

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



ACREDITADA POR RESOLUCIÓN CEUB 1126/02

MONOGRAFÍA
ANÁLISIS NORMATIVO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS
ADUANERAS OTORGADAS A ORGANISMOS DE ASISTENCIA
TÉCNICA Y ORGANISMOS PRIVADOS SIN FINES DE LUCRO.

PARA OPTAR AL TÍTULO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN DERECHO

POSTULANTE: CÁCERES KAMA GARY JOAQUÍN
TUTOR ACADÉMICO: DR. JAIME MAMANI MAMANI
INSTITUCIÓN: ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA

LA PAZ – BOLIVIA

2018

RESUMEN

La implementación de exenciones tributarias ha sido considerada desde siempre como una medida económica asumida por el Gobierno para incentivar la actividad productiva, distributiva o comercial de un rubro específico que es beneficiado por este privilegio que busca ampliar el crecimiento de dicho sector al eximirlo del pago de uno o varios impuestos que normalmente gravan actividades económicas similares.

En este sentido, y considerando de manera específica las actividades benéficas realizadas por los organismos de asistencia técnica y organismos privados sin fines de lucro en el Estado Plurinacional de Bolivia, que pueden llegar a tener un importante impacto social, es necesario regular de manera adecuada las condiciones y requisitos para que las personas y organizaciones nacionales e internacionales puedan tener acceso al beneficio de la exención tributaria a través de un procedimiento sistematizado y debidamente regulado.

La presente monografía busca realizar un análisis de las normas que regulan a la exención tributaria aduanera como beneficio otorgado a los organismos de asistencia técnica y a los organismos sin fines de lucro, precisando cuáles son los principios normativos y los criterios que han posibilitado la creación y aplicación de esta figura jurídica, y analizar también cuales son los requisitos y los procedimientos vigentes para detectar algunas posibles falencias y proponer soluciones adecuadas en el marco de la normativa vigente.

PALABRAS CLAVE:

Exención tributaria, Aduana Nacional de Bolivia, Organización no Gubernamental, Organismos de Asistencia Técnica, Decreto Supremo N° 22225.

DEDICATORIA

A todos mis compañeros y amigos de la Carrera de Derecho, cuya amistad y ejemplo recordaré por siempre.

AGRADECIMIENTOS

Un agradecimiento especial a los abogados de la Aduana Nacional de Bolivia por todo lo que me enseñaron durante mi pasantía y al Dr. Miguel Ángel Flores Campos por ser un excelente tutor y un buen amigo.

ÍNDICE

| | |
|-----------------|--|
| DEDICATORIA | |
| AGRADECIMIENTOS | |
| PRÓLOGO | |
| ÍNDICE | |
| INTRODUCCIÓN | |

TITULO I.

**“ANÁLISIS NORMATIVO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS
ADUANERAS OTORGADAS A ORGANISMOS DE ASISTENCIA
TÉCNICA Y ORGANISMOS PRIVADOS SIN FINES DE LUCRO”.**

CAPITULO I.

CONSIDERACIONES GENERALES.

| | |
|--|----|
| A. MARCO INSTITUCIONAL..... | 9 |
| B. MARCO TEÓRICO..... | 10 |
| a. TEORÍA POSITIVISTA..... | 10 |
| b. TEORÍA NORMATIVISTA..... | 11 |
| C. MARCO HISTÓRICO..... | 14 |
| a. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA ADUANA EN BOLIVIA..... | 14 |
| b. MISIÓN Y VISIÓN DE LA ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA..... | 19 |
| D. MARCO CONCEPTUAL..... | 21 |
| E. MARCO JURÍDICO POSITIVO VIGENTE Y APLICABLE..... | 25 |

TITULO II.

NOCIONES PRINCIPALES SOBRE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.

CAPITULO I.

DETERMINACIÓN CONCEPTUAL DE LA

EXENCIÓN O DESGRAVACIÓN TRIBUTARIA.....27

A. Concepto de "no incidencia".....27

B. Concepto de "no sujeción"..... 28

C. Concepto de exención.....29

D. Naturaleza jurídica de las exenciones.....36

E. Distinción entre la exención y "no sujeción" tributaria.....37

a. Desde el punto de vista formal, o de la estructura.....37

b. Desde el punto de vista de los fines que persiguen.....38

F. Normas de exención y de no sujeción en las leyes tributarias.....40

G. Exenciones y exclusiones tributarias.....43

H. Exenciones e inmunidad.....49

CAPITULO II.

TIPOS DE EXENCIONES TRIBUTARIAS.....52

A.- Tipos de exenciones tributarias.....52

a. Exención subjetiva, objetiva y mixta.....52

b. Simples y complejas.....54

B.- Técnicas desgravatorias.....56

a. Mínimo exento.....56

| | |
|---|-----------|
| b. Las que operan en la base imponible: deducciones y reducciones..... | 59 |
| c. Las que operan en el tipo de gravamen: gravamen tipo cero..... | 62 |
| d. Otras figuras desgravatorias..... | 64 |
| | |
| CAPITULO III. | |
| ANÁLISIS DE LAS FUENTES LEGALES DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN BOLIVIA..... | 65 |
| | |
| CAPITULO IV. | |
| IMPUESTOS SOBRE LOS QUE SE APLICA EN MATERIA ADUANERA..... | 78 |
| | |
| CAPITULO V. | |
| NORMATIVA VIGENTE QUE REGULA LA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN PRÁCTICA..... | 81 |
| A. Instituciones vinculadas al Comercio Exterior..... | 83 |
| B. Requisitos para exenciones tributarias para Organismos de Asistencia Técnica..... | 84 |
| C. Requisitos para exenciones tributarias para Organismos privados sin fines de lucro..... | 86 |
| D. Funcionarios de la Aduana que participan en el proceso..... | 88 |
| E. Descripción del proceso..... | 89 |

TITULO III.

PROPOSICIÓN DE MEJORAS EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL.

| | |
|---|-----------|
| CAPITULO I. | |
| IMPLEMENTACIÓN DE MECANISMOS DE CONTROL SOBRE EL ACCESO Y OTORGACIÓN DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA ADUANERA..... | 94 |

CAPITULO II.
MODIFICACIONES LEGISLATIVAS NECESARIAS.....95

ELEMENTOS DE CONCLUSIÓN.

A. CONCLUSIONES.....98
B. RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS.....99
C. BIBLIOGRAFÍA.....101
D. ANEXOS.....106

INTRODUCCIÓN.

En el desarrollo del comercio mundial, las instituciones aduaneras y su funcionamiento han tenido siempre un papel destacado e importante en la consolidación de las relaciones comerciales internacionales entre países que buscan obtener un beneficio a través del impulso a la actividad comercial. En nuestro país el desarrollo y la función que cumple la Aduana Nacional ha sido siempre un tema bastante discutido tanto por economistas como por legisladores a través del tiempo. Para los primeros, la función de la Aduana debe estar enmarcada dentro del modelo económico que se encuentra vigente en el país, ya sea proteccionista o liberalista, ayudando a consolidar dicho modelo económico a través de la ampliación o reducción de gravámenes arancelarios, impuestos aduaneros, etc. buscando además, el desarrollo de nuestro mercado interno y de nuestra industria, a fin de tener una balanza comercial con un saldo siempre favorable a nuestros intereses, siendo la Aduana Nacional un punto clave dentro del desarrollo económico del país.

Para aquellos que estudiamos Derecho -en cambio- la Aduana Nacional cumple la función de **regular** y **controlar** el tránsito de mercancías que ingresan o salen del país, constituyéndose en uno de los pilares fundamentales del Estado para la obtención de ingresos para el Tesoro Público, debido principalmente a la amplia actividad importadora que se realiza en nuestro territorio. Por tanto, una de las principales cuestiones que afrontamos es la creación y aplicación correcta de los tributos aduaneros y de todas las figuras jurídicas que se encuentran relacionadas a la actividad tributaria, encontrándose entre ellas la figura de la Exención Tributaria como una medida que permite a un determinado sector económico o institucional, beneficiarse al no pagar tributos que se encuentran vigentes para otros sujetos que participan de la actividad importadora de mercancías en el país.

De esta manera la aplicación de la Exención Tributaria Aduanera tiene como objetivo incentivar y promover las actividades de diversas instituciones, siendo un beneficio que alcanza al Sector de la Salud, de la Educación, a los Cuerpos

Diplomáticos, y también a Organismos Nacionales e Internacionales que realizan actividades con fines altruistas y de ayuda social, tales son los Organismos Privados sin Fines de Lucro y los Organismos de Asistencia Técnica, cuya labor favorece a sectores marginales de la población que se ven beneficiados por las actividades de estos entes de ayuda social. Sin embargo, los volúmenes de importación de mercaderías de estos Organismos se han venido incrementando paulatinamente en los últimos años obligando a que se realice un control más estricto en la finalidad y el uso que se da a los bienes y mercancías que son introducidos al país por estas instituciones haciendo uso de la exención tributaria, y que deben cumplir necesariamente con la finalidad que la ley señala. Para lograr este cometido, primero se debe analizar la figura jurídica de la exención tributaria, su fundamentación, los principios sobre los cuales se desarrolla y la normativa existente sobre este tema.

TITULO I.

“ANÁLISIS NORMATIVO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS OTORGADAS A ORGANISMOS DE ASISTENCIA TÉCNICA Y ORGANISMOS PRIVADOS SIN FINES DE LUCRO”.

CAPITULO I.

CONSIDERACIONES GENERALES.

A. MARCO INSTITUCIONAL.

Mediante Convocatoria N° 37/2012 de 17/05/2012, se convoca a 2 estudiantes egresados de la Carrera de Derecho para realizar prácticas en la Aduana Nacional bajo la modalidad de Trabajo Dirigido en virtud de las disposiciones contenidas en el Art. 71 del Reglamento de Régimen Estudiantil de la Universidad Boliviana, aprobado en el X Congreso Nacional de Universidades, la Resolución del H. Consejo Facultativo N° 924/07 de fecha 10 de abril de 2007 y el Convenio firmado entre la Aduana Nacional y la Universidad Mayor de San Andrés.

Por Resolución del Honorable Consejo Facultativo N° 998/2012 de 19 de junio de 2012, se aprueba mi solicitud para acceder a Trabajo Dirigido como una modalidad de titulación, debiendo desempeñar las funciones asignadas en la Aduana Nacional por el lapso de ocho (8) meses, a tiempo completo de ocho (8) horas diarias.

En fecha 12 de julio de 2012, se notifico a la Institución y al Tutor Académico designado Dr. Jaime Mamani Mamani con una copia de la Resolución Facultativa N° 998/2012, en cumplimiento de lo dispuesto en el procedimiento para esta modalidad de Titulación.

Una vez que se procedió a la remisión de la documentación correspondiente en la Aduana Nacional, se firmo el documento de Compromiso en fecha 20/07/2012, que en su cláusula tercera establece, que el Trabajo Dirigido tendrá una duración máxima de 8 meses, computables a partir del 23/07/2012 hasta el 29/03/2013.

B. MARCO TEÓRICO.

En la actualidad podemos observar que nuestra vida cotidiana se desenvuelve dentro de un mundo de normas que regulan nuestra conducta y nuestras actividades dentro de la sociedad. Todos los actos que realizamos al relacionarnos con otras personas, ya sean naturales o jurídicas, se encuentran regidas por normas, ya sean de costumbre, morales o legales. Para el objeto de estudio de la presente monografía – la exención tributaria – se deben tomar en cuenta aquellos principios y normas jurídicas que regulen la actividad tributaria aduanera vigente en nuestro país, por esta razón se analizara a la exención tributaria desde el enfoque que nos dan las teorías normativista y positivista del derecho, teniendo en cuenta el hecho de que cualquier estudio que analice una figura o institución jurídica, debe necesariamente, analizarla desde el punto de vista de la fuente de la cual emana dicha figura, en este caso en concreto, la norma jurídica.

a. TEORÍA POSITIVISTA.

El positivismo jurídico está íntimamente ligado al desarrollo del Estado contemporáneo, y aunque con precedentes en los legistas medievales o en los juristas de Estado absoluto, surge a principios del siglo XIX. El punto de partida es la reducción del objeto de la Ciencia Jurídica al conocimiento del conjunto de normas que constituyen el Derecho vigente o positivo. El jurista se limita en su análisis al Derecho dado o puesto absteniéndose de cualquier valoración ética o de cualquier consideración sobre la imbricación de la norma con la realidad.

De esta manera el positivismo representa una típica actitud mental de “aislamiento” del Derecho que puede ser estimado como algo separado de la consideración global de los fenómenos sociales. El positivismo jurídico no es, sin embargo, relativista o indiferentista pero parte de que el científico del Derecho no puede detenerse en los valores o principios a que éste responde, aunque lógicamente promueve la crítica del Derecho positivo para su ajuste a aquellos valores y principios.

