe ampliarse por vía de inegación del campo de aplicación de la ley.

La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional. Las normas jurídico-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa.

En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de derecho tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina.”

9. PRINCIPALES DOCTRINAS DE LA PRESCRIPCIÓN

De conformidad a esta doctrina, la ley es retroactiva cuando viola los derechos adquiridos y no lo es cuando se trata de simples expectativas, Algunos autores indican que esta teoría se origino en regla de Teodosio II, quien establecía que “La ley debía aplicarse solamente a hechos futuros (negotia futura), pero no a los hechos pasados (facta praeterita).

El precursor de esta teoría es el autor Blondeau quien expuso en su obra *Essai Sur lo qui'on apelle L effet retroactif des lois*. Según Blondeau, toda Ley nueva se encuentra con esperanzas nacidas bajo el imperio de la Ley anterior, la destrucción de estas esperanzas es dañina. El legislador debe escoger entre el menor de dos males: conservar la vigencia de una ley mala o destruir las esperanzas nacidas bajo su vigencia. La solución consiste en distinguir las esperanzas fuertes de las débiles, las primeras no podrán ser destruidas sin causar graves perjuicios, por lo que el legislador debe respetarlas.⁹

Por su parte, Chavot de L Allier distinguió entre los derechos adquiridos y las espectaticias, los primeros como aquellos que estaban irrevocablemente conferidos y definitivamente adquiridos antes del hecho, el acto o la Ley que se requiere poner¹⁰; y a las simples espectaticias como aquellos derechos que pueden ser revocados por el individuo que los ha conferido¹¹.

Merlin es considerado como el mejor expositor de esta teoría, señala que: “Una Ley es retroactiva cuando destruye o restringe un derecho adquirido cuando

⁹ Blondeau *Essai Sur lo qui'on apelle L effet retroactif des lois*.Idem Página 358

¹⁰ Idem Página 358

¹¹ Idem Página 358

bajo el imperio de una Ley anterior. No lo es en cambio, si aniquila una facultad legal o una simple expectativa¹².

Esta tesis gira alrededor de tres conceptos fundamentales: derechos adquiridos, facultad y expectativa.

Explica que algunas veces la ley no crea derechos en nuestro favor, sino que, no concede facultades legales que se transforman en derechos adquiridos, al ser ejercitadas, Con las facultades otorgadas por la Ley sucede lo propio que con las concedidas por los individuos. Mientras no asumen la forma derechos contractuales, son siempre y esencialmente revocables¹³.

Tesis de Planiol coincide con la de Roubier. Planiol propone que: Las leyes son retroactivas cuando vuelven sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un Derecho. Fuera de estos casos no hay retroactividad y la Ley puede modificar los efectos futuros de hechos o de actos inconcluso anteriores, sin retroactiva.

Los indicados autores recalcan que la ley no produce efectos retroactivos por el solo hecho de que se aplique a situaciones antiguas y relaciones anteriores, porque rige entonces las consecuencias nuevas y no se puede decir que vuelve al pasado. Concluyen que sólo es retroactiva aquella ley que ataca los derechos adquiridos, lo cual implica una pérdida para sus titulares, quienes lo habían adquirido anteriormente.

10. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para comprender el concepto general de fuentes del Derecho Tributario varía según el autor es así que se muestra las definiciones generales de los siguientes autores:

¹² Idem Página 358

¹³ Maines Eduardo García, Introducción al Derecho Edit. Porrúa S.A. Mexico 1972 pág. 390

García Maynes

Este autor indica que las fuentes del derecho son: formales, real e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas, fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de Leyes.

Andreozzi

Clasifica a las fuentes formales del derecho tributario en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia. Son preconstitucionales los principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida con base al código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir, son fuentes constitucionales las que presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo a un código político, la doctrina señala que ha sido esta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica, a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.

Giannini

Considera fuentes formales a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. La ley define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. El reglamento dice se distingue de la ley en que aún conteniendo normas jurídicas no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos. En cuanto a la costumbre considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributario es muy discutida, sobre los convenios internacionales señala que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los tributos.

El origen del cual emana y se manifiesta el Derecho Tributario, según el Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 es la siguiente prelación normativa:

11 FUENTES FORMALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

11.1 La Constitución Política Del Estado

Esta Ley Suprema contiene principios y normas generales referentes a la tributación en sus distintos artículos, cuyos preceptos gozan de plena operatividad y a la cual deberán subordinarse las demás disposiciones normativas, es la base de la organización institucional, administrativa, financiera y económica del país.

11.2 Los Convenios y Tratados Internacionales

Son considerados como convenios o acuerdos entre estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económica, culturales u otras de interés para las partes, con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia en los respectivos países, constituyen un fuente formal del derecho.

En la actualidad el Derecho Tributario Internacional ha adquirido relevante importancia en especial por la globalización y el crecimiento del comercio internacional, es por eso que los países se preocupan por suscribir convenios y tratados para que la mecánica del comercio internacional sea más ágil y para evitar la doble imposición, la neutralidad impositiva, etc. Claro está que en nuestro país estos tratados, según el artículo 172° inciso 5° de la Constitución Política del Estado deben ser suscritos por el Presidente de la República y aprobados por el Poder Legislativo y según el artículo 158°

inciso 14 de la norma fundamental deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

11.3 El Código Tributario Boliviano

Es fuente del Derecho Tributario la Ley N° 2492 del 2 de agosto de 2003, por naturaleza y esencia, toda vez que el Código Tributario es una agrupación orgánica y sistemática de todas las normas referentes a la tributación en nuestro país, la parte sustantiva que soporta el ordenamiento jurídico sobre los que se decide y resuelve en ésta materia.

11.4 Las Leyes

Los Decretos-Leyes; Constituyen disposiciones de conducta obligatoria de carácter legislativo, cuando median las excepciones constitucionalmente previstas, requiriéndose su posterior convalidación parlamentaria, son emanadas del poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y solo puede ser modificado o suprimida por otra ley o regla que tenga eficacia de ley, es la única fuente formal.

En materia tributaria la reserva de la Ley significa que el Órgano Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria debe abstenerse de legislar ya que esta atribución solo tiene el Órgano legislativo.

11.5 Los Decretos Supremos

Los Decretos reglamentarios; Dictado por el Poder Ejecutivo, regulando detalladamente los aspectos necesarios para ejecutar las leyes, sin que le sea dado violentar su espíritu.

El Órgano Ejecutivo reglamenta las Leyes, es por eso que en nuestro país tenemos tres regímenes especiales que fueron creados mediante decretos supremos y que luego entraremos en su análisis en especial el Régimen Tributario Simplificado.

11.6 Las Resoluciones Supremas

Los Reglamentos los emite el Poder Ejecutivo, son disposiciones emitidas por los entes administrativos como Impuestos Nacionales y Aduna Nacional de Bolivia, que reglamentan cualquier situación que no esté plenamente esclarecido en la propia Ley o su reglamento a través de la emisión de Resoluciones Normativas de Directorio.

11.7 Las Demás Disposiciones De Carácter General

Asimismo, cabe citar entre las fuentes normativas a las “disposiciones de carácter general” que son dictadas por los Órganos Administrativos en uso de las facultades legalmente otorgadas, tales como las denominadas Resoluciones o Resoluciones Generales, que vinculan a los contribuyentes y responsables, con la finalidad de tornar eficaz y eficiente el accionar de la Administración Tributaria, rigiendo la limitación precedentemente citada.

FUENTES FORMALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Art. 410° CPE Jerarquía Normativa Primacía y Reforma de la Constitución
Art. 5° CTLEY N° 2492 Fuente prelación normativo y derecho supletorio



11.8 Las Ordenanzas Municipales

También constituyen fuente del Derecho tributario las Ordenanzas Municipales de Tasas y Patentes, son de carácter local, son obligatorias porque emanan de la Ley. La Constitución Política del Estado en su Artículo 302°, numeral 20 prevé que *“Son competencias exclusivas de los Gobiernos Municipales Autónomos en su jurisdicción... la creación y administración de tasas y patentes a la actividad económica y contribuciones especiales de carácter municipal”*.

12 ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

En todos los países de derecho ha quedado establecido que es la ley la única fuente formal señalada constitucionalmente, también ha quedado dicho que el reglamento y las circulares han adquirido una gran importancia en la materia tributaria.

12.1 La Ley Tributaria

Es un acto emanado por el Poder Legislativo, crea situaciones jurídica abstractas e impersonales, es según Glannini y Carré de Malberg la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos a los que confía la constitución la tarea legislativa y tiene como característica la primacía sobre cualquier otra regla, anulando aquellas que se le opongan, no puede ser modificada ni derogada más que a través de una nueva disposición del órgano legislativo.

12.2 Elementos de la Ley Tributaria

Toda Ley impositiva debe contener dos tipos de preceptos, unos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y de las personas que además del causante tienen responsabilidad fiscal.

La Ley debe contener dos órdenes de preceptos, unos simplemente declarativos de los derechos del fisco, se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico, la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido, si se resisten reciben perjuicio.¹⁴

12.2.1 Límite Espacial

Se refiere al territorio en el cual la ley se aplica, hay leyes nacionales, locales y municipales, por disposición del artículo 2º del Código

¹⁴ Jurisprudencia Tribunal Fiscal de la Federación Mexicana Pág. 16

Tributario indica *“Las normas tributarias tienen aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas, salvo que en ellas se establezcan límites territoriales más restringidos”*, esta disposiciones se aplican a los tributos de carácter nacional departamental o municipal, dentro del territorio nacional.

12.2.2 Límite Temporal

Periodo previsto para que la ley entre en vigor, la vigencia constitucional se refiere al periodo previsto por la constitución para que la ley fiscal este en vigor y la vigencia ordinaria, se refiere al momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes tributarias.

En cuanto a la vigencia ordinaria de la Ley Tributaria, el Art. 3° del Código Tributario indica *“Las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa. Las Ordenanzas Municipales de Tasas y Patentes serán publicadas juntamente con la Resolución Senatorial”*. El proceso de creación de una ley fiscal es similar al de cualquier otra, salvo que en el caso de la Ley Impositiva, de origen debe ser la Asamblea Legislativa Plurinacional.

La discusión y aprobación de la ley fiscal sigue su curso normal, aprobada por la Asamblea Legislativa Plurinacional de origen pasa a la Cámara Senatorial revisora y si esta la aprueba se remite al Presidente, para que si no tiene observaciones y ejerce su poder de veto la ley regrese a la Asamblea Legislativa Plurinacional de origen para una nueva discusión y si la Ley es aprobada por una mayoría de dos

terceras partes de los votos totales, pasa a la Cámara Senatorial revisora y si esta es aprobada por idéntica proporción, la ley se envía al Ejecutivo para su promulgación y aplicación.