El iuspositivismo entiende que derecho y moral son distintos. Dado que el derecho existe con independencia de su correspondencia o no con una u otra concepción moral. Una norma jurídica puede existir independientemente de una fundamentación moral; en todo caso, puede ésta afectar su eficacia o legitimidad, mas eso es una cuestión distinta. Una ley puede ser justa o injusta, aunque lo deseable sea lo primero. Pero una ley inmoral no deja por ello de ser ley

Por tanto, esta teoría termina decantándose en considerar al derecho como un conjunto de reglas de conducta que regula la vida de los hombres en la sociedad, cuya fuente principal se encuentra en la **norma jurídica**, haciendo una consideración especial de este tipo de norma, considerando que es el único tipo de norma que puede otorgar derechos e imponer obligaciones a las personas, en comparación a otros tipos de normas existentes (morales, religiosas, éticas, etc.) que solo regulan el fuero interno de cada individuo, y aunque sean socialmente aceptadas, no cumplen con el requisito de exigibilidad que si tiene la norma jurídica.

b. TEORÍA NORMATIVISTA.

El positivismo jurídico culmina en la gran obra de Hans Kelsen, la “*Teoría pura del Derecho*” publicada en 1911. Parte de las tesis formalistas de la escuela del Derecho Público, pero da un paso más para separar

radicalmente del ser (“*sein*”) y del deber ser (“*sollen*”), de la realidad natural y la norma. El Derecho es un orden normativo que pertenece a la categoría ontológica del deber ser y por ello su análisis debe hacerse depurado de cualquier elemento histórico, ético, sociológico o político, pues pertenecen a otros órdenes del conocimiento. El Derecho es un fenómeno autónomo y por ello debe liberarse su conocimiento de cualquier contaminación externa que impide su “*purificación*”.

El Derecho es un orden normativo, un sistema de normas, de “*deberes*”, cada una de las cuales constituye una forma de imputación de ciertas consecuencias jurídicas a ciertos supuestos de hecho. Las normas a través de las cuales se manifiesta el Derecho se contienen en diferentes instrumentos: desde las leyes hasta las sentencias o los reglamentos y sus actos de aplicación. Para Kelsen es imprescindible reconducir ese conjunto de normas a un esquema lógico. Para él desaparece el dualismo Estado-Derecho. No existe el Estado como entidad distinta del Derecho. El Estado no es más que la personalización del orden jurídico por cuanto es un orden coactivo de la conducta humana que es precisamente el orden jurídico. En fin, por ello, todo acto estatal es un acto jurídico. También Kelsen hace desaparecer la antítesis Derecho objetivo y subjetivo pues lo que se llama derecho subjetivo es el mismo Derecho objetivo que en ciertas condiciones se pone a disposición de las personas.

La más genial expresión última de la “*Teoría pura del Derecho*” es la concepción piramidal de éste que parte de toda norma jurídica es creada en virtud de la autorización de una norma anterior. Toda norma se apoya en otra norma de la que extrae su validez y que establece en qué forma ha de crearse e incluso condicionar su contenido. En el vértice de la pirámide y como norma clave de todo el sistema jurídico se encuentra la Norma Fundamental, fundante y fundamentadora de aquél que es la Constitución. Pero ¿en qué norma se asienta y se basa la Constitución?. Como no puede ser otra norma jurídica, Kelsen acude a una “*hipótesis*” que hay que presuponer para conferir validez a todo el orden jurídico (la denominada norma hipotética fundamental).

En nuestra realidad, la norma suprema es la Constitución Política del Estado, que en su artículo 323 establece los principios que rigen la creación y modificación de los impuestos a nivel nacional, departamental y municipal. Asimismo podemos apreciar que la teoría positivista jurídica se encuentra vigente al analizar los artículos 5 y 6 del Código Tributario Ley 2492, que establecen las fuentes del Derecho tributario en Bolivia determinándolas de manera similar a la jerarquía normativa propuesta por Kelsen, y establecen a su vez el principio de legalidad, según el cual solo la ley puede crear modificar y suprimir tributos, además de **otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.**

De esta manera, es necesario diferenciar a la norma jurídica de cualquier otro tipo de norma, siendo una característica y un requisito fundamental para que una norma sea considerada jurídica, el hecho de haber sido emanada por una **autoridad competente**, esto quiere decir, que haya sido dictada por un ente u organismo que tiene la facultad de regular un determinado aspecto de las relaciones jurídicas dentro del ámbito de su jurisdicción. En el caso concreto de nuestro país en relación con las exenciones tributarias, estas fueran previstas expresamente por el Código Tributario – Ley N° 2492 de 02 de agosto de 2003, que fue sancionada por el Congreso Nacional y promulgada a su vez, por el –en aquel entonces- Poder Ejecutivo, como Anexo N° 1 al Decreto Supremo N° 27947 del 20 de diciembre de 2004, siguiendo el proceso previsto por la Constitución Política del Estado a través de los artículos que normaban el Procedimiento Legislativo, lo cual le da a la figura de la exención tributaria la categoría de norma jurídica al haber sido dictada por la autoridad competente siguiendo el procedimiento previsto para ese fin.

C. MARCO HISTÓRICO.

a. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA ADUANA EN BOLIVIA¹.

El nacimiento, florecimiento y desarrollo de las aduanas de Bolivia, se encuentran estrechamente vinculadas con las políticas económicas que a lo largo del devenir histórico ha tenido el país, así como las necesidades de control del flujo de las mercancías que entran y salen del territorio nacional. Ya desde la época prehispánica existía una intensa actividad comercial entre los pueblos andinos que tenían, además del trueque, sistemas de valor y medida que se empleaban para el intercambio de mercancías. Las culturas más fuertes, como la inca, exigían a los pueblos sojuzgados el pago de tributos e imponían una organización del comercio a grandes distancias.

El control de mercancías a través de pasos aduaneros tiene orígenes coloniales. Entre 1532-35 y 1776 la Corona española impuso una política de mercado proteccionista. El virrey Francisco de Toledo (1572) es el primero en realizar la delimitación concreta de los territorios de Charcas, dependiente del Virreinato del Perú, para imponer una serie de medidas económicas en beneficio del crecimiento de la recaudación fiscal asentada, sobre todo, en la explotación de la plata potosina y el pago de impuestos denominados alcabalas. La exportación de plata y otros enseres menores hasta España, era efectuada a través de la ruta consolidada durante el siglo XVII, Potosí - El Callao (Lima) - Sevilla. Es recién desde mediados del siglo XVIII que, a razón de la conquista y colonización de territorios argentinos, el comercio regional se produce a través del puerto de Buenos Aires. Por la incesante circulación de contrabando, especialmente de piñas de plata, las llamadas Reformas Borbónicas de 1776 consolidan legalmente la ruta, rediseñando la estructura territorial por la que Charcas pasa a depender del Virreinato de Buenos Aires, y cambiando la política comercial proteccionista a una de mercado abierto. Entre 1800 y 1825, debido a las guerras de independencia, tanto el control territorial como el comercio se caracterizan por un alto grado de inestabilidad. A lo largo del período colonial

¹ SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES, Historia de los Tributos en Bolivia.

existió un comercio regional que abastecía los centros financieros como Potosí por lo que los productos importados de otros reinos como el inglés, sólo pudieron introducirse al mercado recién desde la segunda mitad del siglo XVIII por los puertos de contrabando de Valparaíso y Buenos Aires. Las mercancías exportadas e importadas eran transportadas por grandes recuas de mulas de las que eran dueñas familias criollas e indígenas, fenómeno que estuvo vigente hasta la época moderna de los ferrocarriles.

Con el nacimiento de la república boliviana la configuración administrativa del control de las exportaciones está en función de la presencia estatal en el territorio. Hasta 1929 se consideraba la existencia de tres aduanas: las del norte (La Paz, Oruro, Cosapa o Tambo Quemado, Puerto Pérez, Guaqui), las del sur (Tupiza y Tarija, principalmente) y las del oriente (Guayaramerín, Villa Bella, Puerto Suarez). Las primeras aduanas con las que nace la república son las de Guayaramerín, Potosí, La Paz y Puerto La Mar o Cobija, como oficinas dependientes del Ministerio de Hacienda. Tal fue el efecto del establecimiento de puntos de control que sólo durante los primeros dos años de vida independiente, el fisco recaudaba más de 4 millones de dólares por la importación de diferentes productos como manufacturas de algodón, lana, seda, cuchillería, vidrios, alfarería, talabartería, vinos, hierro y azogue. Sin embargo, se consideraba que un poco menos de la mitad se la llevaba el contrabando. En 1829, se fijan las primeras atribuciones específicas aduaneras en un intento de lograr la demarcación descentralizada. La primera Ley de Aduanas de la que se tiene referencia es la que se discute en la Cámara de Representantes en 1838. En 1878 se pone en vigencia el primer Reglamento General de Aduanas que tardó tres años en redactarse y que fue modificado en 1888. A lo largo del siglo XIX, la creación, desarrollo y cierre de diversas aduanas está en función de dos causas principales. La primera está marcada por las inestabilidades políticas características del siglo XIX. Por ejemplo, durante el gobierno de la Confederación Perú-Boliviana de Andrés de Santa Cruz (1836-1839) se establece la aduana común de Cobija entre 1837 y 1839, cuyo carácter desaparece junto con la caída del gobierno cruzista.

Pero la causa más importante es sin duda la económica. Los principales productos explotados como la plata (hasta 1850 aproximadamente, y con mucha fuerza a partir de 1880), eran exportados por la región occidental a través de la aduana de puerto La Mar, incluso después de la Guerra del Pacífico a razón de que los empresarios mineros del sur se apoyaban en capitales ingleses y chilenos. Sin embargo, la recaudación fiscal de este mineral sumado a otras mercancías, constituía para el gobierno boliviano, el tercer ingreso más importante después del tributo indígena -abolido en 1880- y la venta de minerales. La región oriental toma una marcada importancia con la explotación y consecuente exportación de la cascarilla entre 1850 hasta 1870-5 y la goma o caucho a partir de 1870 hasta 1910-5 aproximadamente. Ambos productos fueron comercializados por las famosas Casa Suárez de los hermanos Suárez en Cachuela Esperanza a través de la aduana de Villa Bella hacia los puertos amazónicos brasileros de Manaos y el Pará, y Casa Richter, después llamada Casa Gunther, de Otto Richter, por la Aduana de Puerto Pérez a través de la ruta ferroviaria Puno-puerto de Mollendo en el Perú.

El hecho más importante que ha marcado el redireccionamiento de las exportaciones e importaciones de nuestro país es la Guerra del Pacífico. Las importaciones no llegaban sino a través de los numerosos buques que venían del Perú por el lago Titicaca y desembarcaban en la aduana de Puerto Pérez. Junto con la modernidad, por el Tratado de 1884, Chile comprometió la construcción de un ferrocarril desde Antofagasta hasta Oruro y se construyó otro de Arica a Guaqui que fue inaugurado en 1905, por lo que en esta última localidad se estableció el nuevo punto aduanero, al mismo tiempo que el país ingresaba a un período de corte liberal. Este gobierno se caracteriza por ampliar los centros aduaneros pero sobre todo por establecer las aduanas exactamente en los pasos de frontera con otros países. Por ejemplo las aduanas del sur (Tupiza, Esmoraca y Mojo) son sustituidas por una sola en La Quiaca en 1911 por el presidente Eliodoro Villazón, razón por la que el lugar toma su actual nombre. Asimismo se crean las aduanas de Tambo Quemado y de Yacuiba a causa del constante tráfico de mercancías por los caminos adaptados para el efecto.

Ya para el siglo XX, la administración económica del país está marcada por la política establecida en 1929. Bolivia recibe la visita de un grupo de políticos y economistas enviados por el gobierno estadounidense para reconfigurar la estructura del gobierno. La misión Kemmerer tiene el objetivo de introducir al país las políticas mundiales del mercado liberal con la consolidación de las principales instituciones del estado como el Banco Central y la Aduana Nacional. A razón de aquello, el Congreso Nacional aprueba la Ley Orgánica de Aduanas que otorga el carácter autárquico y descentralizado a la nueva institución bajo la dependencia administrativa del Ministerio de Hacienda, y que regulará el ordenamiento jurídico aduanero por el resto del siglo. Define los distritos aduaneros, las transacciones comerciales y con algo más de precisión se describen los documentos aduaneros que se utilizan en las transacciones comerciales de importación y exportación y establece las funciones de la administración y los funcionarios aduaneros.