Una vez aprobada la ley es perfecta, sin embargo todavía no es obligatoria, pues hace falta su promulgación y su publicación, la promulgación y publicación son actos distintos.

13 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCIÓN TRIBUTARIA

“Si la obligación tributaria se justificara solo por la consideración de que el Estado puede aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorciones del poder público”, por ello se deben establecer las bases éticas y jurídicas del hecho que es el cobro de los tributos.

Al estudiar la causa de los tributos, es un evidente error jurídico el confundir la fuente de la obligación con la causa que justifica en el caso de las mismas obligaciones. Varias son las teorías que se han elaborado para fundamentar el derecho del Estado para cobrar tributos.

13.1 Teoría De Los Servicios Públicos

Se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, la principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza.

Otra crítica contra esta teoría consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, finalmente se dice que no todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, existen leyes tributarias con finalidades extra-fiscales. Además no se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando a las personas que pagan impuesto como a las que no pagan, por lo tanto se puede sostener que el tributo sea el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado.

13.2 Teoría De La Relación De Sujeción

Señala que la obligación de las personas de pagar tributo surge de su condición de súbditos, el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción. En contra de esta teoría se han formulado críticas como que no solo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también a los extranjeros.

13.3 Teoría de la Necesidad Social

Andreozzi, expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales divide en físicas y espirituales.

Las necesidades físicas son alimentos, vestido, habitación y todas aquellas indispensables para subsistir, una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente. Dice el mismo Andreozzi que la sociedad tiene que satisfacer al igual que el hombre,

necesidades a fin de poder subsistir, primero y elevarse espiritualmente después, así tenemos que sus necesidades físicas podrían ser alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, comodidad, servicios públicos y en cuanto a las necesidades espirituales podemos citar escuelas, universidades, museos, campos deportivos.

13.4 Teoría del Seguro

Los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares, Flores Zabala señala que se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades, por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto de tributos, constituyen una prima para esa garantía.

Críticas que formula el propio Flores Zabala: parte de una principio falso porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos, en ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona.

14 LA OBLIGACION FISCAL

El derecho fiscal regula no solo a la obligación del contribuyente, sino que prevé además otro tipo de obligaciones concebidas para hacer eficaz la obligación. Este tipo de Obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria.

En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar, en el otro tipo de obligaciones el objeto

puede ser un hacer, un no hacer, o un tolerar. Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

A la obligación fiscal cuyo objeto es dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal.

15 LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Es un vínculo jurídico en virtud del cual el Estado exige a un deudor el cumplimiento de una prestación pecuniaria, asimismo podemos mencionar que la obligación tributaria aquella relación que en virtud de la cual el acreedor tributario tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo.

En Alemania el Dr. Heinrich Wilhelm Kruse sostiene que la relación obligacional impositiva es la relación especial entre el acreedor impositivo y el deudor impositivo y si corresponde parcialmente con la obligacional impositiva son las pretensiones impositivas, prestaciones de reintegro, de bonificación y de reclamación.¹⁵

Según Oscar Vaca Coria: La obligación tributaria es entonces el vínculo jurídico real que existe entre el sujeto pasivo de un tributo y el sujeto activo del mismo en que el primero están obligado a entregar una cierta cantidad de dinero como

¹⁵ WILHELM, Kruse Heinrich Derecho Tributario Pág. 222

consecuencia de haberse producido un acto tipificado en la ley como generador de tributos.¹⁶

Según Tesoro: “Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por Ley”.¹⁷

El Código Tributario Boliviano establece que “La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.¹⁸

Por lo que podemos decir que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, entre el Estado (sujeto activo) que actúa ejercitando el poder tributario y el contribuyente (Sujeto pasivo) que debe dar sumas de dinero o cantidades de cosas al producirse la situación de hecho como determinante del gravamen.

Para tener una percepción más general de la obligación tributaria exponemos un sinóptico donde se aprecia los elementos que la componen:

16 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Aristóteles consideraba que entre todas las virtudes, la justicia era la más completa, porque no es puramente individual sino relativa a un conjunto de personas y su observancia, no sólo perfecciona a quien la práctica sino que contribuye al bien de los demás¹⁹.

¹⁶ VACA, Coria Oscar, Nociones de Derecho Financiero y Tributario Pág. 143

¹⁷ CALDERON, Limpías Carlos Eugenio. Curso de Derecho Financiero y Tributario Pág. 55

¹⁸ REPUBLICA DE BOLIVIA, Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano Art. 13 2003

¹⁹ VALDA DAZA JORGE, “Manual de Derecho Constitucional” Edición 2005 Pág. 121

Desde aquella concepción aristotélica de la justicia distributiva y sinalagmática, por lo general traducida como conmutativa o correctiva, toda la civilización occidental adoptó como valor en sí la obediencia a las leyes que es el fundamento del Estado de Derecho.

Ello nos lleva a postular que ningún tributo resulta exigible sino ha sido establecido de conformidad a las prescripciones constitucionales y que sólo el Congreso tiene facultad para crear o modificar tributos.

Ahora bien, desde tal perspectiva, también nos permitimos considerar que los ciudadanos no pagan los tributos porque lo quiera la Administración Tributaria, sino porque la ley lo establece.

16.1 Principio de Legalidad

Consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a disposición general anteriormente dictada. Se considera que el principio de legalidad es absoluto pues aún en el caso de facultad discrecional la hipótesis respectiva está prevista en la Ley y la autoridad solo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la Ley.

El principio de legalidad se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Consiste en que las autoridades solo pueden hacer lo que la Ley les permite. Dispone que las contribuciones debe estar establecidas en la

Ley, este principio puede enunciarse mediante el aforismo “nullum tributum sine lege” (no hay tributo sin Ley). Por lo tanto la Ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, objeto, sujeto exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el nombre de “principio de reserva de ley”, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria del estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley, en nuestro caso, ese ámbito es la parcela tributaria.

Las autoridades deben ajustar sus actos a la Ley y solo mediante Ley se pueden crear tributos, por lo que sin Ley no existen tributos, en el ámbito nacional este principio está dispuesto en el Artículo 6° de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano, el cual señala que solo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; designar al sujeto pasivo.

16.2 Principio de Igualdad

Tal como reconoce la más calificada doctrina, el principio de igualdad tributaria es una especie dentro del principio de igualdad ante la ley.

Este último concepto implica que todos los habitantes son iguales frente a la ley, mientras que en nuestra materia, no todos los habitantes resultan iguales frente a la ley tributaria.

Se impondrán tributos iguales cuando concurra igual capacidad contributiva, por lo que cabe admitir diversas clasificaciones o categorías de contribuyente entre las personas llamadas a tributar.

El Principio de Igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias. Tiene una doble acepción; igualdad ante la Ley y de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, conceptos que sin ser equivalentes, tienen vinculación entre sí.

En sentido amplio señala que la Ley tributaria debe brindar igual tratamiento a todas las personas contribuyentes ya sean naturales o jurídicas. Los tributos “obligan igualmente a todos”, es decir, se aplica a iguales riquezas, iguales impuestos, se trata de una forma de igualar en razón de la capacidad contributiva, pero evitando distinciones odiosas y arbitrarias.

16.3 Principio de Generalidad

Este principio ordena que tributen todos los contribuyentes incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva, ya que nadie puede ser eximido por privilegios personales, de linaje o casta.

Todas las personas, sean físicas o jurídicas, en la medida que tengan capacidad de pago y a cuyo respecto se perfeccione el hecho imponible o hecho generador dando nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, quedan alcanzados

por el tributo; No sean admitidos frente al impuesto, más excepciones que aquellas inexcusables por razones de política económica-social, cultural y sanitarias o por imperativos de técnica tributaria.

La “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, en cuanto se consagra el deber de todos los miembros de la comunidad de afrontar la “contribución común” conforme a su aptitud económica, ha permitido afirmar el Profesor José O. Casás que la misma acoge simultánea y hermanadamente los principios de generalidad tributaria y capacidad contributiva.

Consiste en que la ley sea una distorsión abstracta e impersonal. Este principio significa que la Ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista. El gravamen no debe ser establecido para afectar a personas de bienes determinados en forma particular.

16.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad

Según este principio establece que la contribución de los sujetos pasivos para los gastos públicos debe ser de la manera proporcional y equitativa que dispone la Ley debe haber una relación entre los ingresos del contribuyente y la tributación que efectúa.

“La equidad busca la mayor justicia posible en la tributación de las cargas impositivas”.²⁰ La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga excesiva o un beneficio es exagerado

²⁰ AYALA, Zelada Jorge. Nociones Generales de Derecho Financiero y Tributario Pág. 163

cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

El principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas pueden sufrir una carga insostenible y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal.

16.5 Principio de Progresividad

El principio constitucionalmente se exige que la contribución de los ciudadanos se efectúe a través de un sistema tributario justo, inspirado en determinados principios, entre ellos, el de progresividad, tal como lo dispone la Constitución Política del Estado en su artículo 323° que dispone *“La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”*.

La progresividad es una manera de ser del sistema tributario que se articula técnicamente de manera que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para lograr otros fines distintos, tales como la distribución de la renta o cualquiera de los fines constitucionalmente previstos.

16.6 Principio de Capacidad Contributiva

Se dice que es una moderna versión del principio de proporcionalidad, ya que este principio permite que los contribuyentes con mayores ingresos tributen más, sostiene que las cargas públicas deben ser distribuidas según la capacidad económica de las personas.

Capacidad contributiva equivale en los ordenamientos jurídicos tributarios a capacidad económica, riqueza, es decir, un conjunto de bienes económicos que constituyen el patrimonio o renta de una persona.²¹

La capacidad contributiva, como concepto jurídico, ha sido definida tradicionalmente como la aptitud para ser contribuyente y nutrida por la capacidad económica. Sin embargo, no toda manifestación de riqueza es capacidad contributiva, sino solo aquella que a la luz de los principios constitucionales que rigen la tributación, el legislador considera apta para ser incidida.

El fundamento ético del principio de capacidad contributiva reside en el deber de los ciudadanos de sostener los gastos del Estado. De forma que actúa en sentido positivo como legitimador del deber de contribuir y negativo como límite a la imposición.

El principio de capacidad contributiva tiene dos posibilidades para su aplicación; la primera se relaciona con la imposición del tributo y su imputación a los sujetos pasivos, esto quiere decir que para el tributo sea justo el legislador debe tomar en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, que tenga los recursos necesarios para poder contribuir y la segunda

²¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT Material Curso de Derecho Tributario Pág. 49

posibilidad se relaciona con la cuantificación de la obligación tributaria a los efectos de adecuarla de un modo racional al principio de la igualdad en la ley.