Durante la primera mitad del siglo, el producto de mayor exportación y que tuvo importancia mundial fue el estaño explotado en las minas de los tres barones: Patiño, Hirsch y Aramayo. El modelo monoexportador captó un amplio capital de importaciones que beneficiaron al Tesoro Nacional. Entre 1900 y 1950 los impuestos sobre el comercio exterior y sobre la producción minera exportada representaban el principal ingreso de las arcas nacionales. Para 1900 por ejemplo, significaban el 87% del total, para 1930 el 60% y para 1950 el 65%. Sin embargo, con la “revolución nacionalista” de 1952 hasta 1985, el país pasó de un modelo de desarrollo hacia afuera a un capitalismo de Estado sostenible al principio, pero que poco a poco fue dependiendo de los préstamos internacionales realizados de organismos financieros de crédito público como el Banco Mundial. Con el intenso fomento a la industria agrícola oriental, adquirieron relevancia las oficinas aduaneras de Guayaramerín, San Matías, Puerto Suárez, Yacuiba, Bermejo. Pero es de notar que, debido al poco personal dispuesto para su control, a las amplias distancias territoriales y a la ineficiente y corrupta administración, se produjo la ampliación del mercado contrabandista y la fuerte

identificación de la población hacia el no pago de impuestos especialmente en esta época.

El ícono económico de finales del siglo XX, debido a la insostenible crisis estatal de la hiperinflación, fue el retorno al modelo liberal con el Decreto 21060. La institución mantuvo su nombre y la dependencia del Ministerio de Hacienda, caracterizándose por ser el botín económico de los partidos de turno en el gobierno. Sumada esta particularidad a la deuda externa, la poca presión tributaria y la ineficiencia de los impuestos, los ingresos por importaciones y exportaciones del Tesoro, se vieron reducidos a sólo el 30% promedio entre 1987 y 1996.

Hasta 1998, la denominación “Dirección General de Aduanas” estuvo vigente, en conformidad con el Decreto 23098 y el Manual de Organización y Funciones aprobado mediante Resolución Secretarial número 628/97 de 05/08/1997; ambos aún se enmarcaban en la Ley de 1929. Cumpliendo la Ley de Organización del Poder Ejecutivo N° 1788 de 16/09/1997 y sus decretos reglamentarios, se renombra y modifica una vez más la estructura orgánica de la institución, pasando a llamarse Servicio Nacional de Aduanas. Esta medida tuvo corta duración pues en julio de 1999 se aprueba la Ley de General de Aduanas N° 1990 como el nuevo eje institucionalizador de la Aduana Nacional de Bolivia. La nueva estructura orgánica es aprobada y consolidada con las Resoluciones Administrativas números RA-PE-01-002-02 de 05/02/2002 y RA-PE 01-005-03 de 01/09/03, que aprueban el Manual de Organización y Funciones de la Aduana Nacional a través del establecimiento de una administración central con 5 Gerencias Nacionales (Fiscalización, Normas y Procedimientos, Sistemas, Jurídica y Administración y Finanzas) y 6 Gerencias Regionales (La Paz, Santa Cruz, Cochabamba, Oruro, Potosí y Tarija).

Durante la última década caracterizada por la apertura a la información digital, la Aduana Nacional se ha asociado con la Policía Boliviana y el Ejército para realizar el estricto control de mercancías que ha sido reforzado con el

potenciamiento de la infraestructura y la avanzada tecnología establecida en las aduanas de la región.

b. MISIÓN Y VISIÓN DE LA ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA.

Misión:

“La Aduana Nacional de Bolivia, como instrumento propositivo de cambio, tiene el rol de facilitar y controlar el flujo internacional de mercancías y recaudar los tributos dentro de una política de Estado para el desarrollo productivo y social de Bolivia.”

Visión:

“Ser una aduana moderna, eficiente, profesional y transparente, reconocida por su ética y compromiso con la sociedad”

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS INSTITUCIONALES.

- **CONTROL**

Modernizar e integrar los mecanismos de control de entrada y salida de mercancías y de represión del contrabando precautelando los intereses del Estado.

- **FACILITACIÓN**

Optimizar los procesos de gestión aduanera reduciendo tiempos y costos, para facilitar el comercio exterior.

- **RECAUDACIÓN**

Incentivar y promover el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y generar cultura tributaria en la población para lograr niveles óptimos de recaudación.

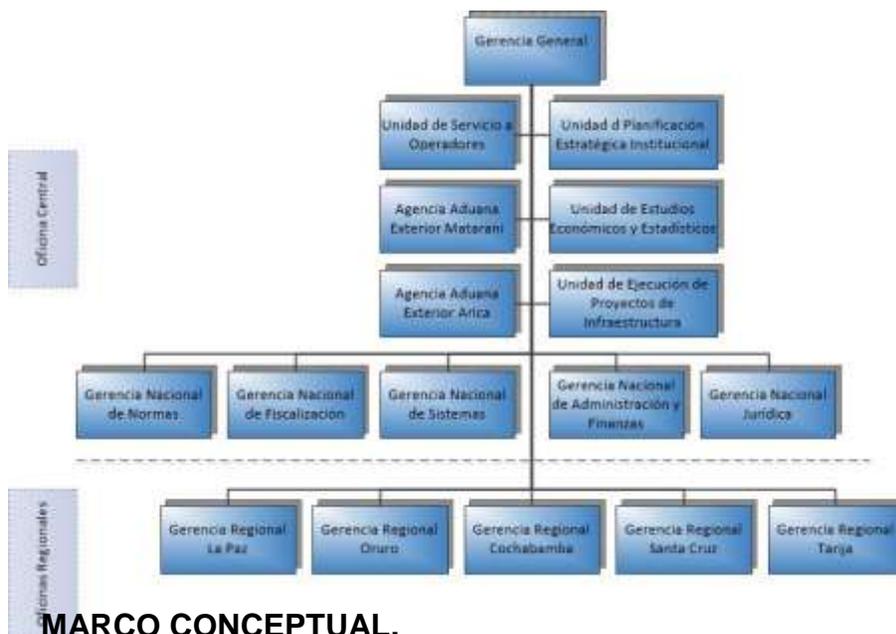
- **RECURSOS**

Administrar y gestionar eficiente y oportunamente el capital humano y los recursos materiales, tecnológicos y financieros.

- **TRANSPARENCIA**

Transparentar la institución acorde con los principios, valores y fines del Estado Plurinacional de Bolivia.

ORGANIGRAMA DE LA ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA.



D. MARCO CONCEPTUAL.

Administración aduanera.- Es la unidad desconcentrada de la Aduana Nacional que se encarga de las labores administrativas de la institución cuya finalidad es

establecer el orden, la disposición y la organización en la regulación de la actividad aduanera.

Aduana Nacional.- Organismo encargado de aplicar la legislación aduanera, relativa a la importación y exportación de mercancías y a los otros regímenes aduaneros, de percibir y hacer percibir los tributos aduaneros que les sean aplicables y de cumplir las demás funciones que se le encomienden.

Donación.- Negocio jurídico en virtud del cual una persona (donante) dispone de una cosa de su patrimonio a favor de otra (donatario) a título gratuito. Se requiere para su perfección no sólo el animus donandi en el donante, es decir, la liberalidad, sino también la aceptación del donatario.

Exención Tributaria.- Bonificación fiscal por la que, en determinados casos observados por la ley, el sujeto pasivo se ve liberado del pago de parte o la totalidad de un impuesto. Debe diferenciarse de la no sujeción, pues en ésta no se ha realizado actividad alguna que sea considerada como imponible, mientras en aquélla, y en condiciones normales, existiría el deber de pagar el tributo.

Es una circunstancia que concurre en una determinada situación y que, aun cuando se produzca el hecho imponible, no genera la obligación tributaria de pago.

Hecho generador.- El hecho generador se debe entender como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer.

El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado.

Se debe entender, además, que una obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica, de realizar el pago de una prestación pecuniaria.

Organismo no Gubernamental.- Las organizaciones no gubernamentales, conocidas en español como ONG y en inglés como “NGO”, recibieron este nombre por primera vez en 1945 del recién formado cuerpo internacional, las Naciones Unidas. Mientras que las ONG no tienen una definición fija o formal, por lo general se definen como entidades sin fines de lucro, independientes, y voluntarias. No están ligadas al Estado y ni a organismos intergubernamentales (aunque sí reciben fondos del gobierno).

Como se puede deducir de la definición básica en lo anterior, la diferencia entre las organizaciones sin fines de lucro (“NPO”, por sus siglas en inglés) y las organizaciones no gubernamentales es mínima.

Sin embargo, el término ONG no se aplica típicamente a organizaciones sin fines de lucro estadounidenses. En general, la etiqueta ONG se les da a organizaciones que operan a nivel internacional, y aún más, muchos países utilizan el término para referirse a los grupos domésticos (excepto, por lo general, en los Estados Unidos).

Una ONG puede tener diversas formas jurídicas: asociación, **fundación**, cooperativa, etc. Es importante resaltar que nunca buscan obtener ganancias de tipo económico, sino que son entidades de la sociedad civil que se basan en el voluntariado y que intentan mejorar algún aspecto de la comunidad.

Las ONG suelen financiarse a través de la **colaboración de los ciudadanos**, de los aportes estatales y de la generación propia de ingresos (mediante la **venta** de vestimenta o la realización de eventos, por ejemplo). Parte de sus recursos pueden destinarse a la contratación de empleados de tiempo completo (es decir, que no trabajan de manera voluntaria sino que se dedican exclusivamente a las tareas de la organización).

El campo de acción de una ONG puede ser local, nacional o internacional. La asistencia sanitaria, la protección del medio ambiente, el fomento del desarrollo económico, la promoción de la educación y la transferencia tecnológica son sólo algunos de los asuntos que incumben a este tipo de organizaciones.

La Carta de las Naciones Unidas (ONU) ya reconocía, en 1945, la importancia de las ONG en diversas temáticas. Es importante tener en cuenta, de todas formas, que las ONG no buscan reemplazar al Estado o a los organismos internacionales, sino que intentan complementar sus funciones.

La Cruz Roja, fundada en 1863, es una de las ONG más antiguas del mundo. Otras de las ONG más importantes y de mayor tamaño en la actualidad son Greenpeace y WWF.

Organismos de asistencia técnica.- En nuestro país se entiende como tal a las ONG's internacionales que prestan servicios de ayuda sin fines económicos en diversas áreas de ayuda a sectores determinados de la población. Estos organismos prestan servicios profesionales o especializados que sirven de apoyo para las organizaciones sociales que carecen de dichas capacidades.

Organismos sin fines de lucro.- Una organización sin ánimo de lucro (OSAL), también conocida como organización sin fines de lucro (OSFL), organización no lucrativa (ONL), o entidad sin ánimo de lucro (ESAL), es una entidad cuyo fin no es la consecución de un beneficio económico sino que principalmente persigue una finalidad social y/o altruista y/o humanitaria y/o comunitaria. Este tipo de instituciones por lo general se financian gracias a ayudas y donaciones derivada de personas físicas, empresas, e instituciones y organizaciones de todo tipo, y en algunos casos (aunque no en todos) también se reciben ayudas estatales puntuales o regulares (en forma de subsidios, usufructo de fincas, exenciones fiscales o aduaneras, etc.).

Desde el punto de vista jurídico, lo más frecuente es que se organicen como una asociación, aunque también las hay que operan como fundación, mutualidad, o cooperativa (las cooperativas pueden tener o carecer de ánimo de lucro). Por

lo general, el excedente económico de la actividad de este tipo de instituciones, si lo hay, se reinvierte en su totalidad en obra social y/o en el desarrollo de la propia institución, o eventualmente queda (en todo o en parte) como reserva para el siguiente ejercicio

Sujeto Activo.- El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias (en este caso la Aduana Nacional de Bolivia), que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social que se encuentra plasmado en la Constitución Política del Estado

Sujeto Pasivo.- El sujeto pasivo es el contribuyente tanto sea persona física como jurídica.

- Sujeto de iure: el que fue considerado en la norma al establecer el impuesto.
- Sujeto de facto: es quien soporta la carga económica del impuesto, a quien el sujeto de iure traslada el impacto económico

Tributo Aduanero.- Los gravámenes e impuestos internos que gravan a las importaciones o exportaciones de mercancías. En general, pueden entenderse como aquellos impuestos que gravan la actividad aduanera y cuyo hecho generador se encuentra previsto en la ley General de Aduanas.

E. MARCO JURÍDICO POSITIVO VIGENTE Y APLICABLE.

- **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA, Artículo 316; Artículo 323.** Estos artículos señalan cual es la

función del Estado en la Economía Nacional, estableciendo cuales son las funciones que debe desempeñar en el manejo económico y cuáles son las políticas que deben seguirse para lograr un mayor crecimiento económico. Además establece los principios de la política fiscal que deben seguirse al momento de establecer y modificar los tributos nacionales.