La noción de capacidad contributiva contiene un elemento objetivo, que es la cantidad de riqueza, y un elemento subjetivo, que es la relación de esa riqueza con el contribuyente.

El sistema tributario Boliviano toma en cuenta este principio, es por eso que la Constitución Política del Estado, en su artículo 8° inciso d) expresa que es un deber fundamental de las personas contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos. El Art. 27° del citado cuerpo supremo de normas determina que las cargas tributarias obligan por igual a todos de acuerdo con un sacrificio igual, proporcional o progresivo, según los casos, en función de su capacidad económica.

El Artículo 108 inciso 7 de la Constitución Política del Estado expresa que es un deber de las bolivianas y los bolivianos: Tributar, en proporción a su capacidad económica, conforme con la Ley. El Artículo 323° inciso I del citado cuerpo supremo de normas determina que: La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudadora.

En resumen la capacidad contributiva no solo significa la capacidad que tienen las personas de pagar un tributo, sino que hay que realizar un estudio económico social de la pretensión tributaria y hacer una valoración tanto cuantitativa como cualitativa de esa capacidad contributiva que tiene el sujeto pasivo.

17 RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

17.1 Hecho Generador o Hecho Imponible

17.1.1 Concepto

Es el supuesto fáctico previsto hipotéticamente en la norma jurídica para que, al realizarse, produzca como efecto el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir que, explica y justifica el nacimiento de la misma.

La integración completa de todos sus aspectos, que analizaremos a renglón seguido, hace surgir el mandato de pago.

También suele denominarse por la doctrina como hecho generador, objeto del tributo, hecho tributario, hecho gravado, presupuesto de hecho, soporte fáctico o situación jurídica tributaria.

ASPECTOS INTEGRATIVOS

Aspecto Material

Este aspecto está constituido por un hecho considerado en si mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal y prescindiendo de sus otros aspectos.

Constituye el núcleo del hecho imponible y muchas veces es confundido con el propio hecho imponible.

Este aspecto siempre presupone un verbo, que puede referirse tanto a un bien físico como a un concepto. Ejemplo: ganar un premio, poseer activos.

Aspecto Personal

Es el vínculo que une a una persona con el aspecto material y, que según lo dispuesto por el legislador, determina en cada caso su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ejemplo: Ser propietario, usufructuario o poseedor a título de dueño de un bien inmueble urbano o rural.

Aspecto Espacial

Este aspecto indica el lugar en donde se realiza el hecho o situación descritos por aspecto material, o bien el lugar en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o situación.

El mismo se encuentra íntimamente relacionado con los llamados “criterios de atribución de la potestad tributaria”.

Aspecto Temporal

Este aspecto nos indica el momento en que se configura o que la ley tiene por configurada la descripción abstracta de ese hecho o situación contenido en el aspecto material

17.1.2 Hechos Imponibles Instantáneos

Son aquellos que por su propia naturaleza, tienden a agotarse en un cierto período de tiempo. No es indispensable que ese período sea brevísimo o reducido, basta con que no se prolongue en el tiempo, por ejemplo: la venta de un bien determinado.

17.1.3 Hechos Imponibles de Ejercicio

Son aquellos supuestos que se refieren a situaciones duraderas que se prolongan en el tiempo. Ejemplo: la posesión de un patrimonio.

En estos casos, el legislador suele fijar un período fiscal, estableciendo el devengamiento de la obligación tributaria al comienzo o al cierre del mismo.

Esta técnica legislativa constituye una ficción legal, que deviene fundamental para diversos aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria y que se relacionan con la retroactividad, prescripción, devengamiento de intereses moratorios, etc.

17.1.4 Visión Dinámica del Hecho Imponible

Para quienes se enrolan en una visión dinámica del fenómeno tributario, su eje está constituido, no ya por la obligación tributaria o la relación jurídico tributaria de contenido complejo, sino por el procedimiento tributario, como conjunto de actos concatenados entre sí y ordenados funcionalmente a la consecución de un efecto jurídico unitario, cual es la exacción tributaria como realización de una cierta participación del contribuyente en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con una capacidad contributiva expresada en la realización de determinados presupuestos de hecho definidos en la ley.

Dentro de esta visión, el hecho imponible, si bien produce efectos jurídicos, ellos no consisten únicamente en el nacimiento de la obligación tributaria, sino que pueden consistir en el deber de cumplir actos de procedimiento o bien en la adquisición definitiva por el Fisco de la propiedad sobre sumas de dinero ya obtenidas. Ejemplo: Anticipos.

17.2 Modos de Extinción de la Obligación Tributaria

El Capítulo 2 del C.T.B., enumera como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria a la prescripción en el artículo 28. Dispone la referida norma: "*La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción*". En el mismo cuerpo normativo, aparece en los artículos 38 a 40 el delineamiento en términos generales del instituto de la prescripción, los que como veremos más abajo no tienen la "habilidad" de resolverlo todo en cuanto instituto.

El artículo 38 regula el principio general del término de prescripción de los tributos, así como las causales de extensión del referido plazo de prescripción y el plazo de prescripción de las infracciones; el 39 sobre las causales de interrupción; y el 40 sobre las causales de suspensión del término de prescripción.

17.3 Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria

En el ámbito de la relación jurídica tributaria de contenido complejo confluyen potestades y deberes por un lado y derechos y obligaciones por el otro.

En suma, la relación tributaria ofrece situaciones subjetivas en un doble aspecto: activo y pasivo, es decir aquellas a las cuales corresponde la titularidad de potestades y derechos; y el cumplimiento de obligaciones y deberes respectivamente.

Los sujetos de esta relación son el **sujeto activo acreedor tributario**, que es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad

tributaria por ley expresa, y el **sujeto pasivo o contribuyente**, quién se halla obligado a realizar la prestación dineraria objeto de la relación jurídico tributaria. Pudiendo ser persona natural o jurídica.

17.3.1 Sujeto Activo de la Relación Jurídico Tributaria

La titularidad activa, corresponde a los entes públicos de carácter territorial. Los entes públicos son titulares de poderes, de potestades y de derechos. Podemos distinguir el poder del derecho subjetivo, por cuanto el primero no es correlativo de obligaciones sino de situaciones de deber de soportar y de actuaciones abstractas. Por otro lado, mientras el primero es irrenunciable, indisponible e imprescriptible y no se agota con su ejercicio, el segundo es susceptible de disposición, renuncia, es prescriptible y se agota con su ejercicio.

El poder se corresponde con la función de primaria de emanar normas, en cambio la potestad, con la función secundaria que consiste en la aplicación de las mismas.

El Código Tributario Boliviano señala que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

Las actividades mencionadas en el párrafo anterior, podrán ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.²²

No cabe duda que el único sujeto activo en la relación jurídico-tributaria es el Estado en sus diversas manifestaciones; gobierno nacional y gobiernos municipales, pero con la Constitución Política del Estado se incorpora a los gobiernos departamentales y a las autonomías indígena originario campesinas.

POTESTAD TRIBUTARIA

En el ámbito tributario, podemos distinguir entre la “potestad normativa”, de crear unilateralmente tributos, ejercida por el Poder Legislativo y la “potestad de imposición”, de exigir impuestos mediante la aplicación de normas y siguiendo un procedimiento administrativo, que se ejerce mediante el Poder Ejecutivo.

Del ejercicio de la potestad tributaria resultan situaciones jurídicas pasivas para los administrados, que son correlativas de las titularidades activas del Estado (Fisco).

La obligación correlativa del derecho subjetivo; el deber que se corresponde con una potestad aplicada que genera una situación pasiva particular; La sujeción que corresponde al efecto reflejo del derecho objetivo y a la potestad en sentido abstracto, ya que supone la eventualidad de soportar los efectos mientras no se ejerza, pues si se ejerce genera la obligación o el deber.

²² REPUBLICA DE BOLIVIA, Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano Art. 21

La obligación consiste en el deber de dar algo de contenido patrimonial (Cortés Domínguez), en cambio los deberes, se reservan para aquellos cumplimientos obligados que no tienen contenido patrimonial.

DERECHO DE CRÉDITO TRIBUTARIO – OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Dentro de los derechos y obligaciones que confluyen en la relación jurídica tributaria, encontramos la obligación principal de pagar el tributo (prestación patrimonial) y a la cual corresponde un derecho subjetivo de naturaleza pública, que es el derecho de crédito tributario a favor de un ente público.

Al realizarse el hecho imponible nace la obligación tributaria para el sujeto pasivo y el crédito tributario para el sujeto activo.

Aunque es frecuente observar que las leyes formulan la titularidad pasiva, la titularidad activa resulta en contrapartida, es decir, la titularidad activa también viene determinada por ley. Ello por aplicación del principio de reserva de ley, en mérito al cual las leyes deben determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

De esta forma, y por lógica correlación, al determinar los elementos de la obligación, las leyes fijan al mismo tiempo el contenido del derecho de crédito tributario, que no será sino la prestación que resulte de la obligación.

El sujeto activo del crédito tributario, es quien resulta protegido por el ordenamiento jurídico para la obtención de la prestación tributaria, mediante el procedimiento adecuado para tal fin.

En ocasiones el procedimiento de recaudación, fiscalización, ejecución de los tributos se encomienda a otro ente público, caso en el cual el ordenamiento jurídico lo dota de la titularidad y protección necesarias a fin de que pueda cumplir su cometido.

17.3.2 Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria

El Contribuyente es el sujeto pasivo por deuda propia es, el principal y más importante sujeto de la obligación tributaria, es sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, ya que aun cuando otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición, el gravamen debe siempre quedar a cargo de dicho deudor directo.

El sujeto pasivo es considerado el principal sujeto de la obligación tributaria por ser quien interviene en la realización del hecho imponible, denominado contribuyente o destinatario legal tributario, a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es quien realiza el hecho imponible, es un deudor a título propio.

Este sujeto pasivo es, en definitiva, a quien la doctrina denomina “contribuyente”. Los contribuyentes se definen como aquellos sujetos a cuyo respecto se verifica el hecho imponible. En consecuencia, son quienes exteriorizan capacidad contributiva.

El Código Tributario Boliviano introduce al sustituto que es la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, estos sustitutos son el agente de retención y el agente de percepción desarrollados mas adelante. En el N° 2492 C. T. B, señala en su artículo 27° que los Terceros Responsables son

las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a aquel y que esta calidad se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones.