- **CÓDIGO TRIBUTARIO DE BOLIVIA, LEY N° 2492 DEL 20 DE DICIEMBRE DE 2004, Artículos 19, 20 y 66.** Define a la exención tributaria y su vigencia. Además está referido a las facultades específicas de la Administración Tributaria en todos los ámbitos de la recaudación tributaria.
- **LEY GENERAL DE ADUANAS, LEY N° 1990 DEL 28 DE JULIO DE 1999, Artículos 25 y 28.** Establecen cuales son los tributos aduaneros de importación y cuales son las actividades de importación que se encuentran exentas del pago de los gravámenes arancelarios.
- **REGLAMENTO A LA LEY GENERAL DE ADUANAS, D.S. N° 25870 DEL 11 DE AGOSTO DE 2000, Artículo 133.** Establece los requisitos y condiciones para la exención de tributos aduaneros de importación,
- **LEY N° 351, DE OTORGACIÓN DE PERSONALIDADES JURÍDICAS, DE 19 DE MARZO DE 2013, Artículos 1, 3, 4, 5 y 13.** En estos artículos establece las condiciones y requisitos para la otorgación de personalidades jurídicas a ONG´s y Fundaciones extranjeras.
- **DECRETO SUPREMO N° 1597, REGLAMENTO PARCIAL A LA LEY DE OTORGACIÓN DE PERSONALIDADES JURÍDICAS, DE 5 DE JUNIO DE 2013, Artículos 1, 2, 5 y 14.** Reglamenta parcialmente lo dispuesto en la Ley N° 351 y establece el procedimiento necesario para viabilizar y aplicar un control adecuado a las personas jurídicas que deseen obtener su personalidad jurídica.

- **ANEXO AL DECRETO SUPREMO N° 22225, Reglamento de exenciones tributarias para importaciones, de 13 de junio de 1989, Título IV Sector No Gubernamental, Artículos 44 – 48.** Reglamenta las exenciones tributarias previstas para el sector no gubernamental, estableciendo su alcance, sus requisitos y la tramitación de las exenciones tributarias para este sector.

TÍTULO II.

NOCIONES PRINCIPALES SOBRE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.

CAPÍTULO I

DETERMINACIÓN CONCEPTUAL DE LA EXENCIÓN O DESGRAVACIÓN TRIBUTARIA.

Para explicar el instituto jurídico de la exención o exención tributaria, la doctrina ha elaborado diversas teorías. Tal vez las más importantes se han elaborado a partir de los conceptos jurídicos de "*no incidencia*" y "*no sujeción*", motivo por el cual se definirán a continuación.

A.- Concepto de "*no incidencia*":

Para definir el concepto de la *no incidencia*, se hace necesario partir del concepto opuesto, es decir el de la *incidencia tributaria*, que se traduce en la cobertura de la normativa tributaria hacia determinada persona u objeto. De tal manera que la *no incidencia* se da cuando "*determinada persona o cosa se encuentran fuera del campo de incidencia de la regla jurídica de tributación*"², o sea, que no se ve afectada por la eficacia jurídica de los preceptos tributarios, por el no nacimiento de la obligación tributaria para un supuesto determinado.

En estos supuestos, el elemento distintivo lo constituye el hecho de que la norma tributaria no despliega sus efectos jurídicos; motivo por el cual se puede afirmar que se trata de un concepto meramente negativo y amplio, ya que abarca todos los demás (régimen de exenciones tributarias, la "*no sujeción*", la inmunidad y las exclusiones tributarias).

Esta tesis fue propuesta por el jurista brasileño Souto Mayor Borges, quien elaboró teoría de las circunstancias, cuyo objetivo principal fue la de combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa de pago del tributo debido. Sin embargo, presenta dos problemas fundamentales:

² Souto Mayor Borges, José. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.35. Este autor elabora la teoría de las circunstancias, que pretende combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa de pago del tributo debido.

- a) no resulta suficiente para explicar la teoría jurídica de la exención; y
- b) sólo las exenciones totales responden al concepto de la *no incidencia*, en cambio, una reducción parcial, a las cuales califica de "*reducciones o bonificaciones de la deuda tributaria*" no se ve afectada en tanto se produce el hecho generador del tributo.

Ante tales respuestas, la doctrina distingue entre *no incidencia* y *exención*.

B.- Concepto de "no sujeción":

La delimitación del concepto de "*no sujeción*" en realidad no presenta mayor problema, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, y que tiene gran similitud con el de la "*no incidencia*", en tanto ha sido conceptualizado como la *no* realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos, que "*en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible, se declara expresamente la no sujeción.*"³

En este sentido es factible considerar que al definir el hecho imponible los elementos determinadores (o delimitadores) del tributo, éste puede dejar por fuera de su ámbito una gama infinita de situaciones y de personas que no quedan sometidas. Por tal motivo, la doctrina está acorde al estimar que las normas que permitan su declaración como tal – o sea, la "*no sujeción*"-, no pueden considerarse como preceptos de exclusión del tributo, sino más bien como preceptos didácticos o interpretativos, en tanto tienden a esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos; por lo que carecen de eficacia constitutiva⁴, al no crear derechos ni deberes tributarios de ninguna especie. Queda claro que si no existieran normas de "*no sujeción*", el resultado jurídico sería el mismo, es decir, la inexistencia de obligaciones tributarias en los

³ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Técnicas desgravatorias y deber de contribuir. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999. p. 1.

⁴ SAINZ DE BUFANDA, F. Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. p. 39.

supuestos que las normas de sujeción no contemplan. Esta circunstancia hace que el derecho a la no sujeción –que no es otra cosa que la ausencia de obligación tributaria-, deriva del precepto tributario que declara los hechos y personas que están sujetas al tributo.

En razón de la diversa técnica legislativa, se pueden encontrar los diversos tipos de "no sujeción":

- la simple no sujeción, es el caso más sencillo de no incidencia, y que se da cuando no existe norma tributaria alguna que contemple en su presupuesto la hipótesis no sujeta;
- la no sujeción expresa (*stricto sensu*), existe una norma expresa que declara explícitamente la no sujeción al tributo.

C.- Concepto de exención.

La exención (o exención tributaria), consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria –exención total-, o reduce la cuantía del tributo⁵ –exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, "*por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen.*"⁶ Así, se consideran exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, es decir, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen.

La teoría clásica de la exención define las exenciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, ya sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible⁷, que es el efecto que producen, o como la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a

⁵ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 36.

⁶ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 1.

⁷ PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. p. 136.

determinados sujetos (exención subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exención objetiva). Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber pagar el tributo u obligación tributaria.

Así, LANZIANO, resume la anterior concepción en los siguientes términos:

*"Una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal."*⁸

En este sentido es evidente que existen muchos casos de exenciones parciales, que operan reduciendo la base imponible o el tipo de gravamen, o incluso, efectuando deducciones directas de la cuota tributaria.

De tal forma que la estructura de la exención tributaria se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y seguidamente, la exención; de manera que la obligación tributaria nace, pero no es exigible.

Así, queda claro que la esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. En consecuencia, existe una separación neta entre el hecho generador de la obligación tributaria, que de acuerdo con el artículo 16 del Código Tributario⁹, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación) y el presupuesto de hecho de la exención,

⁸ LANZIANO. Teoría general de la exención tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1979, p. 14. Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?

⁹ En tanto dispone textualmente: "*Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria*".

cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho generador. Corolario de lo anterior, es que la exención es independiente del hecho generador, por lo que puede nacer antes o después de su realización.

A manera de ejemplo, podemos tomar el caso de las exenciones en los tributos de importación que requieren de un procedimiento administrativo que culmina con la emisión de la llamada "*resolución de exención*". Este documento se obtiene normalmente antes de proceder a la importación definitiva de los bienes, y, por tanto, antes de que se complete el hecho generador de los distintos tributos que recaen sobre la importación. Es evidente, que, al conceder la Resolución, el ente administrativo aduanero comprueba que se den los requisitos legales que dan origen a la exención. Por lo tanto, puede sostenerse que el acto administrativo representado por la resolución de exención declara el nacimiento de la exención, que se produce antes de que nazca la obligación tributaria: ésta nacerá luego, con la aceptación de la póliza.¹⁰ Así, la exención de los tributos de importación que nos ocupa, en tanto dispensa legal, nace en forma independiente del nacimiento del hecho generador.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario está previsto en el artículo 19 parágrafo I del Código Tributario, con la siguiente definición:

"Exención es la dispensa de la obligación tributaria material establecida expresamente por Ley."

En este sentido, es importante anotar que la obligación tributaria principal lo constituye la prestación pecuniaria o pago; la cual es liberada en virtud de la exención tributaria; sin embargo, subsisten otras obligaciones subsidiarias (formales o instrumentales), por supuesto no accesorias de la obligación tributaria, y de contenido no patrimonial, tales como el deber de presentar la declaración de impuestos, el deber de informar, la obligación de soportar inspecciones, etc.

¹⁰ Recordemos que en los distintos impuestos que gravan la importación se incluye como momento en que se entiende realizada la "*importación*" el de la aceptación de la póliza, que es un acto administrativo.

*"A esto hay que añadir que la aplicación del tributo no se agota en la relación entre el contribuyente y la Administración, sino que, al lado de ella, las normas tributarias disciplinan de deberes a cargo de terceras personas. Deberes de contenido patrimonial (de pago), según tendremos ocasión de ver, en función de la garantía o por otro tipo de razones de orden técnico, así como deberes de contenido no patrimonial, fundamentalmente de información."*¹¹

De tal manera que:

*"[...] la exención impide el nacimiento de la deuda tributaria pero no afecta necesariamente a otras obligaciones o vínculos derivados del tributo, puesto que la exclusión del crédito tributario no dispensa del cumplimiento de obligaciones accesorias dependientes de la obligación principal cuyo crédito queda excluido."*¹²

Sin embargo, la moderna teoría doctrinaria, concibe a las exenciones como una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).¹³

Ahora, el supuesto exento, entendemos nosotros, no sólo genera el efecto negativo de no nacimiento pleno de la obligación tributaria. En realidad, el supuesto exento sigue siendo un supuesto **sujeto** a un determinado impuesto, es decir, a una manifestación del deber de contribuir. Así, cuando el legislador sujeta un supuesto de hecho al deber de contribuir, la realización de dicho supuesto trae como consecuencia el nacimiento de **una obligación contributiva**. Cuando estamos ante un supuesto **gravado**, dicha obligación contributiva es la **obligación tributaria** en su sentido tradicional. Cuando

¹¹ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. p. 123.

¹² MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 5

¹³ En este sentido, C. LOZANO SERRANO, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Editorial. Tecnos, Madrid, 1989; P. HERRERA MOLINA, La exención tributaria, Editorial. Colex, Madrid, 1990.

estamos ante un supuesto **exento**, pueden darse dos tipos de obligación contributiva:

a.- La obligación de contribuir a la satisfacción de fines públicos externos o ajenos al contribuyente **a través de un mecanismo o procedimiento distinto del recaudatorio tradicional**, es decir, en lugar de deber dársele el dinero al Fisco para que éste, a través del Presupuesto, lo asigne a gastos determinados que sirven para satisfacer fines públicos, se debe destinar el dinero directamente a una determinada finalidad: entregándolo a una fundación; invirtiéndolo en cierta actividad.

b.- La obligación o carga de destinar cierta riqueza a la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran especial y objetivamente **relevantes**: por ejemplo, gastos médicos, gastos en educación, gastos para mantener a la propia familia, etc.; lo que se ha denominado como mínimo exento.

Interesa resaltar la distinción entre las normas exonerativas de las subvenciones, aún cuando ambas normas tributarias conforman la categoría de los incentivos fiscales; en que el otorgamiento o reconocimiento de las primeras implican un no ingreso a los fondos públicos, y las segundas implican una erogación (o gasto) pública, esto es, un desplazamiento o disposición patrimonial por parte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas a la hora de otorgarlas; y en tal sentido, debe registrarse en el presupuesto del Estado; sin embargo, en ambos casos, el Tesoro General de la Nación sufre una disminución, y deben, en ese entendido conceptualizarse como gasto público.

Respecto de este punto, es importante hacer la advertencia de la evidente confusión conceptual en nuestro medio, que ha pretendido igualar las normas exonerativas de las "*notas de crédito fiscal*", al considerarse los segundos "*cualquier reducción al monto a pagar por un sujeto pasivo, sin distinguir a título de qué se obtiene esta reducción de dicho monto.*"¹⁴ Sin embargo, debe hacerse

¹⁴ TORREALBA NAVAS, Adrián. Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos de impuestos o como exenciones. p.1.

la necesaria distinción entre ambos, ya que debe entenderse la "[...] *situación jurídica activa del contribuyente o sujeto pasivo frente al Estado público. Su identificación como tal constituye una de las novedades dogmáticas de la doctrina tributaria, que siempre giró en torno a la construcción de las situaciones jurídicas pasivas del administrado tributario. Así, un sujeto titular de un crédito fiscal es sustancialmente un acreedor del Estado público, por lo que cuando se le relaciona con las situaciones pasivas que dicho sujeto pueda tener con el Ente, se entiende que el crédito puede ser compensado contra dichas obligaciones. Igualmente, de no existir tales obligaciones pasivas, el titular del crédito podría obtener un pago por parte de la Administración. Por eso, el crédito de impuesto, en general, se ejercita sea a través de la deducción del impuesto a pagar, sea a través de la devolución.*"¹⁵

Sin embargo, se ha estimado asimilable a un crédito de impuesto los créditos que se otorgan como incentivos para el desarrollo de determinadas actividades –tales como los forestales, industriales, turísticos y de exportación": al considerarse que:

*"Estos créditos son sumas que se deducen directamente del impuesto sobre la renta, o sea que lo extinguen total o parcialmente por compensación. De la aptitud de ser «deducibles del impuesto» se desprenden sus características, que son las mismas que las de cualquier crédito: ser sumas líquidas y exigibles."*¹⁶

En cuanto a la configuración de las exenciones, debe resaltarse que en virtud del artículo 20 del Código Tributario, las mismas tienen un límite de aplicación fundamental, en tanto se aplican respecto de los tributos ya establecidos en el ordenamiento jurídico, únicamente; en virtud de lo cual, no puede disponerse una exención abierta e incierta a futuro, por tributos que no

¹⁵ Ídem.