El hecho jurídico de carácter fáctico, hecho imponible, no puede ser arbitrariamente elegido por el legislador, sino que debe exteriorizar capacidad contributiva de un concreto individuo. A ese individuo el legislador lo considera poseedor de aptitud de pago público y en consecuencia es quien recibe por vía legal el detrimento pecuniario que representa el tributo.

Para tener un conocimiento más concreto de la relación jurídico tributaria exponemos el siguiente cuadro sinóptico:



RESPONSABLES

Los responsables “strictu sensu” son aquellos sujetos que sin ser contribuyentes, deberán cumplir por mandato legal las obligaciones que le han sido impuestas a estos últimos.

NATURALEZA JURÍDICA DEL RESPONSABLE. TEORÍAS

Pugliese y Tesoro, reconducen la figura del responsable a la teoría que distingue el débito de la responsabilidad. Así, con diferencias de matices sostienen que el débito corresponde al sujeto pasivo, mientras que la responsabilidad queda para el responsable, que en definitiva, responde por la deuda de otro²³.

Pugliese agrega que el supuesto de la atribución de responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho, o la violación de una obligación legal.

Por su parte, Giannini sostiene que el responsable no es un sujeto pasivo, ya que no interviene para nada en la realización del hecho imponible²⁴.

Berliri, por su lado, observa que la figura del responsable en nada se distingue de la del sujeto pasivo, puesto que ambos están obligados al pago del tributo, y puesto que en el seno de la obligación sólo aparecen el acreedor y el deudor, el responsable es un sujeto pasivo del impuesto y en nada se distingue del resto de los deudores²⁵.

²³ Pugliese y tesoro “La Figura Del Responsable Tributario en el Derecho” ed. Servei de Publicaciones univ. Valencia 2003 Pág. 152

²⁴ Gianini A.D. “Instituciones del derecho Financiero” Ed. Derecho Financiero, Madrid 1957 pag. 7

²⁵ Berliri Antonio “ Principios del derecho Tributario” Ed. derecho Financiero 1971 Pag. 104

De lo contrario, si no está en la misma posición del sujeto pasivo, entonces es un sujeto de una relación subsidiaria distinta de la obligación tributaria.

Para este autor una cuestión es la posición de ambos deudores dentro de la obligación, y otra el problema del por qué son llamados uno y otro al pago. Su tesis es que la investigación de este punto excede del campo de la obligación tributaria y se inserta en el análisis de la relación jurídico tributaria.

En consecuencia, en el plano de la obligación tributaria la posición de los dos es idéntica, en cuanto deben el tributo de la misma manera.

En otras palabras, sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco.

EL RESPONSABLE HA DE SER FIJADO POR LEY:

Como bien afirma Jarach, el criterio de atribución del hecho imponible a este otro sujeto sólo puede ser creado por ley, pues respecto de este obligado al pago del tributo no se ha verificado el hecho imponible.²⁶

La diferencia entre el sujeto pasivo por deuda propia y el responsable, radica en que el contribuyente ni siquiera necesita estar indicado en la Ley, porque su calidad se deduce de la naturaleza del hecho imponible.

Por el contrario, el responsable sí debe ser definido por aquélla, pues aunque tenga alguna relación con el hecho imponible, ésta no es tan estrecha como para significar que para él exista la causa jurídica del tributo. Por lo cual concluye que el criterio de atribución del hecho imponible para el contribuyente es necesariamente económico, mientras

²⁶ Dino Jarachs "Curso Superior de Derecho Tributario" Vol. 1 1957 pág. 377 edition OCLC

que para los otros obligados la atribución surge de la ley y puede ser de cualquier naturaleza.

En síntesis, es clara la imposibilidad de crear supuestos de responsabilidad por medios distintos a la Ley. Ello por aplicación del Principio de Legalidad y la regla de la Indisponibilidad de la obligación tributaria, ninguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, pueden ser creados ni modificados por medios distinto de la ley.

LAS RELACIONES ENTRE EL RESPONSABLE Y EL CONTRIBUYENTE:

En virtud del principio universal del “enriquecimiento sin causa”, cuando de la propia voluntad de la ley surge que quien paga el tributo al fisco es alguien que nada tuvo que ver con la realización del hecho imponible, es ineludible la consecuencia que ese alguien deba estar dotado de la facultad de resarcimiento y que tal facultad deba serle otorgada por norma legal. Lo ideal sería que tal norma estuviese inserta dentro del ordenamiento tributario, pero aun cuando la ley nada diga, ello no implica la negación del derecho a resarcirse por parte de quien pagó una deuda total o parcialmente ajena.

Así como explica Allorio, la relación jurídica de resarcimiento no es de naturaleza tributaria, porque su acreedor no es titular de un derecho subjetivo público y porque se trata de una relación patrimonial en la cual la prestación que constituye su objeto, no es un tributo.²⁷ En consecuencia, dicha relación jurídica está regulada por el derecho civil, a menos que la ley tributaria (ley específica) disponga expresamente lo contrario.

²⁷ Enrico Allorio “Derecho procesal tributario” 2007. Vol II Google editions:syfQP75Q3oC

Tema aparte constituyen las sanciones que, por incumplimiento de sus deberes, el Fisco le imponga a los responsables de la deuda ajena.

Algunos doctrinarios, como Cortes Domínguez, establecen la necesidad de realización de dos presupuestos de hecho para que nazca la obligación de los responsables:

“...para que se de un caso de responsabilidad es necesaria la realización de un presupuesto de hecho, el Hecho Imponible, en virtud del cual queda obligado el sujeto realizador del mismo y además, es necesario que se produzca el presupuesto de hecho en virtud del cual queda obligado el responsable...”²⁸

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Adoptada la teoría según la cual el responsable constituye un sujeto pasivo de la obligación tributaria, por efecto de la solidaridad el contribuyente no queda excluido de la obligación tributaria y se mantiene en su polo negativo, pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible y se le asigna el carácter de sujeto pasivo de la obligación.

Surge un doble vínculo obligacional cuyo objeto, la prestación tributaria, es único. Ambos vínculos son autónomos, el fisco puede exigir a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto.

Por otro lado, si bien son autónomos en el sentido anteriormente expuesto, ambos vínculos son a su vez interdependientes, porque

²⁸ Cortez Domínguez “Estudios Sobre Temas Tributarios Actuales” Ed. Gráficas Campas Pág. 68Sevei de Publicaciones Univ. Barcelona.

extinguida la obligación sustancial para uno de los sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro.

La responsabilidad personal y solidaria funciona como una sanción civil que tiene como fin prevenir actos de dolo en el manejo de las relaciones jurídicas.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL MODELO DE CÓDIGO CIAT

En el derecho tributario la solidaridad es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible o hecho generador es atribuible a dos o más sujetos. Ahora bien, para crear esta responsabilidad en cabeza de otro sujeto distinto, extraño al hecho generador, es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad.

Es lo que realiza en su Capítulo III el Modelo de Código CIAT. En su Artículo 23 brinda el concepto y determina los efectos de la responsabilidad solidaria, receptando lo legislado sobre este instituto en América Latina:

“Están solidariamente obligados aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son:

La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores elección del sujeto activo; el pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás; el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás.

La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción o de la caducidad, en favor o en contra de uno de los deudores favorece o perjudica a los demás.”

Es decir, que existe solidaridad entre contribuyentes, por haber verificado todos en carácter de deudores a título propio, el mismo hecho imponible; y solidaridad por expresa disposición legal, entre el contribuyente y el responsable solidario, este último ajeno a la realización del hecho imponible.

En su Artículo siguiente, el Modelo enumera taxativamente los responsables solidarios en calidad de representantes:

- 1) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces;
- 2) Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- 3) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas unipersonales, entes colectivos o unidades económicas, que carezcan de personalidad jurídica;
- 4) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan;
- 5) Los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los administradores judiciales o particulares de las sucesiones.

La responsabilidad solidaria que establece dicho artículo, encuentra su límite en el valor de los bienes administrados, excepto que los representantes hubiesen actuado con dolo.

En su párrafo final el artículo dispone que la extinción de la representación o del poder de disposición no afectará a la responsabilidad correspondiente al período en que existía la representación o el poder de disposición.

El comentario aclara que la atribución del carácter de representante se efectúa por la existencia de vínculos jurídicos formales con el contribuyente o por situaciones de hecho que implican el poder de disposición de sus bienes.

Finalmente, determina en esta materia que son responsables solidarios en calidad de sucesores a título particular:

- 1) Los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada;
- 2) Los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. A estos efectos se consideran sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas.

La responsabilidad estará limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa.

La responsabilidad prevista en el punto 2) señalado precedentemente, cesará una vez transcurrido determinado lapso de efectuada la transferencia, en la medida que ésta haya sido comunicada a la autoridad de aplicación con la anterioridad requerida por las distintas legislaciones nacionales.

RESPONSABLES SUSTITUTOS

La responsabilidad tributaria puede ser solidaria, tal como lo vimos precedentemente, o sustituta.

Al igual que el responsable solidario, la condición de sujeto pasivo del sustituto, deriva de la ley y no puede ser alterada por convenios entre particulares.

La necesidad de ser establecida por ley deriva del Principio de Legalidad, esto significa, como ya lo expusimos anteriormente, que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo.

Reiteramos aquí que la ley deberá contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo:

- 1) Configuración del hecho imponible o hecho generador;
- 2) Atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado;
- 3) La determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible o la responsabilidad por deuda ajena.
- 4) Los elementos necesarios para la fijación del quantum, base imponible y alícuota;
- 5) Las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho generador.

Villegas define al sustituto como el sujeto pasivo que reemplaza al contribuyente dentro de la obligación tributaria.

Es un tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible que desplaza a aquel a quien le son atribuibles los hechos o situaciones constitutivas del presupuesto del tributo, quedando este último totalmente marginado de la relación jurídica tributaria sustantiva.

En consecuencia, se observa que la sustitución tributaria provoca una desviación sustancial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal establece un único “vinculum iuris” entre el Fisco y el sustituto.

A diferencia del responsable solidario, el sustituto no queda obligado “junto al” contribuyente, sino “en lugar de”.

La doctrina ha elaborado diferentes teorías sobre la naturaleza jurídica del sustituto.

Por su lado, Pugliese, Tesoro y Blumenstein, consideran que la sustitución es una especial forma de ejecución contra terceros.²⁹

La calificada pluma de Allorio niega la existencia del sustituto, afirmando que lo que en realidad la doctrina llama sustituto, es el único contribuyente del tributo³⁰. Uckmar a su vez, lo denomina representante “ex lege”.

²⁹ Comentario de Hector b. Villegas en “Curso de Finanzas y Derecho Financiero” Pag.137 edit. Depalma Buenos Aires argentina.

³⁰ Enrrico Allorio “Revista Española de Derecho Financiero” Pag. 39 Google.com

Villegas citado en la anterior página lo caracteriza y lo encuadra dentro de una tercera categoría de sujeto pasivo, señalando sus diferencias con los contribuyentes y responsables solidarios, justificando su creación en la facilitación de la recaudación.

Este autor, desde un punto de vista conceptual correcto, no duda en afirmar que los agentes de retención y de percepción deberían constituir los más típicos ejemplos de sustitutos.

El instituto de la sustitución, se encuentra regulado en el Modelo de Código CIAT, en su Artículo 22, abarcando a las personas que participan en situaciones que configuran el hecho generador del tributo o que podrían asegurar la recaudación del tributo generado por hechos futuros del contribuyente objeto de la percepción.

El comentario del referido artículo aclara que:

“...Se diferencia la situación de quienes actúen como agentes de retención o percepción según ésta tenga el carácter de pago definitivo o a cuenta del tributo. En el primer caso operará la sustitución tributaria, cabiendo calificar al agente retenedor o perceptor como contribuyente sustituto, en el segundo, no operará la sustitución y el agente tendrá el carácter de tercero responsable...”.

Digamos a mero título ilustrativo, que si bien la responsabilidad por sustitución no ha sido introducida en general en el régimen tributario boliviano, en relación a países vecinos como Argentina, el agente de retención aparece como responsable sustituto en aquellos casos en que la retención en la fuente reviste el carácter de pago definitivo, como en los

supuestos de pagos o acreditación de dividendos o utilidades a beneficiarios del exterior.

AGENTES DE RETENCIÓN Y AGENTES DE PERCEPCIÓN

El Modelo de Código para América Latina OEA/BID (MCTAL), en su Artículo 23, se ha ocupado de caracterizar a los agentes de retención y de percepción:

“Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal que por sus funciones públicas o por su actividad oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”

En un meduloso estudio, la Dirección General Impositiva de Argentina, mediante Dictamen N° 24/79, analizó las diferencias que a su criterio existen entre ambos sujetos:

El agente de retención está en situación de entregar al contribuyente una suma de dinero, mientras que el de percepción recibe dicho importe del contribuyente;

El procedimiento de captación de los fondos varía, dado que mientras el agente de retención detrae un importe de la suma a abonar, el de percepción adiciona el tributo al importe a recibir; los agentes de retención pueden estar vinculados al contribuyente por relaciones de cierta permanencia, mientras que los de percepción actúan en circunstancias que, por esencia son esporádicas, sin perjuicio de su

repetición en el tiempo; los tributos retenidos pueden constituir o no pagos a cuenta para el contribuyente, pero los tributos percibidos son fundamentalmente pagos únicos y definitivos, por responder a tributos instantáneos.

Existe una corriente de opinión doctrinal afirmando que dichos distinguos carecen de entidad suficiente para justificar la creación de un sujeto jurídico distinto.

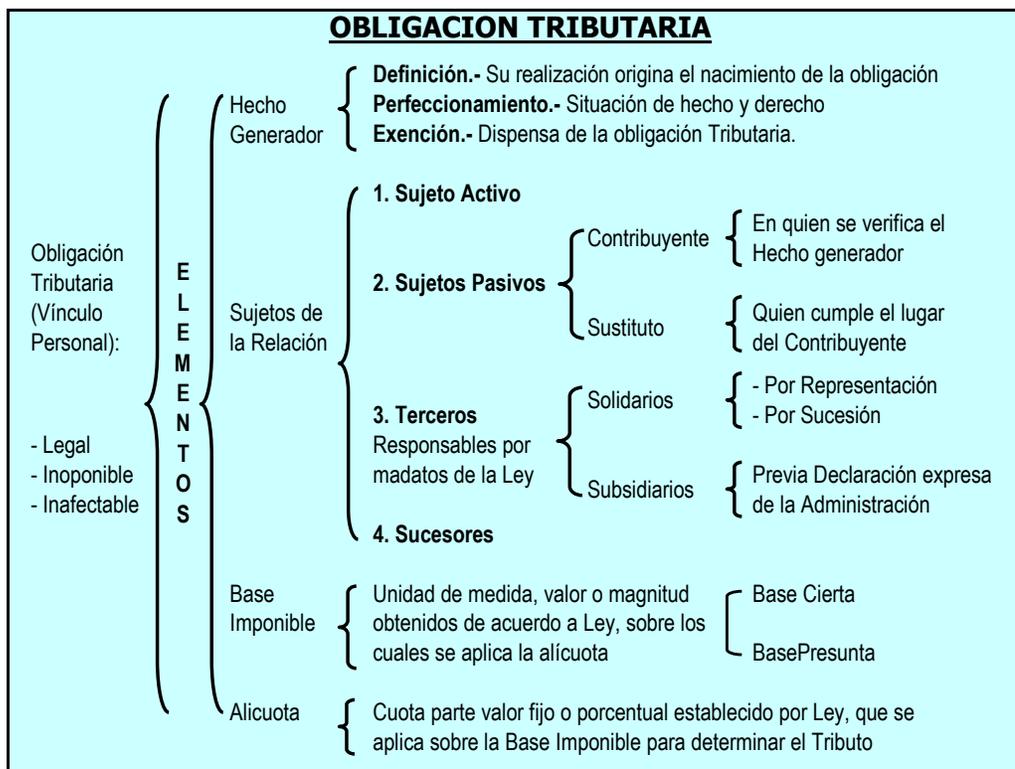
Por efecto de la solidaridad, el contribuyente no queda excluido de la obligación tributaria y se mantiene en su polo negativo.

Tanto los contribuyentes como los agentes de retención y/o percepción coexisten como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En caso de que el Agente de Retención o Percepción incumpla su obligación de retener o percibir, ello no impide que por los vínculos de solidaridad, el impuesto le sea exigido al contribuyente en caso de que no lo hubiera pagado por sí en su oportunidad (auto-retención).

Como se ve, es el contribuyente quien se constituye en deudor solidario “junto al” agente de retención y/o percepción a diferencia de otros casos.

Por el contrario, el agente que cumple con el deber legalmente establecido y practica la retención y/o percepción, reemplaza íntegramente al contribuyente como sujeto pasivo, liberándolo de la obligación, a punto tal que si distrae los fondos en beneficio propio y no los ingresa al fisco, éste no podrá formular reclamo alguno contra el contribuyente.



17.4 Modos de Extinción de la Obligación Tributaria

El Capítulo 2 del C.T.B., enumera como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria a la prescripción en el artículo 28. Dispone la referida norma: "*La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción*". En el mismo cuerpo normativo, aparece en los artículos 38 a 40 el delineamiento en términos generales del instituto de la prescripción, los que como veremos más abajo no tienen la "habilidad" de resolverlo todo en cuanto instituto.

El artículo 38 regula el principio general del término de prescripción de los tributos, así como las causales de extensión del referido plazo de prescripción y el plazo de prescripción de las infracciones; el 39 sobre las causales de

interrupción; y el 40 sobre las causales de suspensión del término de prescripción.

**DIAGNÓSTICO DE LA
APLICACIÓN
PRESCRIPTIVA
TRIBUTARIA**

CAPÍTULO III

18 EL CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN. SU ORIGEN EN EL DERECHO PRIVADO Y SU PROYECCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO

El Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley Nro. 2492, de 2 de agosto, de 2003, contempla la figura de la prescripción en la Sub sección V de la Sección VII, ya señalada con anterioridad, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria.

El régimen de la prescripción en Bolivia incluye aspectos novedosos y singulares. En lo relativo al objeto, prescribe no sólo la acción para cobrar, sino para liquidar, incluyéndose una referencia a la acción para comprobar, lo que disipará dudas acerca de si hay prescripción en aquellos casos en los que no exista deuda liquidable, por ejemplo, en ejercicios con pérdidas (artículo 59, Parágrafo I). En cuanto al plazo, se fija una dualidad de plazos, atendiendo a la conducta negligente o culpable del obligado tributario (artículo Nro. 59, Parágrafo II). En cuanto al cómputo, se prevé la suspensión en los casos de fiscalización y de interposición de recursos administrativos y procesos judiciales (artículo Nro. 62).

Cabe señalar que el objeto del presente trabajo no es hacer una valoración del régimen de la prescripción en el Derecho Tributario boliviano, sino exponer brevemente los problemas de la categoría de la prescripción tributaria, en relación a las normas contrapuestas con especial referencia al ordenamiento español que más adelante en la legislación comparada las anunciaré para de esta forma, suministrar los insumos necesarios para que se pueda llevar a cabo una comparación, aunque declinamos realizar un estudio, en sentido estricto, de Derecho Comparado.

Dicho esto, conviene empezar señalando que la prescripción es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace. Como veremos, su fundamento radica en la seguridad jurídica como lo habíamos asegurado, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro. Por su propia funcionalidad, la prescripción operará en aquellas situaciones en las que existe un vínculo entre dos sujetos, que se resuelve en la existencia de una acción o pretensión de uno respecto a otro.

Como señalamos a un inicio la prescripción es un Instituto de enorme trascendencia; porque tiende, bien a extinguir acciones unidas al ejercicio de derechos o bien a la consolidación de estos últimos, en ambos casos por el transcurso del tiempo, tratándose de un concepto propio del derecho civil, dada su vinculación con el derecho de propiedad.

La categoría jurídica de la prescripción, acuñada en el Derecho Privado como exponente de la teoría general del Derecho, se aplica en el Derecho Tributario, de manera que es frecuente que se hable de prescripción tributaria. Aunque, como ha señalado, no existe en puridad una *prescripción tributaria*, sino múltiples supuestos en que la prescripción puede entrar en juego en relación con determinados vínculos de naturaleza obligacional derivados del tributo, por lo que habrá que analizar separadamente los efectos del transcurso del tiempo en relación con cada particular categoría de efectos jurídicos.

19 LEGISLACION COMPARADA EN LOS TERMINOS DE PRESCRIPCIÓN

19.1 Regulación de la prescripción en la Ley General Tributaria Española de 2003³¹

En España, la Norma Codificadora en Derecho Tributario es la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). La misma regula el régimen jurídico de la prescripción tributaria, incluidos en los artículos 66, 67, 68 y 69, la ordenación normativa de la prescripción del tributo y en los artículos 189 y 190 el régimen de prescripción de las infracciones y sanciones.