¹⁶ GUERRA COBO, Vicente. La renta y los créditos especiales. En: Revista Jurisprudencia Tributaria. Número 7. p. 90. Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos de impuestos o como exenciones. p. 3.

han adquirido vigencia, o que ni siquiera han sido pensados por el legislador. Así, en virtud de tal disposición legal:

"II. La exención no se extiende a los tributos instituidos con posterioridad a su establecimiento."

Asimismo, queda claro que el otorgamiento de una exención tributaria, no genera en modo alguno, ningún derecho subjetivo a su disfrute, y mucho menos puede estimarse como una situación jurídica consolidada, que le permita seguir disfrutándola a futuro. Asimismo, debe estimarse que al tenor de lo dispuesto en el artículo 20 párrafo III del citado Código Tributario, el legislador está facultado para modificar, e inclusive, revocar las exenciones previamente reconocidas, obviamente, mediante ley al efecto:

"III. La exención, con plazo indeterminado aún cuando fuera otorgada en función de ciertas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior".

Lo anterior, sin perjuicio de los derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas al tenor de las normas tributarias, al tenor del principio de irretroactividad de la ley, que deriva del artículo 123 de nuestra Constitución Política del Estado.

Asimismo, es importante considerar que las normas exonerativas forman parte del género de los incentivos fiscales; por cuanto efectivamente constituyen un régimen de beneficio para el contribuyente, al configurarse como una norma "de favor". En este sentido, no siempre estarán motivadas en la capacidad contributiva del contribuyente -caso típico del mínimo exento-, cuando con esta medida se pretende otorgar una ventaja económica al sujeto pasivo –caso de la exención del impuesto de la renta de las empresas cooperativas, y de empresas que se encuentran bajo el sistema de zona franca-.

D.- Naturaleza jurídica de las exenciones.

La exención constituye una situación jurídica objetiva, integrada en el instituto tributario, que produce un efecto desagravatorio especial, a

consecuencia de preceptos positivos expresos, y en ese sentido, no resulta adecuado hablar de una norma de exención, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, dependiendo de si se trata de una exención total o una parcial. Estas normas no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible.

Por tal motivo, no resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes. ***Se trata de que la obligación tributaria está exenta (o derogada), o surge con un monto más reducido, de conformidad como está lo define la norma tributaria (hecho imponible). Por ello, la mayoría de la doctrina concluye que "La exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configuradora del tributo."***¹⁷

En este sentido, es claro que no puede alegarse la existencia de un derecho adquirido a disfrutar de una exención, por cuanto, en virtud de la potestad tributaria reconocida a la Asamblea Legislativa (artículo 158 inciso 23) de la Constitución Política), ésta puede derogarla en cualquier momento.

No obstante debe aclararse que sí se genera un derecho subjetivo, el reconocimiento de la exención respecto de los sujetos pasivos o hechos que la ley haya establecido previamente por parte de la Administración; una omisión o desconocimiento por parte las autoridades correspondientes implicaría una afectación a un principio general de derecho, el de la seguridad jurídica, en relación con un principio constitucional, el de la irretroactividad de la ley (consagrados en los artículos 113 y 123).

E.- Distinción entre la exención y "no sujeción" tributaria:

¹⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 84.

Por la similitud de sus efectos¹⁸, a nivel doctrinal, en algunos supuestos resulta difícil la distinción con la no sujeción. Por tal motivo, se ha intentado hacerlo desde diversos criterios para explicar la especial naturaleza jurídica de ambas figuras, y su distinta función en el sistema tributario, tales como el la estructura del precepto, interés o fin querido por el legislador y el contenido de la norma, o¹⁹ su interpretación; que intentaremos explicar a continuación.

a.- Desde el punto de vista formal, o de la estructura:

Es el criterio que más aceptación ha tenido. Parte del estudio de la estructura jurídica de las figuras.

Así, la de la no sujeción es bastante sencilla, por cuanto deja por fuera el hecho imponible, siendo, para efectos del tributo concreto, hechos irrelevantes o *ajurídicos*, al escapar de su ámbito, de manera que no nace a la vida jurídica la obligación tributaria; motivo por el cual

*"... no cabe eximir o liberar de deberes que no han nacido."*²⁰

Es así, como en la no sujeción no hay realización del hecho imponible, por cuanto la misma norma que lo tipifica, define los hechos cuyo ámbito no cubre (ajuridicidad).²¹ Por tal motivo las normas de no sujeción son muy sencillas, en tanto especifican la realidad, al aclarar lo que es.

¹⁸ En los casos de la no incidencia y de la exención total, los efectos jurídicos se manifiestan de la misma manera: la no obligación de pago. Precisamente por esta identidad de efectos, muchos autores han obviado la distinción, pues bien, en sentido estricto, no existe diferencia entre unos y otros supuestos, de manera que poco afecta la calificación que el legislador le dé a determinado hecho.

¹⁹ Se ha generado un criterio de distinción a partir de la interpretación de las normas, que pretende determinar los principios justificativos de cada disposición relativa al presupuesto del tributo, sea, si constituye o no una excepción al tratamiento ordinario del tributo que pretende generar un tratamiento de favor. Se trata de un análisis casuístico, sea, caso por caso, y que tiene en cuenta todo el complejo de normas que regulan el tributo, sea la función de la norma y los principios a los que responde. Sin embargo, es criticado por no aportar ningún parámetro de distinción universal, no ofrecer rasgos de individualización de cada tipo de norma, y no facilitar los atributos y cualidades emblemáticas y conformadoras de una categoría jurídica. MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 5.

²⁰ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 4.

²¹ Por esta circunstancia, se ha estimado que las normas de no sujeción no añaden nada al ordenamiento jurídico, y por tal motivo, más bien se trata de normas didácticas o aclaratorias, cuyo propósito es evitar una confusión de su aplicación. Estas normas no tienen la virtud de provocar el efecto de la exclusión de la obligación tributaria.

Por su parte, las exenciones tienen una estructura mucho más compleja, al integrarse con un precepto tributario de sujeción, y una disposición exoneradora o *hecho imponible exento*, cuyo presupuesto de hecho se halla comprendido en el precepto de sujeción. Así, las normas exonerativas delimitan, conforman y modulan el hecho imponible, pueden ampliar o reducir los hechos o a los sujetos hasta desfigurar casi por completo el presupuesto normativo; de manera que bien puede estimarse que determinan el alcance y proyección del hecho que se grava (exención objetiva) o al sujeto gravado (exención subjetiva).

En estos supuestos, se produce la norma de sujeción, pero no la obligación de pago, en tanto la norma exoneradora anula los efectos habituales de su verificación. Esto quiere decir que, se ha producido el hecho imponible, y ha surgido el deber de realizar la prestación tributaria, pero ésta es liberada en virtud de la exención.

Interesa resaltar que ambos tipos de normas son incompletos, por carecer de autonomía, ya que tienen efectos jurídicos únicamente en tanto se definen en relación directa con el hecho imponible.

b.- Desde el punto de vista de los fines que persiguen:

Este criterio se define a partir de la finalidad o función de la norma, de manera que se intenta determinar el objeto de la exención o no sujeción; con lo cual bien puede estimarse que constituye el elemento teleológico o substancial estas figuras; y que atiende, no sólo al interés inmediato –individual o general- tutelado por la norma en cuestión; sino por fin social y público, o criterio social de justicia que inspira y busca la norma –perspectiva superior y de índole constitucional-. En este sentido, se ha intentado definir si existe un elemento que debe ser tomado en cuenta por el legislador a la hora de diferenciar entre ambas figuras, esto es, si se puede definir como técnica legislativa integrada por principios y criterios que vinculan al legislador en esta determinación. De tal suerte que se ha estimado que las exenciones encierra

"[...] un contenido positivo de justicia, o en general, de interés público que se quiere tutelar, y en virtud del cual la norma tributaria antepone

*esa necesidad a la del pago del tributo, y sacrifica el interés recaudatorio propio de la norma tributaria, ..."*²²

De tal suerte, que para el jurista español LOZANO SERRANO,

*"la norma de exención incorpora un contenido de justicia que se proyecta sobre el hecho imponible, configurándolo y codefiniéndolo, y, en segundo lugar, la norma de exención no es una norma excepcional o de negación del tributo, sino una norma que incorpora un contenido positivo cuyo fundamento válido se encuentra en la proyección de los principios de justicia o de los fines concretos de la política social, económica, etc. Siendo así las cosas, ni las normas de exención son accidentales o convertibles en –por ejemplo- subvenciones (pues su presencia en el ordenamiento dista mucho de ser meramente accidental y su versatilidad es irrelevante al otorgarse un contenido positivo orientado al principio de justicia y demás fines constitucionales) ni la distinción con las normas de no sujeción puede seguir siendo meramente formal, sino que reviste también un carácter positivo."*²³

En razón de lo anterior, en tanto a la exención se le asigna un contenido positivo y revitalizador, es insuprimible; motivo por el cual, el legislador, a la hora de determinar su establecimiento, debe valorar y hacer un pronunciamiento expreso de ese especial contenido.

También es una finalidad de la exención desde el punto de vista del contribuyente, en tanto atiende a la protección de sus intereses, sea reduciendo o eximiendo o excluyendo la carga tributaria²⁴.

En cambio en los supuestos de no incidencia, no puede detectarse interés alguno que haya sido tomado en cuenta por el legislador, por no tutelarse valores ni intereses jurídicos individuales, no hay fin público que se quiera realizar, ni

²² LOZANO SERRANO. Las exenciones y derechos adquiridos. Editorial Tecnos. Madrid. España. 1980. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.42

²³ LOZANO SERRANO. Citado por MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 14.

²⁴ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 6.

tampoco ninguna proyección particular de los principios de justicia, toda vez que al no existir un fin propio, ni principio material que fundamente estas normas, no puede darse tampoco ese deber de contribuir, propio del Derecho Tributario: al no haber sacrificio, no hay evaluación legal de estos hechos *ajurídicos*.

Esta situación ha permitido determinar la diferenciación a partir de un nuevo elemento, la *convertibilidad* de ambas normas; de suerte, que mientras que la exención puede ser sustituida por una subvención²⁵, la no sujeción no admite esta condición, pues –se reitera–, se trata de hechos irrelevantes para el ordenamiento jurídico.

F.- Normas de exención y de no sujeción en las leyes tributarias.

No obstante la anterior distinción doctrinal entre las normas de no sujeción y las de exención, en cuanto a su naturaleza jurídica, fines y efectos jurídicos que producen, es común que en la legislación tributaria se utilicen en forma indistinta. De manera que:

*"Los resultados son ciertamente decepcionantes, no sólo porque el uso que el legislador hace de ambos institutos no responde con normalidad a la más o menos impecable distinción que, desde la perspectiva formal o material, ha suministrado la doctrina, sino porque del uso que hace no se llega a apreciar un criterio de diferenciación claro, permanente y homogéneo, no se desprende criterio o rasgo que fundamente la diversa utilización; se puede afirmar que en una gran mayoría de ocasiones el legislador utiliza ambas categorías como institutos fungibles."*²⁶

Se reitera entonces, que las normas de no sujeción deben utilizarse como normas de interpretación, sea, para aclarar cuáles supuestos –sujetos o hechos–

²⁵ Se advierte, en todo caso, que no resulta legítimo la identificación entre exención y subvención; no obstante que directa o indirectamente tengan fines concurrentes, y operen como incentivos comunes para el aumento de la producción, mayor ocupación, fomento de las inversiones, incremento de las exportaciones, protección de industrias nacionales, etc.

²⁶ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 16.

no están cubiertos por el hecho imponible; de manera que tienen como función esencial la de completar la determinación concreta del hecho imponible, mediante la mención de supuestos de no sujeción.

Por su parte, en las normas exonerativas, es claro que el hecho imponible se realizó, pero en virtud de la norma, no hay obligación de pago, lo cual no sucede en los casos de las normas de no sujeción.