Cuando se habla de prescripción en materia tributaria hay que entender que la misma se refiere a la prescripción del tributo, o, lo que es lo mismo, de los derechos de cobro de prestaciones tributarias. La Administración tributaria también exige sanciones pero las mismas no integran el tributo, aunque su recaudación y las formas de extinción se llevan a cabo a través de cauces tributarios. Así lo ha establecido en España la LGT de 2003, al decir, en su artículo 58, que “las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria”. La prescripción de las sanciones tiene grandes singularidades por su objeto, ya que la prescripción de una sanción afecta de lleno a la responsabilidad infractora. La cuestión es si el régimen sustantivo de las sanciones incluye los aspectos relativos a la prescripción y, por tanto, si se aplica a la prescripción de las sanciones el régimen y los principios de las normas punitivas y sancionadoras, por ejemplo, a la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva legislación más favorable en materia de prescripción de sanciones. En España, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en resolución de 25 de abril de 2000, entiende que la prescripción

³¹ Memoria: III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Sucre. 2010. Pág.117

no forma parte del régimen de las infracciones y sanciones, por lo que no le es aplicable la exigencia de retroactividad en lo favorable.

Por tanto, aunque la prescripción de las sanciones tiene grandes singularidades, en función del objeto de la misma, la norma codificadora dispone la aplicación a las sanciones de lo dispuesto en el capítulo IV del título II, mientras que se prevé la aplicación al cobro de las sanciones tributarias de la normativa recaudatoria incluida en el capítulo V del título III de la LGT. Es decir, la LGT rechaza expresamente la consideración de las sanciones como deuda, pero esta calificación queda en el plano conceptual, puesto que en lo que concierne a la aplicación de las normas que rigen el cobro de una sanción, la Ley trata a las sanciones como tributos. Así se dispone que “en particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas”.

La LGT española señala en su artículo 66 que prescriben a los cuatro años los siguientes derechos, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías y el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

En este sentido el ordenamiento español prevé la prescripción en el plazo de cuatro años del derecho a liquidar la deuda tributaria y de la acción para

cobrar el tributo así liquidado (artículos 66, a y b de la Ley 58/2003, General Tributaria). La Ley española ha optado por un plazo único, para todas las deudas, que es, desde el 19 de marzo de 1998, de cuatro años, frente a los cinco que se fijaban en la normativa anterior, siguiendo el criterio de ordenamientos como el Alemán. El ordenamiento tributario español sigue el sistema de un plazo fijo (cuatro años en todos los casos) que no se modula en función del comportamiento del sujeto pasivo. A pesar de que, en algún momento, se planteó alguna vía de adaptación de dicho plazo en virtud del comportamiento subjetivo del sujeto pasivo, esta solución no fue finalmente adoptada en la LGT de 2003f que siguió el sistema anterior de un plazo fijo de cuatro años.

19.2 Regulación de la prescripción en el Código Tributario del Perú 1992³²

El Código Tributario del Perú, señala en el artículo 43^o que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración jurada respectiva. Asimismo, establece que dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido y percibido.

Como se puede apreciar, en primer término, el Código Tributario diferencia los plazos de prescripción según se trate de las diferentes acciones que puede ejercer la Administración respecto de los deudores tributarios o terceros, a saber, la acción para determinar obligaciones tributarias, para exigir el pago de éstas y para aplicar sanciones.

³² Memoria: III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Sucre. 2010. Pág.291

De otro lado, precisa que en algunos casos el plazo de prescripción será mayor que en otros, haciendo referencia específica a que la circunstancia que determinará si será aplicable el plazo de prescripción de cuatro (4) o seis (6) años, es la presentación o no de declaración jurada.

Sobre el particular, conviene indicar que como regla general en la mayoría de tributos que conforman el Sistema Tributario Nacional Peruano, la regla es la autodeterminación de la obligación tributaria por parte del deudor tributario, la cual se concreta mediante la presentación de una declaración jurada, acto voluntario formal que contiene una manifestación de hechos comunicados a la Administración, en este caso, que contiene la determinación de la obligación tributaria que realiza el deudor tributario.

En tal sentido, conforme con la legislación peruana, cuando el deudor tributario presenta la declaración tributaria que contiene la autodeterminación de un específico tributo y período, el plazo de prescripción aplicable respecto de las acciones de la Administración para determinar y exigir el pago del citado tributo y período será de cuatro (4) años, y en caso contrario, es decir, cuando el deudor tributario no presente la citada declaración, el plazo aplicable será de seis (6) años.

La diferencia en los plazos responde a la naturaleza misma de la prescripción, como institución que se fundamenta en la seguridad jurídica, haciendo frente a la inacción de la Administración Tributaria. Así, en caso que el deudor tributario presente una declaración determinativa de un tributo y período, la Administración Tributaria contará con elementos que le sirvan de punto de partida para revisar o fiscalizar tal autoliquidación y realizar su propia determinación de la obligación tributaria, motivo por el cual el legislador ha estimado que requerirá un plazo menor para tal labor y, por ende, se ha establecido un plazo más corto de prescripción. En cambio, si es que el

deudor tributario no presenta la declaración que contenga la determinación de un tributo y período específico, la Administración no contará con elementos que le sirvan de punto de partida para el ejercicio de su facultad de fiscalización, por ello, requerirá efectuar mayores actuaciones a fin de realizar una determinación de la obligación tributaria de oficio.

Es preciso señalar que el plazo de cuatro años ha sido mantenido por el legislador peruano según se aprecia de versiones anteriores de Código Tributario, sin embargo el plazo de seis años cuando no se presenta declaración jurada sí ha sufrido variación, ya que anteriormente el plazo de prescripción para tal supuesto era de diez años; no obstante, desde el 1 de abril de 1992, los plazos mencionados han permanecido sin alteración.

Sobre el particular, conviene reflexionar en el sentido que las facultades conferidas por las normas tributarias a la Administración Tributaria desde el año 1992 a la fecha no son las mismas, éstas se han visto ampliadas y reforzadas legislativamente por cada una de las reformas tributarias que se han realizado en el Perú y, adicionalmente, la tecnología y los convenios celebrados por la Administración Tributaria ocasionan que a la fecha cuente con mayores vías de obtener información fidedigna que pueda ser utilizada para facilitar su labor de fiscalización.

También cabe indicar que, reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal en este país han señalado que la distinción entre el plazo de prescripción de cuatro (4) o seis (6) años, solo cabe cuando existe regulada la obligación de presentar declaración jurada a efecto de autoliquidar los tributos del cargo del contribuyente, puesto que en caso contrario, solo será de aplicación el plazo de cuatro (4) años. La situación descrita se produce normalmente en el caso de tributos vinculados con actividades estatales como es el caso de las contribuciones y las tasas, tributos que por su naturaleza son de carácter

real en cuanto a su determinación, es decir, es la Administración la llamada a establecer el nacimiento de la obligación tributaria, su cuantía y demás elementos de la citada obligación.

Cabe indicar que conforme con la legislación peruana las obligaciones tributarias formales son exigibles no solo frente a deudores tributarios, sino incluso frente a terceros que no forman parte de la relación jurídica tributaria sustantiva, los cuales, de incumplir con las obligaciones a su cargo pueden ser sancionados por la Administración, por ende, tratándose de la acción de la Administración para aplicar sanciones se debe considerar que el plazo de prescripción será aplicable incluso respecto de los mencionados terceros.

19.3 Regulación de la prescripción en el Código Tributario del Ecuador³³

El Código Orgánico Tributario del Ecuador, se sentó la tesis contraria al establecer que la prescripción se ha de declarar únicamente a petición de parte interesada. Cabe afirmar que por aproximadamente veinte años se tuvo a la prescripción tributaria como una institución de orden público y que luego, hasta la fecha, se la conceptúa es de orden privado. El que se mantenga una u otra posición conlleva efectos prácticos de importancia, cual se verá posteriormente.

La prescripción consta entre los modos de extinción de la obligación tributaria. El artículo 37 del Código Orgánico Tributario, (COT), en la parte pertinente dice: *La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: 5. Prescripción de la acción de cobro.* Queda la interrogante si lo que prescribe es la obligación, o la acción para cobrarla, o ambas. En la Codificación del COT, artículo 55, al tratar del plazo de prescripción, paladinamente se reconoce que prescriben la obligación y la acción. Es de notar, a pesar de ello, que antes de la Codificación, el artículo

³³ Memoria: III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Sucre. 2010. Pág.133

referente a los modos de extinción de la obligación tributaria decía simplemente que la obligación tributaria se extinguía, entre otros modos, por prescripción. Los codificadores, vocales de la Comisión de Codificación y Legislación, del Congreso Nacional, excediéndose en sus atribuciones, en dicho artículo 37 introdujeron la expresión *de la acción de cobro*. Hay que advertir que, si se extingue únicamente la obligación, subsiste ella como obligación natural y no se la puede pretender. Si por cualquier circunstancia el deudor la satisficiera, no tendría derecho a la devolución de su importe. En suma, a la fecha, la prescripción tributaria en Ecuador atañe a la obligación y a la acción de cobro y no es de orden público. Es la prescripción del derecho privado aplicada al campo tributario.

La prescripción tributaria opera por el transcurso del tiempo. Es extintiva de derechos, no adquisitiva. Al ocurrir, según queda dicho se extingue la obligación y la acción para exigir su cumplimiento. Desde entonces el sujeto pasivo queda liberado, debiendo hacer constar el particular en sus registros, inclusive en los contables.

Aunque los efectos que se derivan de la prescripción y de la caducidad son similares, en la medida que producidas la administración queda en la imposibilidad de cobrar sus acreencias tributarias, su naturaleza es diversa. Prescribe la obligación tributaria, caduca la facultad de la administración para determinar y liquidar las obligaciones tributarias. La prescripción es un modo de extinguir las obligaciones tributarias e inclusive la correspondiente acción de cobro, institución del derecho privado asumida por el derecho tributario. La caducidad consiste en el enervamiento de la facultad determinadora de la administración, por no habérsela ejercitado oportunamente. Se llega a afirmar que en tal supuesto, la administración pierde competencia. Por ello, la

caducidad se la debe declarar de oficio o por petición de parte interesada. Las autoridades administrativas y judiciales están en la obligación de declararla.

Distinguir entre prescripción y caducidad no es de aceptación pacífica. Traductores de notoria solvencia y legislaciones muy respetables de otros países, no admiten semejante diferenciación y ambas instituciones las subsumen en la prescripción.

La prescripción opera en cinco años contados desde que las obligaciones tributarias fueron exigibles y en siete años a partir de la fecha en que debió presentarse la correspondiente declaración, si esta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. En el sistema del COT la determinación de la obligación tributaria no tiene valor constitutivo; la misma nace al cumplirse respecto de una persona natural o jurídica o de una unidad económica desprovista de personalidad jurídica, el hecho generador de obligación tributaria previsto en las normas. El nacimiento de la obligación permite que sea pagada, mas no confiere a la administración el derecho de pretenderla ni menos con ello se causan intereses. La exigibilidad lo es respecto de una obligación existente o nacida y ocurre en los términos que prevén las normas. Así, según el COT la obligación es exigible y comienzan a devengarse intereses en la fecha en que señale la ley. Este criterio es poco aplicable en la práctica, pues, en pocas oportunidades la legislación la fija en forma expresa una fecha de exigibilidad.

La disposición general es la de que la prescripción se produce luego de transcurridos cinco años de que la obligación es exigible. La disposición especial contempla el plazo de siete años en los casos que no se haya presentado declaración o si la declaración es incompleta. La jurisprudencia ha

precisado lo que se ha de entender por declaración incompleta. Principalmente ha dejado en claro que tal cosa ocurre cuando hay ocultamiento de un rubro completo de la materia imponible.

El plazo de prescripción, al igual que sucede en el derecho privado, puede interrumpirse por cuenta de la administración o del sujeto pasivo. En el primer caso, dentro del procedimiento coactivo que incoa la administración, con la citación del auto de pago. Si no se prosigue con la coactiva por dos años consecutivos tal interrupción queda enervada. En el segundo por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria. Sería el caso en que se efectúe pagos parciales de la obligación o que se pida facilidades para el pago. A partir de la interrupción se recomienza a contar el plazo de prescripción.

20 ANÁLISIS NORMATIVO

20.1 Anterior Constitución Política del Estado

Nuestra anterior Constitución Política del Estado, si bien no consagra la imprescriptibilidad de la obligación tributaria, de forma específica lo establece una vía jurídica ante el órgano competente para que el interesado pudiera alegarla y por tanto correspondía recurrir, a efectos de "cubrir" este vacío legislativo, a las normas generales sobre prescripción, sólo opera por vía de excepción, es decir, como defensa en juicio que solo extingue la acción. (Esta posición se fundamenta en que el artículo 1492 Código Civil).

Art. 26. *“Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante la Corte Suprema de Justicia contra los impuestos*

ilegales. Los impuestos municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales”.

Consecuentemente el artículo siguiente en su primer periodo consagra la obligatoriedad de los impuestos prescribiendo el carácter general, asicomo referente al principio de igualdad jurídica

Art. 27. *“Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva según los casos”*

20.2 Nueva Constitución Política del Estado

Entre las múltiples facetas que se implementan con nueva Constitución Política del Estado, con bastante sorpresa vemos en el Capítulo III, Sección I de Política Fiscal que prevé la declaración de la normativa indicando que no prescribirán las deudas y los daños económicos causados al Estado de la siguiente forma.

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

Este artículo ha sido motivo de análisis por parte de los órganos legislativos y judiciales en muchas oportunidades, las que han vertido su interpretación con algunas incongruencias principalmente por las autoridades tributarias a nivel nacional como municipal, quienes han orientado equivocadamente sus resoluciones, dirimiendo conflictos que vinculan a los pasivos, quienes son parte en los procesos administrativos, Recursos de Alzada, Recurso Jerárquico y hasta el Contencioso Administrativo en los relativo a las

prescripciones, sin embargo como se lo establece por ejemplo en la Resolución ARIT-LPZ/RA 0296/2012, de 16 de abril de 2012, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT), en fecha 9 de julio de 2012, (Ver Anexos), documento por el cual se resuelve contra de la autoridad recurrente, Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), y a favor del pasivo recurrido y adjunta en la ejemplificación anexada como Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), representada, precisamente otorgando el fallo con la interpretación de artículo 324 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

Cabe indicar analíticamente el artículo 324 de la C.P.E. se halla incorporado en la parte que regula la Política Fiscal del Estado Plurinacional; por lo que su entendimiento no puede ser independiente de lo dispuesto en la Sección I, Capítulo Tercero, Título I, Cuarta Parte de la Constitución Política del Estado, y en virtud a eso, esa instancia jerárquica ha adoptado como línea doctrinal, el argumento contenido en las Resoluciones AGIT-RJ 0031/2010 y AGIT-RJ 0147/2010, en el cual señala que el Artículo 324 de la CPE en una interpretación sistematizada y armónica con el Artículo 322 de la misma CPE, se refiere a la contratación de deuda pública cuando se demuestre la capacidad de generar ingresos extraordinarios que puede percibir el Estado, y no así a los ingresos coactivos como son las obligaciones tributarias o peor aún, las multas por incumplimiento de deberes formales, como sucedió en este caso. En virtud de lo anotado el art. 324 de la CPE, que dispone que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, es previsto en relación a las deudas públicas a las que hace referencia el art. 322 señalado de la mencionada Ley fundamental.

Por su parte la sentencia Constitucional 281/2012. Del expediente Nro. 145/2012 de fecha 19 de noviembre de 2012 en el proceso Contencioso

Administrativo entre la gerencia Distrital de Oruro del SIN contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0672/2011 de 23 de diciembre de 2011 dictada por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resuelve en este caso la sala plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia declarando improbadamente la demanda contencioso-administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales y mantiene vigente la Resolución de Recurso Jerárquico, alegando entre otros el artículo 324 de la Constitución Política del Estado que señala que no prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado, precepto constitucional que se entiende relacionado con la responsabilidad por la función pública; es decir, con actos cometidos por funcionarios públicos que causen menoscabo patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueran causantes del daño patrimonial en el marco legal señalado por la Ley 1178 de 20 de julio de 1990, Ley de Administración y Control Gubernamentales.

20.3 Código Tributario Boliviano Ley Nro. 2492 (C.T.B.)

En materia de recaudación de tributos rige el Código Tributario Boliviano (CTB), Ley 2492, vigente, en el mismo hace referencia por su Art. 60 relativo a la Prescripción Tributaria donde de manera muy clara se establece una reducción considerable de los plazos de prescripción deudas tributarias de 5 a 4 años con relación Al antiguo Código Tributario Ley Nro.1340. En este antecedente nos referiremos analíticamente a este artículo.

Resulta valedera en esta parte del presente trabajo tomar en cuenta la resolución analizada en el anterior subtítulo, es decir la Resolución ARIT-LPZ/RA 0296/2012, de 16 de abril de 2012, en el que se hace referencia

también al artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), referido a la facultad de cobro de las deudas hacia el Estado, al respecto previamente el Tribunal Constitucional mediante Sentencia Constitucional N° 028/2005 se pronuncia estableciendo que la prescripción queda configurada como forma anormal de extinción del crédito tributario, toda vez que la verdadera finalidad de la relación obligacional suele ser la de su desaparición con su cumplimiento, retornando a lo citado precedentemente La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), señala respecto a los ilícitos tributarios y específicamente sobre las contravenciones, en el Artículo 154, Parágrafo I de la Ley N° 2492 (CTB) que señala: la acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo. En ese orden, el Artículo 59 de la Ley N° 2492 (CTB), dispone que las acciones de la Administración Tributaria prescriben a los cuatro (4) años para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2. Determinar la deuda tributaria; 3 Imponer sanciones administrativas y 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. Según el Artículo 60 del citado cuerpo legal tributario, el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

20.4 Ley Nro. 154 de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la creación y/o modificación de impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos.

El Artículo 3 parágrafo II manifiesta que los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles; al respecto corresponde recalcar, que lo que prescribe son **las acciones o facultades** de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, **sanciones** o ejercer su facultad de ejecución tributaria, no así el tributo como bien establece el Artículo

señalado abriéndose otros procesos de responsabilidad si fuera el caso (ejecutivo, administrativo, civil o penal), contra los funcionarios públicos responsables de la inacción de la Administración Tributaria respecto a la deuda tributaria, previstos por la Ley N° 1178 (SAFCO), a efectos de recuperar la deuda tributaria no determinada o sanción no cobrada; siendo necesario también señalar que la figura jurídica de la prescripción tiene como objeto otorgar la seguridad jurídica a la que tiene derecho toda persona.

21 FUNDAMENTACION TÉCNICA DOCTRINAL POR LA AUTORIDAD REGIONAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA EN RELACION A LA PRESCRIPCIÓN

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (AGIT), en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0508/2012, de fecha 09 de julio de 2012, (Adjunto en Anexos), referente a la controversia suscitada entre Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), y Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), señala en su parte fundamental, que por la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ 08/2012 de 06 de julio de 2012, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT , en el presente caso se evidencia que la Administración Tributaria del S.I.N. en su Recurso Jerárquico resuelve respecto a la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria, señalando que a partir de la vigencia de la Nueva Constitución Política del Estado la interpretación del Artículo 59 de la Ley 2492 (CTB), debe estar supeditada a lo consagrado por el Artículo 324 de la mencionada Ley fundamental, (No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado.), no pudiendo interpretarse el referido Artículo al margen o de manera aislada a la Constitución, toda vez que ello

implicaría vulnerar el principio de Jerarquía Normativa establecidos en el Artículo 410 de la CPE.

El antecedente anterior claramente expuesto se evidencia que la administración Tributaria del SIN no fundamenta adecuadamente la Jerarquía Normativa del Art. 410 de la C.P.E., lo correcto lo señalamos en el análisis normativo del subtítulo sub anterior.

Cabe señalar que la autoridad hace hincapié respecto, de la doctrina, de la prescripción de acciones entendida como: *“la caducidad de los derechos en su eficacia procesal, por haber transcurrido los plazos legales para su posible ejercicio”*, asimismo debe tomarse en cuenta que la prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico³⁴ También en ese análisis expresa la posición expuesta por César García Novoa en las III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario de la siguiente forma: *“resulta indiscutible que la prescripción, tanto en el ámbito civil como en el tributario, se fundamenta en razones de seguridad jurídica, que siempre se han planteado en oposición a motivaciones de justicia. Razones de estricta justicia abogarían por mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el cumplimiento de los deberes u obligaciones. Pero la prescripción es un instituto que se fundamenta en la seguridad jurídica y no en la equidad ni en la justicia. Es más; es un instituto a través del cual se da clara prevalencia a la seguridad frente a la justicia. Incluyendo también a otros autores.*

³⁴ Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 601

CONCLUSIONES
Y
RECOMENDACIONES

22 ELEMENTOS CONCLUSIVOS

Por todos los argumentos expuestos en la monografía elaborada las teorías analizadas, así como los fallos citados en los capítulos precedentes podemos establecer las siguientes conclusiones tanto críticas como positivas.