De tal manera que en virtud de un problema de técnica legislativa, por la falta de rigor doctrinario, y, tal vez, por desconocimiento del legislador se ha desnaturalizado la utilización de estas figuras tributarias, así como la incorrecta calificación de estos institutos, lo que ha provocado las siguientes prácticas comunes en los sistemas tributarios²⁷:

- a.-** supuestos claramente comprensivos del hecho imponible, pero que se exceptúan de la obligación tributaria como *no sujetos*, en vez de *exentos*;
- b.-** supuestos que no entran dentro del hecho imponible (no sujeción), pero se les califica como *exentos*;
- c.-** supuestos, que sin cumplir el presupuesto de hecho (no sujeción), se contemplan como sujetos al impuesto;
- d.-** supuestos en los que se permite al sujeto pasivo optar entre la sujeción y la no sujeción; y
- e.-** supuestos de confusión normativa entre la sujeción y no sujeción al comprobar la regulación de mecanismos de devolución en supuestos de no sujeción.

Las causas de estas confusiones se deben en mucho a dos causas esenciales: en primer lugar a equiparación de los efectos jurídicos de estos institutos, sea el no pago de la obligación tributaria; y a la instrumentalización de fines distintos a los que le son propios en razón de su naturaleza jurídica.

²⁷ Ídem. p. 18.

Así, se está utilizando un hecho imponible demasiado amplio, que comprende una universalidad de situaciones, los cuales son delimitadas a través de las prácticas de las normas de no sujeción –mal aplicadas-, y de las exenciones; lo cual trae como resultado, que en muchas ocasiones, situaciones similares sean tratadas como no sujetas y exentas, en una misma ley; o que se intente modificar la estructura del hecho imponible.²⁸

En este sentido no resulta adecuado utilizar normas de no sujeción para excluir de la obligación tributaria, por cuanto ese objetivo debe ser cubierto a través de las normas exonerativas. Así, el legislador al definir el ámbito de cobertura del tributo, establece la realidad a la que está dirigido, y en consecuencia, también define lo que está excluido –norma de no sujeción-. De manera que si lo que se pretende es excluir la obligación tributaria de los supuestos que quedaron incluidos en el hecho imponible, ello sólo resulta legítimo a través de las normas de exención, no de no sujeción.

Es así como la función que se pone a asumir a las normas de no sujeción es impropia de su naturaleza jurídica²⁹, de manera que si lo que se pretende es alcanzar otros objetivos, deberían de utilizarse otras técnicas desgravatorias, en especial, la exención.

G.- Exenciones y exclusiones tributarias:

Un sector de la doctrina italiana³⁰, para llegar a delimitar el concepto de la exención, lo ha diferenciado de otros supuestos de no incidencia, es decir, las normas de exclusiones tributarias.

Las exclusiones se caracterizan por su finalidad meramente técnica: "*matizan el hecho imponible para evitar supuestos de doble imposición o casos en que la cuantía de la renta gravada se considera prácticamente nula.*"³¹ Por tal

²⁸ El hecho imponible está compuesto de varios elementos, a saber, el elemento material (objeto del tributo), el elemento subjetivo (sujeto pasivo, obligado al pago), el elemento espacial (relativa al territorio), y el elemento temporal o devengo. PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. pp. 131, 132 y 133.

²⁹ Se repite que les asiste una función eminentemente delimitadora del hecho imponible.

³⁰ En este sentido consultar los autores LA ROSA, S.; GALLI, R., MICHELI, G.A.; FALCÓN y TELLA, R. Citados por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.46.

³¹ Ídem. p. 46.

motivo, se ha estimado que el precepto de la exclusión tiene la misma *ratio* que el de las normas de no sujeción; de tal modo que el primero delimita el segundo. En tal sentido, han sido entendidas como *normas de exención técnica*, en tanto tienden a instrumentalizar la racionalidad del sistema que en el mismo se encuentra inserto.³²

Nótese que el instituto de la exclusión tributaria se manifiesta en la problemática de la determinación de la sujeción a la normativa tributaria. Se trata de normas que aclaran o interpretan la norma tributaria para facilitar la determinación tributaria.

Esta situación también puede enfocarse desde la aplicación de los diversos criterios de sujeción.

En este sentido, debe de distinguirse dos modelos tributarios, el latinoamericano, que se caracteriza por adoptar el sistema *territorial* o *de la fuente*, por el cual el Estado se atribuye el poder de gravar los hechos imposables que se originan o tienen efectos en su territorio, prescindiendo de la nacionalidad, el domicilio o la residencia del sujeto de los mismos; mientras que el sistema anglosajón y europeo se caracteriza por adoptar el sistema de *renta mundial*, de manera que grava las ganancias obtenidas en el exterior por los nacionales o sociedades nacionales, por los residentes o domiciliados en su Estado, cualquiera que sea el lugar o territorio en que ellas tengan su fuente, por lo que, consiguientemente, gravan las que se generen en su propio territorio, correspondan ellas a nacionales, o extranjeros, residentes o no en su jurisdicción.³³

Por esta razón, para dar respuesta al conflicto que se suscita entre diversos sistemas tributarios con ocasión del ejercicio de la potestad tributaria, tanto dentro de un Estado –en el caso de la potestad tributaria nacional y la local-, como internacional, derivada de la doble vinculación de un hecho imponible específico

³² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p.46.

³³ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. Temas de Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1982. p.167.

con el sujeto activo de la obligación tributaria, es que el ordenamiento jurídico le da solución a través de dos fuentes normativas de referencia, el interno (exenciones y acreditaciones), y el externo o internacional, sea, a través de los tratados o convenios internacionales, de orden bilateral o multilateral.

El problema de la doble o múltiple tributación resulta, entonces, del choque o concurrencia de sistemas de imposición entre sí, que perturba gravemente la inversión y crecimiento económico de cualquier país, sobre todo, en los de vía de desarrollo, lo cual ha sido preocupación de los organismos internacionales y de los países industrializados y subdesarrollados, sobre todo, a partir de la Segunda Guerra Mundial.

Así, estos remedios jurídicos se producen cuando hay una confrontación de criterios tributarios, en que dos o más de ellos pretenden gravar la misma renta. La doble imposición puede ser jurídica (cuando se aplica un mismo impuesto dos veces), o económica (cuando se aplican distintos impuestos al mismo hecho imponible).

En el ordenamiento interno encontramos dos mecanismos para evitar la doble imposición: *la exención*, esto es, mediante una norma que establezca el supuesto del no pago, ejemplo de lo anterior en la legislación comparada, lo constituye la eximente que se establece respecto de las utilidades que generen las filiales de empresas radicadas en el extranjero, y que de esta manera, se motiva en la creación de una situación de beneficio para el contribuyente; y *la acreditación*, que considera como crédito fiscal lo pagado en otro sistema u obligación tributaria. Para que opere este supuesto deben tratarse de tributos de similar o igual naturaleza, y sólo es acreditable en la misma proporción en que se pagó el impuesto.

Existen diversos modelos de convenios, como los de la OCDE³⁴, el modelo de los Estados Unidos o de las Naciones Unidas.³⁵

- **XIII. Congreso de la Internacional Fiscal Association**, celebrado en Madrid en 1959, que recomendó la introducción de medidas bilaterales o unilaterales capaces de impedir que los contribuyentes se vean privados de las ventajas fiscales acordadas por el país donde se produce la renta;
- **XV. Congreso de Internacional Fiscal Association**, celebrado en Jerusalén en 1961, que recomendó que los países que de conformidad con su sistema fiscal general, o por medio de disposiciones especiales, gravan la renta de fuente extranjera, introduzcan las medidas unilaterales para evitar, en lo posible, la doble imposición internacional;
- **XVII. Congreso de Internacional Fiscal Association**, celebrado en París, en 1963, que recomendó evitar las dobles imposiciones para evitar el desaliento de las inversiones y cualquier medida de incentivo fiscal;
- **Resolución 64 del Congreso Interamericano Económico y Social y la Recomendación número 9 del Comité Interamericano de Representantes de los Presidentes**, precisaron la necesidad de que los países adoptaran medidas unilaterales o a través de convenios bilaterales sobre impuestos, tendientes a eliminar o atenuar la doble o múltiple tributación, con el objeto de

³⁴ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. La OCDE. tiene sus raíces en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea que tuvo el objetivo de administrar el Plan Marshall para la reconstrucción europea. En 1960, el Plan Marshall había cumplido su cometido y los países miembros acordaron invitar a Estados Unidos y Canadá en la creación de una organización que coordinara las políticas entre los países occidentales. La nueva organización recibió en nombre de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos y su sede se encuentra en París. Los objetivos de esta entidad internacional se orientan en la promoción de políticas tendientes a: realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial; contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico; y contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales. Los documentos básicos de la entidad son los siguientes: Convención relativa a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, 14 de diciembre de 1960. Convention on the Organization for Economic Co-operation and Development, OECD, París, 14th. December 1960. Publicada en el Diario Oficial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos el 5 de julio de 1994. En <http://www.oecdemexico.org.mx/acerca-ocde.htm>

³⁵ Los siguientes son conferencias internacionales en las cuales se han sentado las bases para la suscripción de los convenios internacionales de exclusión tributaria:

remover obstáculos al flujo de capitales privados entre naciones. Se recomendó eximir de impuestos, las rentas provenientes de fuentes extranjeras, y en su defecto, el derecho a acreditar el impuesto correspondiente a la renta proveniente de un Estado importador de capitales, el monto del impuesto que correspondería a dicho contribuyente, y que está exonerado de pagar, en virtud de una ley de fomento (*tax sparing clause*);

- **la Conferencia Económica Interamericana de Buenos Aires**, de 1957, aconsejó una preferencia por la exención impositiva sobre los ingresos de fuente extranjera, o la adopción de medidas por las cuales el impuesto eximido al inversor extranjero por un Estado-receptor de capitales con el objeto de atraer capitales extranjeros, fuera deducible del impuesto a abonar por el inversor exportador de capitales (*tax sparing clause*);
- **la Conferencia Interamericana de Abogados**, celebrada en Buenos Aires, en 1957, que recomendó a través de un Comité Fiscal, con el voto unánime de los delegados de los colegios de abogados de los Estados Unidos de América, adoptar los siguientes principios: que la legislación de cada país grave los beneficios en lugar de su fuente, como exclusivo criterio atributivo de la potestad fiscal en el orden internacional americano; la adopción de acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, afirmando en ellos, el principio de la fuente, y definiendo con claridad el concepto; y que cuando el país de origen del capital siga el criterio de gravar las rentas obtenidas por sus residentes o nacionales en otro país (renta mundial), la exención de impuestos acordada por este último, sea reconocida en el primero, mediante tratados que establezcan el derecho de acreditar contra los impuestos a pagar en éste, los gravámenes declarados por el país de la inversión (*tax sparing clause*);
- **las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, celebradas en Montevideo en 1956, que recomendaron la adopción en la legislación interna de cada uno de los países, o en los tratados que eventualmente pudieran suscribir, del principio de la fuente, por oposición al del domicilio y de la nacionalidad, como criterio atributivo de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional;

- **la XII Conferencia Interamericana de Abogados**, reunida en Panamá en 1963, que recomendó las siguientes medidas: que los países otorgantes de incentivos tributarios, destinados a fomentar las inversiones extranjeras, establezcan en sus respectivas legislaciones, disposiciones conducentes a asegurar la efectividad de los mismos, y a evitar su aprovechamiento por el fisco en el país inversor; que los países que se conviertan en exportadores de capital, adopten el sistema del descuento impositivo por impuestos exonerados por los países latinoamericanos (*tax sparing clause*), como medida para facilitar la integración de la política y las estructuras tributarias, y el fomento del desarrollo económico y social del hemisferio, de conformidad con los postulados fundamentales de Alianza para el Progreso;
- **las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, que tuvieron lugar en Buenos Aires en 1964, en la que se hicieron las siguientes proclamas: que cuando existan diferencias de legislación que provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines de incentivo del desarrollo económico y social (*tax credit y tax sparing clause*); que mientras no se adopte el principio de la fuente o de los correctivos mencionados, las exenciones que concedan los países importadores de capital, deben estar condicionadas a la circunstancia de que ellas constituyan un efectivo beneficio para los contribuyentes; y que en todos los sistemas en que se adopte el sistema de renta mundial, deben reconocerse los créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente en la forma establecida en los precedentes;
- **el Concejo Económico y Social de las Naciones Unidas**, por medio de su **Resolución número 1273 (XLIII)**, de 4 de agosto de 1967, creó el Comité de Expertos, al que le encomendó investigar los medios para facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en proceso de desarrollo, sobre bases aceptables para ambos grupos de países, distintos de los previstos para el primer grupo. Sin embargo, este comité adoptó como base

de sus tareas, el proyecto de Convención Modelo de la OCDE, preparado por expertos de países con un nivel de desarrollo igual y que descansa sobre el principio de la imposición en el país de la residencia del titular de los beneficios imponibles, no adecuado para las condiciones de los países en vías de desarrollo;

- **la Resolución número 1430 (LVI)**, de 6 de junio de 1969 del **Consejo Económico y Social de la ONU**, en la que autoriza la continuación de los trabajos del Comité de Expertos, recuerda su resolución 486 B (XVI), de 9 de julio de 1953, en que recomienda que el principio del país fuente se aplique como el sustento de los acuerdos fiscales;
- **las Sextas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, celebradas en Punta del Este (Uruguay), en 1970, recomendaron la adopción del principio de la imposición territorial del país en que se generan los beneficios imponibles (principio de la fuente o territorialidad) con independencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia del titular; y
- **las Séptimas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, efectuadas en Caracas en 1975, resolvieron: ratificar las recomendaciones anteriores sobre la adopción del principio de la imposición territorial del país en que el cual se generan los ingresos imponibles (principio de la fuente o del territorio), con prescindencia de la nacionalidad, el domicilio y la residencia del titular, como base prioritaria de imposición, no sólo por sus virtudes intrínsecas, sino por ser el más apropiado para lograr el fomento internacional de las transferencias de capitales y de tecnología, con fines del desarrollo social y económico; declarar que la fuente de las rentas analizadas en esas jornadas debe localizarse en base criterios técnicos⁵⁷; declarar que las rentas precedentes deben ser gravadas previa deducción de los gastos necesarios para obtenerlas y conservar la fuente productora, de acuerdo con las reglas comunes que rijan para las reglas comunes de la misma naturaleza, obtenidas en el país; recomendar la celebración de tratados internacionales con los países desarrollados, inspirados en el principio de fuente; declarar que la política de incentivos debe estar formulada por los países en desarrollo de

acuerdo con la apreciación discrecional de sus necesidades convencionales; declarar que el tratamiento impositivo de las sociedades vinculadas debe seguir las reglas generales aplicables a las sociedades independientes; y establece para el caso de pago de intereses, regalías y asistencia técnica, que el país fuente autorice, por considerar necesario para su desarrollo tecnológico, que el impuesto debe ser siempre establecido como una retención a la empresa que recibe estos pagos.