22.1 Conclusiones Críticas

1. Logramos afirmar que el fenómeno tributario crece en importancia, sobre todo porque el Estado ya no sólo lo utiliza como un medio para obtener recursos financieros, también para interferir de múltiples maneras en la economía privada, afectando inclusive a sectores de escaso desarrollo económico. En tal sentido establecer factores que vincularan a los sujetos de la relación jurídico tributario para hacer exigible la obligaciones infundadas en los procesos sobre todo en sedes administrativas.
2. Considero que los contribuyentes tienen una deficiencia para acceder a la verdadera justicia ya que en nuestra sociedad no hay una educación o cultura orientada al reclamo de nuestros derechos frente a una violación de los mismos, porque persiste un conformismo y desconocimiento de las normas que nos permitan hacer valer nuestras prerrogativas. Tiene una importancia fundamental el conocimiento de estas instituciones para el contribuyente, porque permite evitar posibles abusos de actuaciones de la Administración Tributaria para la determinación del pago de un impuesto, ya que dicha actividad debe circunscribirse a lo que la ley le permite hacer durante el tiempo establecido para ello.
3. Esta institución funciona aun, vigente como garantía para los administrados para que las relaciones jurídicas no permanecerán

indeterminadamente a lo largo del tiempo, evitando la inseguridad jurídica que le ocasiona esa inactividad del ejercicio de las facultades o derechos que la ley concede a la administración tributaria sin embargo al ser de alguna forma coartado por las administraciones tributarias por su mala interpretación de este recurso por la Ley Nro. 154 permanece vigente en la Ley 2492.

4. Las diferentes tensiones y tesis con respecto a estos tópicos hacen caudal de los diferentes fundamentos del instituto. Así por un lado, la tesis que pone énfasis en la inactividad del acreedor cuando éste actúa, deja de lado su inercia y eso es suficiente para que no opere la prescripción. Por otro lado, poniendo énfasis en la no obligación perpetua del ser humano y el principio de seguridad jurídica, implica que para que deje de operar el instituto o interrumpa su plazo, el accionar del acreedor debe ser conocido por el deudor.
5. El instituto de la prescripción es un modo de extinción de las obligaciones tributarias y como tal integra aquélla, por lo que la regla de interpretación e integración de vacíos jurídicos respecto de este principio establecido en el Código Tributario Boliviano.
6. La prescripción es la consolidación de una situación jurídica por el transcurso del tiempo, en virtud de ello, la prescripción se consuma hasta que ha transcurrido el plazo legal, no habiendo mediado una interrupción o una renuncia de la prescripción, por parte del deudor. En este caso, el efecto de la prescripción es de liberar al deudor del cumplimiento de una obligación tributaria, por haber transcurrido el tiempo establecido en la Ley, por tanto, el derecho adquirido existe a partir de ese momento,

convirtiendo lo que hasta ese entonces era una expectativa de derecho adquirido.

22.2 Conclusiones Positivas

1. La prescripción en materia tributaria es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás. La razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cual es la inactividad del titular de la acción. Desde este punto de vista es positiva la prescripción.
2. La prescripción, no es una forma que hace que los deudores de mala fe, logren en sí sus fines, sino que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad jurídica, ya que la prescripción no es en sí la extinción de un derecho, sino la extinción de la acción del reclamo judicial de la deuda fiscal pendiente; es decir ya no es posible accionar legalmente contra un deudor tributario, formalmente encausado y determinado en cuanto a su correspondiente adeudo, una vez haya prescrito el plazo para hacerlo; pero si el deudor

voluntariamente extingue la obligación, mediante el pago, este es válido porque la deuda sigue vigente y no ha desaparecido ni legal, ni formalmente de la vida jurídica, por consiguiente este es el argumento principal para determinar el conflicto de la aplicación de la normativa tributaria que mal interpretada hace el encausamiento de procesos inútiles ante los órganos pertinentes, por el contrario ocasionan un perjuicio económico al estado al incrementar la carga procesal de los tribunales al conocer y resolver este tipo de procesos, que vistos desde una perspectiva negativa ocasionan un perjuicio al interés económico del Estado posición que debería asumir el Estado Boliviano frente a lo preceptuado por el art. 3 de la Ley 154.

3. El instituto de la prescripción es un modo de extinción de las obligaciones tributarias y como tal integra aquélla, por lo que la regla de interpretación e integración de vacíos jurídicos respecto de este principio establecido en el Código Tributario Boliviano.

23 RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS

Como producto de la investigación realizada considero necesario establecer las siguientes recomendaciones:

Con la finalidad de facilitar la aplicación de la institución de la prescripción de la potestad de sancionar las actuaciones de las administraciones Tributarias, considero necesario que se diseñe un procedimiento puntual y preciso en el código tributario o en su reglamento, sobre la oportunidad, y autoridad ante quien se debe de resolver tal figura, lo que contribuirá a una pronta y justa rectificación de las sanciones, de ser necesario crear mecanismos para una cultura de reclamos, de los administrados, hacia la Administración, para que no se conformen cuando haya un daño y puedan reclamar sobre sus derechos al

momento de considerarse perjudicados, estos mecanismos deben facilitar los medios, legales, técnicos, informativos para que puedan incoar los procedimientos de prescripción al momento de alegarlo por ante la Administración a través de las entidades activas del proceso, por lo que propongo que el mismo Estado, a través del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en coordinación la Procuraduría General del Estado Plurinacional, cree una sección especializada para atender los reclamos de los administrados cuando no puedan asumir los costos de una asesoría que dicho proceso le represente. Que el Estado al momento de contratar empleados para que cumplan con la funciones, eficiente, y anticipadamente, adecuadamente con los conocimientos técnicos y jurídicos específicos, de tal forma que al realizar sus funciones lo hagan de la manera en la cual la ley lo especifique, a fin de disminuir errores, negligencias o ilegalidades que produzcan agravios a la Administración pública como a los administrados, ya que un procedimiento mal realizado puede ocasionar perjuicios al momento de alegar la prescripción o su interrupción, de tal forma que garantice los derechos de los administrados.

Fomentar una cultura de servicio e información en los empleados de la administración tributaria, para que contribuyan a la orientación de los contribuyentes en sus derechos, de tal forma que brinden soluciones a las dificultades legales, técnicas y procedimentales de los administrados; así como también la comunicación de las instancias a las cuales se debe acudir para la resolución de sus inconvenientes en esta materia y finalmente conlleve a que el administrado goce de justicia tributaria.

24 BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

AYALA, Zelada Jorge. *“Nociones Generales de Derecho Financiero y Tributario”*
Escuela de capacitación Judicial, El salvador 2001.

AYALA, J. M. y Otros, *“Manual de Justicia Administrativa”*, Consejo Nacional de
la Judicatura, Escuela de capacitación Judicial, El salvador 2003.

ALESSANDRI Rodríguez, Arturo. y Otros, *“Curso de Derecho Civil, Las
Obligaciones”*, Tomo III, redactada y puesta al día por Antonio Vodanovic H, N. Y
2001.

AMATUCCI, Andrea.: *“Tratado de Derecho Tributario”*, Tomo II, Editorial Temis,
S.A., España 2001.

BERLIRI Antonio *“Principios del derecho Tributario”* Ed. El derecho Financiero
1971

BIELSA, Rafael. : *“Principios de Derecho Administrativo”*. Editorial Palma 3^a. Ed.
Buenos Aires, Argentina. 1988

Blondeau Essai *“Sur lo qui’on apelle L effet retroactif des lois.Idem”*

CALDERON, Limpas Carlos Eugenio. *“Curso de Derecho Financiero y
Tributario”*

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT Material Curso
de Derecho Tributario

CORTEZ Domínguez *“Estudios Sobre Temas Tributarios Actuales”* Ed. Gráficas
Campas Sevei de Publicaciones Univ. Barcelona

COVIELLO, Nicolás. *“Doctrina General del Derecho Civil”*. Traducción de Felipe de Jesús Tena. Editorial Hispano- Americana, 4ª. ed. México, 1949.

Chavot de L Allier

DICCIONARIO de la Lengua Española, Real Academia Española, www.rae.es

DINO Jarachs *“Curso Superior de Derecho Tributario”* Vol. 1 1957 Edición OCLC

ENRICO Allorio *“Derecho procesal tributario”* 2007. Vol II Google Editions:syfQPY75Q3oC

GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, E. *“Derecho de las Obligaciones”*. 5ª ed. Puebla, México, Ed. Cajica, 1978.

III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Sucre Memoria

MARTÍNEZ Morales, Rafael I. *“Diccionarios Jurídicos Temáticos”*. Editorial Oxford, Volúmen 3. 2ª ed. México, 2002

MAINES Eduardo García, *“Introducción al Derecho”* Edit. Porrúa S.A. Mexico 1972

ORTOLÁN, Manuel. *“Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano”*. Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Argentina, 1960.

Ossorio, Manuel. *“Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales”*1ra. Edición Electrónica, Datascan, S.A.Guatemala, C.A.

PEREZ Novarro Cesas. *“Algunos Aspectos de la Prescripción Tributaria”* Trabajo elaborado para su presentación en la V Jornadas Tributarias 2012

Pezzutti Miguel y Barrero Pablo, Revista *“Ley On Line”* *“Dos Cuestiones Respecto de la Prescripción”* Publicado en agosto de 2011, WWW. Laleyonline.com.py/maf/app/authentication/formLogin del Paraguay.

PUGLIESE y tesoro *“La Figura Del Responsable Tributario en el Derecho”* ed. Servei de Publicaciones univ. Valencia 2003

WILHELM, Kruse Heinrich *“Derecho Tributario”* Ed. Edersa España 1999 .

VACA, Coria Oscar, *“Nociones de Derecho Financiero y Tributario”*. 1ra Edición 1998

VALDA DAZA JORGE, "Manual de Derecho Constitucional" Edición 2005

VILLEGAS Hector b. "Curso de Finanzas y Derecho Financiero" edit. Depalma Buenos Aires argentina.

LEGISLACION

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia 7 de febrero de 2009 promulgada por Evo Morales Ayma.

Código Tributario Boliviano Ley Nro. 2492 2 de agosto de 2003.

Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la creación y/o modificación de impuestos de Dominio de los Gobiernos Autónomos. Nro. 154 de 14 de julio de 2011.

Ley Nro. 843 de Reforma Tributaria

Ley Nro. 2341 de Procedimiento Administrativo

Ley Nro. 33 Marco de Autonomías y Descentralización Andrés Ibáñez

Ley Nro. 017 Ley Transitoria Para El Funcionamiento De Las Entidades Territoriales Autónomas

Código Civil Boliviano

Código de Procedimiento Civil

Código Tributario (Antiguo) Nro. 1340

Jurisprudencia Tribunal Fiscal de la Federación Mexicana

ANEXOS