Es así, como los cuatro sistemas aconsejables para prevenir o atenuar la doble imposición lo constituyen el descuento por impuestos exonerados y la exención de rentas obtenidas en el exterior, el crédito por impuestos pagados en el extranjero y el descuento por inversiones al exterior.³⁶

H.- Exenciones e inmunidad:

Es otro de los supuestos en los cuales hay una inexistencia de la obligación tributaria, o la no incidencia de la misma, que genera una prohibición para el legislador de establecer normas tributarias respecto de determinados sujetos por disposición constitucional³⁷ o tratado de derecho internacional, que en este sentido, vienen a delimitar la potestad tributaria reconocida al Legislativo.

En este sentido, la jurisprudencia no es unánime respecto de la bondad y oportunidad de esta práctica. Al respecto, resulta ejemplarizante el caso de la Constitución brasileña³⁸, que contiene una norma de esta índole, la cual ha sido duramente criticada, bajo la consideración de estimarse que más bien crearía una confusión del instituto con el de las exenciones, en este caso, del grado máximo (constitucional), teniéndose en cuenta que operan en niveles distintos.

³⁶ *Ibidem*. pp. 179 a 190.

³⁷ Situación que no se da en nuestro sistema jurídico, ya que no existe disposición constitucional que establezca la exención tributaria respecto de ningún funcionario público o sujeto pasivo.

³⁸ Artículo tercero de la Enmienda número 9 al artículo 203: "*Ningún impuesto gravará directamente los derechos de autor, ni la remuneración de profesores y periodistas, exceptuándose de la exención los impuestos generales.*" Citado por VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. Tercera Edición. 2001. pp.382 y 383.

De tal suerte, que el régimen de inmunidades se convierte en uno de excepción tributaria, en tanto regula los beneficios que se les otorgan a algunos funcionarios, única y exclusivamente con criterio funcional, esto es, condicionado y supeditado al ejercicio de determinados puestos públicos, como lo son el Presidente del Estado, Vicepresidentes, Magistrados del Órgano Judicial y del Órgano Electoral, diputados y agentes diplomáticos; por cuanto implica una excepción a la aplicación igualitaria del ordenamiento jurídico común, de modo que sólo pueden ser establecidas en la Constitución Política o por el Derecho Internacional aplicable en nuestro país.

El mismo principio de la funcionalidad de los privilegios e inmunidades es el que opera para los que se reconocen a los agentes diplomáticos. Es la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, aprobada mediante Ley número 3394, de 21 de setiembre de 1964, la que establece los principios generales para su aplicación, en la que se considera cuál debe ser el comportamiento del Estado y sus agentes diplomáticos en sus vínculos con terceros Estados y dentro de ese Estado. Este régimen de inmunidades y privilegios es de naturaleza eminentemente funcional, en tanto se otorga **-única y exclusivamente-** para el garantizar el ejercicio de las funciones propias de los agentes diplomáticos y miembros de misiones internacionales en el Estado receptor, como medida para facilitar el traslado de un país a otro.

Por tal motivo, es que consideramos que en nuestro sistema es más apropiado identificar esta figura (de la inmunidad fiscal) con el régimen establecido respecto de las misiones diplomáticas, como consecuencia de las obligaciones contraídas por los Estados Partes que suscribieron el Tratado de los Tratados Internacionales, o Tratado de Viena, que en el artículo 34 exonera a los funcionarios diplomáticos de "*todos los impuestos y gravámenes personales, reales, nacionales, regionales o municipales*"

Estos privilegios se establecen en los artículos 24, 26, 29, 31, 34, 36 y 37 de esa Convención internacional, y comprenden la inviolabilidad de los documentos, archivos de la misión, dondequiera que se hallen; la libertad de circulación y de tránsito en el territorio del Estado receptor para todos los

miembros de la misión; la inviolabilidad de la correspondencia oficial; no retención ni revisión de la valija diplomática; el respeto de la persona del agente diplomático; inviolabilidad de la sede de la misión diplomática y de la residencia particular del agente diplomático; inmunidad de la jurisdicción penal del Estado receptor, y de la jurisdicciones civiles y administrativas en determinados casos; **excepción tributaria de los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales; excepción de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales para el agente diplomático; ingreso de objetos destinados al uso oficial de la misión, destinados al uso personal del agente o los miembros de su familia con excepción de todo gravamen aduanero;** régimen que se hace extensivo a los miembros de la familia del agente diplomático, siempre que no sean nacionales del Estado receptor.

Es claro que este régimen tiene su ámbito de aplicación, según se anotó anteriormente, por cuanto su razón de ser es el efectivo ejercicio de la función diplomática. Por ello, no cubre determinadas actividades, como las profesionales o comerciales en provecho propio del agente diplomático, tal y como se establece en los artículos 38 y 42 de la Convención de Viena. En este sentido, la doctrina afirma que el Estado extranjero no tiene un derecho, en ejercicio de su personalidad de sujeto derecho internacional, para realizar directamente actividades de índole comercial dentro del territorio nacional, actividad en la que no puede gozar de la inmunidad que el derecho internacional le reconoce para realizar "*actos jure gestionis*"; ya que el Estado goza de inmunidad únicamente para realizar "*actos jure imperii*", la cual no puede desempeñarse para realizar actividades comerciales en un tercer país.

CAPITULO II

TIPOS DE EXENCIONES TRIBUTARIAS.

A.- Tipos de exenciones tributarias.

a.- Exención subjetiva, objetiva y mixta:

Se ha estimado que la tipología más importante de los beneficios fiscales, y más concretamente las exenciones tributarias, atienden al carácter subjetivo, objetivo o mixto de las mismas.³⁹

Así, por **exención subjetiva** debe entenderse la que atiende a la condición del contribuyente, sea, la que se otorga a ciertas o determinadas categorías de personas, no obstante encontrarse en los supuestos fácticos de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas.⁴⁰ Por lo tanto están referidas a personas o entidades que poseen ciertas condiciones especiales o que se encuentran dentro de determinadas situaciones de excepción, motivo por el cual el legislador confiere un trato preferente, eximiéndoles del pago del tributo.

Por **exención objetiva**, atendemos a los supuestos en que el beneficio fiscal se otorga en virtud de alguno de los aspectos del hecho sujeto, en su vertiente objetiva; esto es, o a su *elemento temporal*, esto es por un plazo determinado, o a su *elemento espacial* (jurisdicción o territorio), o atendiendo a la *faceta material del hecho imponible*. También puede establecerse considerando el *aspecto cuantitativo del supuesto gravado*.⁴¹

Han sido definidas de la siguiente manera:

"se inscriben en supuestos de sujeción a gravamen y se establecen en consideraciones a objetivos socio-económicos que así se propician o estimulan al servicio de la política económica general; constituyen pues, una excepción al régimen general del respectivo tributo, que

³⁹ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. Derecho Tributario. Estudio sobre la jurisprudencia tributaria. Editorial Civitas, S.A. Madrid. España. Primera edición. 1985. p. 218.

⁴⁰ SAINZ DE BUFANDA, F. Op. Cit. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 244.

⁴¹ Para analizar las exenciones objetivas en el ordenamiento tributario español consultar la obra de los juristas españoles CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; FERREIRO LAPATZA, Juan José; QUERALT, Juan Martín; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, Juan Manuel. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Dieciochoava edición. Madrid. Barcelona. España. 2002. pp. 587 y 589.

*opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo (no subjetivo)."*⁴²

La doctrina califica un supuesto más dentro de esta categoría, la **exención mixta**, que se integran de una forma combinada de elementos de las anteriores, de manera que participan de la exención objetiva, en tanto exoneran de la carga tributaria a determinados hechos, actividades y/o situaciones; y de la exención subjetiva, si opera respecto de determinados sujetos. Es decir, se trata de exenciones que precisan de un dato subjetivo para su determinación, pero que no es suficiente para la aplicación de la norma de protección fiscal, si no va acompañada del cumplimiento de requisitos objetivos. En otros términos, se trata de exenciones que operan respecto de ciertas actividades de unos sujetos determinados, con lo cual se combinan los elementos estructurales de las anteriores categorías.⁴³

Por tal circunstancia, normalmente se dan respecto de los tributos de tráfico patrimonial, que ofrecen la combinación de elementos materiales y personales, que se señalan como motivación de la exención.

b.- Simples y complejas:

Atendiendo a la estructura del hecho exento, como una modalidad del hecho generador, LOZANO SERRANO⁴⁴ señala que las exenciones pueden ser de dos tipos: con presupuesto de hecho simple; o con presupuesto de hecho complejo.

Las primeras –exenciones con presupuesto de hecho simple-, se caracterizan porque su nacimiento se da cuando se realizan determinadas circunstancias objetivas o subjetivas ya presentes en la definición general del hecho generador, que el legislador considera como dignas de un trato favorable:

⁴² ALBIÑANA. Derecho Financiero y Tributario. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. 1979. p. 461. Citado por MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. Op. Cit. p. 220.

⁴³ Sainz de Bufanda rechaza esta tercera categoría. Para él se trata de una especie de la exención objetiva, al recaer sobre hechos. SAINZ DE BUFANDA, F. Op. Cit. Citado por HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 245.

⁴⁴ Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. Op. Cit.

así, en un impuesto cuyo hecho generador es la obtención de renta mediante la realización de una actividad lucrativa, la norma de exención "escoge" **algunos** de los sujetos que realizan dicha actividad y los exonera o, bien, escoge **algunas** actividades lucrativas (digamos, las turísticas) y las exonera. Explica así el profesor español LOZANO SERRANO la esencia de este tipo de exención:

"... el hecho exento consiste siempre en una determinada modalidad del hecho imponible. Modalidad cualificada porque en su realización -de entre todas las variedades posibles que éste tiene de llevarse a cabo- concurren aquellas circunstancias que la ley de exención ha entendido legitimadoras de una disparidad de trato, y en atención a las cuales ha definido y deslindado los supuestos exentos del resto de supuestos incluidos en el presupuesto de hecho del tributo."⁴⁵

Las segundas –exenciones con presupuesto de hecho complejo-, además de identificar determinados supuestos del hecho generador que dan lugar a la exención, prevén un hecho **externo** al hecho generador, llamado por la doctrina **hecho legitimador**. Así, la exención es el resultado de la **suma** del supuesto previsto en el hecho generador y el hecho legitimador.⁴⁶

"[...] podemos observar, sin embargo, que frecuentemente el ordenamiento asocia la exención a hechos que aparentemente nada tienen que ver con el hecho imponible del tributo. Piénsese, por ejemplo, en los numerosos supuestos en que determinadas inversiones conllevan exenciones de tributos, dando lugar a formulaciones del hecho imponible en las que toda o parte de la capacidad económica gravada se considera exenta en virtud de la inversión [...]"

"[...] Nos encontraríamos así ante exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho -el propio hecho

⁴⁵ Ídem.

⁴⁶ LOZANO SERRANO, p.55. Citado por TORREALBA NAVAS, Adrián. Op. Cit.

imponible del tributo- sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como hecho legitimador o justificativo de la exención, y en el cual se condensan los principio de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, pues, tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría producirse como resultado global de ambos."

Si la exención tiene como efecto principal, como expusimos, el no nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **simple**, el hecho generador se verifica en su modalidad exenta y, por tanto, no nace la obligación tributaria. Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **complejo**, se pueden dar las siguientes posibilidades:⁴⁷

- Que el hecho **legitimador** deba realizarse antes de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En ese caso, la exención no ha nacido aunque se realice el hecho **legitimador**, pero tampoco la obligación tributaria. Si se da la modalidad exenta del hecho generador pero no se había realizado el hecho **legitimador**, no nace la exención y, por tanto, nace plenamente la obligación tributaria.
- Que el hecho legitimador deba realizarse **después** de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En tal caso, aun cuando se realice la modalidad exenta del hecho generador, la exención no nace aún, pues falta que se realice el hecho legitimador. No obstante, la obligación tributaria queda sujeta a una situación jurídica **interina**, carente de **firmeza**, de modo que, en la medida en que el hecho legitimador llegue a realizarse, **desaparece** del mundo jurídico.⁴⁸

⁴⁷ *Ibíd.*

⁴⁸ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Op. Cit.*, pp. 76-79.

B.- Técnicas desgravatorias.

La técnica legislativa prevé otros mecanismos desgravatorios que tienen como un efecto atenuador, reductor o incluso supresor del gravamen. Entre éstas técnicas se pueden citar las siguientes: Estas técnicas son las deducciones:

a.- Mínimo exento:

El mínimo exento ha sido entendido doctrinalmente como la no tributación de una determinada cantidad por estar destinada, infelizmente, a la atención de las necesidades mínimas vitales, de manera que se conceptualizan como la posibilidad jurídica de excluir de la tributación, aquellos supuestos relativos a una figura impositiva concreta, caracterizados por no alcanzar en su valoración económica, un límite determinado.⁴⁹

Se trata de excepcionar de la obligación tributaria los recursos mínimos vitales del individuo, sea las cantidades mínimas imprescindibles para la subsistencia de los contribuyentes, y que representan una utilidad mínima para éstos; cuya técnica legislativa se manifiesta con el recorte o delimitación de un haz de relaciones sujetas al hecho imponible. También se ha considerado como el límite cuantitativo, por encima del cual comienza la obligación de contribuir, sea, a partir de un determinado nivel de vida.

En este entendido, existen unos bienes (riqueza o parte de la renta) que ha de quedar excluida del gravamen, por tratarse de supuestos básicos, primarios o vitales para los sujetos pasivos.⁵⁰

Por tal motivo es que los mínimos exentos responden a una exigencia de justicia tributaria, en tanto constituyen manifestación del principio de la capacidad económica del contribuyente⁵¹; que se constituye en la regla básica en el reparto

⁴⁹ MARTÍNEZ PINSÓN, Juan. Op. Cit. p. 32.

⁵⁰ Ídem. p. 34.

⁵¹ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. p. 35.

o distribución de la carga tributaria, de manera que se fundamenta en motivaciones sociales, en la consideración de la negación de la capacidad de pago del contribuyente. Así, al ser indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir, sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, de manera que resulta absolutamente lógico considerar la eximente del pago en aquellos supuestos en que no existe esa capacidad económica de pago.

Consecuentemente, también resulta adecuado estimar su fundamentación en principios constitucionales, al motivarse en la necesidad de la intervención estatal a fin de garantizar la parte esencial de la dignidad humana:

*"Sencillamente, el Estado no debe quitarle al ciudadano aquello que tiene que darle cuando le falta. Por consiguiente, existe en este sentido, una unidad constitucional de valores entre el derecho de asistencia y el derecho fiscal."*⁵²

El análisis de la naturaleza jurídica del mínimo exento no es fácil, toda vez que dependerá en cada caso en particular, de manera que puede tenerse como una norma de "no sujeción" en aquellos casos en que se sustente verdaderamente en la capacidad contributiva del contribuyente. Se tendrán como normas exonerativas cuando actúan como verdaderas excepciones técnicas que buscan adecuar la norma tributaria a exigencias de justicia.⁵³ De manera que cuando actúen de manera general, deben tenerse como verdaderas normas de no sujeción. Así, la doctrina reconoce tres situaciones jurídicas distintas⁵⁴ respecto de estas normas:

1.- una no sujeción de aquellos casos afines al del presupuesto de hecho que no alcanzan una determinada cuantía, que no se califica como una exención, en tanto se constituye en una determinación del hecho

⁵² JOACHIM LANG. El Tribunal Constitucional federal de 3 de noviembre de 1982 y la reforma de la tributación familiar. HPE. número 94. 1985. p. 427. Citado por MARTÍNEZ PINSÓN, Juan. Op. Cit. p. 33.

⁵³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Op. Cit. p. 50. Citado por MARTÍNEZ PINSÓN, Juan Arrieta. p. 35.

⁵⁴ Ídem. p. 35.

imponible, porque se genera la obligación de contribuir cuando se excede el límite cuantitativo establecido, motivo por el cual más propio es hablar de un mínimo no sujeto;

2.- como una **exención de hechos imponibles**, cuyo aspecto cuantitativo del elemento objetivo no supere determinado límite, de manera que para gozar de la exención, **se requiere no alcanzar este nivel fijado en la norma**; una vez superado el ingreso límite, se configura la obligación tributaria; y

3.- como **una exención**, de cualquier caso, **de una cantidad establecida por la norma**, de manera que si el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible no alcanza el límite, no nace la obligación de contribuir; y si por el contrario, la supera, la base imponible se reducirá en una cantidad fijada. Esta exención corresponde al mínimo exente en sentido estricto, y en definitiva se trata de una exención objetiva.

En todo caso, la articulación del supuesto como mínimo exento o como no sujeción, dependerá de la diferente configuración de la norma tributaria, sea, de cómo se defina el hecho imponible.

Hay otra manifestación en los mínimos exentos, y es la posibilidad de deducir del pago del impuesto de la renta unos montos mínimos, también conceptualizados como parte de esos mínimos vitales. En estos supuestos, se manifiesta como verdaderas normas de exención, toda vez que la obligación tributaria se genera, al verificarse el hecho imponible, pero se exceptúa su pago en razón de estimarse irrelevante la cuantía, que el legislador estima conveniente no gravar.

La aplicación de estas normas tiene dos consideraciones importantes. En primer lugar, que cuando el contribuyente tenga dos tipos de ingresos, sea, que el que derive de una relación laboral de dependencia, y por ejercicio liberal de la profesión, solamente podrá solicitar el reconocimiento del mínimo exento respecto de uno de ellos, sea, el salario, y respecto del segundo, no procede deducción alguna. En segundo lugar, en tratándose de una pareja o cónyuges,

sólo uno de ellos podrá hacer la deducción relativa al mínimo exento por concepto familiar. Ambas situaciones se mantienen en el proyecto de reforma fiscal.

Queda claro que en el mismo ordenamiento las normas de los mínimos pueden configurarse como normas de no sujeción, o como normas exonerativas, en razón de la estructura en que se adopten.

b.- Las que operan en la base imponible: deducciones y reducciones:

Las exenciones también pueden referirse y afectar la base imponible, al tipo de gravamen y a la propia deuda tributaria. Así, las exenciones operan tanto respecto del hecho imponible, como en el resto de los elementos cuantitativos del tributo, sea, para redefinir, indirectamente, el hecho imponible.⁵⁵ Así tenemos a las deducciones y reducciones que se determinan sobre la base imponible, cuyo efecto directo es la reducción de la cuantía impositiva -exención parcial- normalmente debida por los sujetos pasivos.

A este efecto, la doctrina ha diferenciado las deducciones de las reducciones, en atención al elemento sobre el que opera la exención, esto es, sobre el momento en que opera la misma. Así, las deducciones son respecto de la base imponible; y las reducciones sobre la base liquidable:

"(...) cabe distinguir una base imponible de una base liquidable o, si esta terminología no es adecuada, puede distinguirse dos momentos en la determinación de la base que sirva para distinguir dos distintos criterios de valoración de la misma. «En un primer momento -llamémosla base imponible- se procederá a valorar -objetivamente-, a medir el elemento material del hecho imponible; en su segundo momento, a cuyo resultado puede llamársele -si se quiere- base liquidable, se operaría una nueva valoración de la medición anterior, atendiendo a elementos subjetivos, es decir, a circunstancias que

⁵⁵ MARTÍNEZ PISÓN, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 49. En igual sentido, ver HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. 251 y siguientes.

recayeron en el sujeto realizador del hecho imponible que motivaran una reducción de la base, como ocurre en los impuestos subjetivos.

»"⁵⁶

De manera que esta es la segunda diferencia entre estas figuras, que las reducciones operan atendiendo al sujeto pasivo, para adecuar el gravamen a la capacidad económica del mismo, como ocurre con los mínimos exentos (previamente analizados).⁵⁷ En todo caso, no existe diferencia alguna, desde el punto de vista del efecto reductor, que operen sobre la base imponible o sobre la base liquidable, en tanto minoran la magnitud sobre la que aplicará el tipo del gravamen; aun cuando las deducciones se den respecto de los gastos necesarios para producir la renta, y la reducción persigan una más exacta medición de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En todo caso, debe hacerse la advertencia de que tendrán el carácter de normas exonerativas, únicamente aquellas deducciones y reducciones que operan sobre la estructura del hecho imponible, es decir, en tanto lo delimitan indirectamente; de manera que no tendrán este carácter aquellas normas que no tengan la virtud de "*alterar*" el hecho imponible, ni las normas para la determinación de los sujetos pasivos, que no reduzcan la cuantía de las cuotas impositivas normalmente debidas a los obligados. De manera que, es precisamente su no incidencia en la delimitación del propio hecho imponible o del repertorio de los sujetos pasivos del impuesto, lo que permite diferenciar estas desgravaciones del concepto de exención, objetiva o subjetiva. En este sentido, es cuestionable la deducción como exención de las donaciones que realicen las empresas a instituciones públicas.

Es innegable la necesaria congruencia que debe existir entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto la segunda prescribe la distribución de la carga tributaria, que debe estar ordenada a la capacidad económica del

⁵⁶ CORTÉS DOMINGUEZ. Ordenamiento Tributario Español. p. 451. Citado por MARTÍNEZ DE PISÓN. Op. Cit. pp. 67 y 68.

⁵⁷ Por tal motivo se ha equiparado la figura de la reducción tributaria con los mínimos exentos, en tanto se trata de mínimos exentos configurados como reducciones de la base imponible, desde el momento en que operan sobre el presupuesto de hecho a través de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

contribuyente. De manera que, la función cardinal del hecho imponible es la de ser el elemento de medición del hecho imponible del tributo, tanto en su aspecto material, como de los otros elementos objetivos, sea, el espacial o temporal. Ello obliga a un análisis de las deducciones o gastos deducibles, para determinar si son congruentes, lógicamente y jurídicamente, con el hecho imponible, y todo ello, a efectos de comprobar si aquéllas miden fielmente la capacidad económica puesta de manifiesto por la realización del hecho imponible.

A tal efecto, es común que en los sistemas tributarios se establezcan como gastos deducibles del pago del impuesto de la renta los que sirvan para precisar y concretar el hecho imponible, configurándolo de modo excesivamente genérico enumerando los casos previstos.

c.- Las que operan en el tipo de gravamen: gravamen tipo cero:

La base y el tipo de gravamen son los dos instrumentos que la ley utiliza como criterio de determinación de las prestaciones en los tributos variables. En el caso de la base, se pone de manifiesto la forma e intensidad de participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el realizado de éste. Por su parte, en el tipo de gravamen, se señala la participación que tiene el acreedor -ente público- en la magnitud elegida como base.⁵⁸

Así, el tipo de gravamen es el elemento cuantitativo de la obligación tributaria que se aplica al parámetro para determinar la cuota. Si el parámetro es una base imponible en sentido estricto -expresada en una suma de dinero-, el tipo constituye una alícuota, es decir un porcentaje de dicha base.⁵⁹ Si se trata de un parámetro en sentido técnico (una magnitud no monetaria), procederá aplicar un tipo de gravamen stricto sensu, sea una suma de dinero.

⁵⁸ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 264 y siguientes.

⁵⁹ La alícuota es de aplicación en los tributos con cuota variable expresable en dinero, y consiste en un porcentaje a aplicar sobre la base, a efecto de poder obtener la cuota. Hay dos tipos de alícuotas, **la proporcional**, que se aplica a la base, es un porcentaje único o fijo, con independencia de la base; y **la progresiva**, que es la escala o tarifa que varía a medida que lo hace la base. PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. pp. 183 y 184.

De tal suerte, la ley puede graduar el gravamen a través del tipo en función de la cuantía del parámetro, como sucede en los impuestos progresivos, cuyas bases imponibles tienen un carácter desagregado. En estos casos no se está ante exenciones parciales, pues el efecto desgravatorio -si puede llamársele de esa manera- opera sobre los tramos inferiores del parámetro, no tiene carácter especial, en tanto aparece intrínsecamente unido a la naturaleza del tributo en cuestión.

Por tales motivos, las verdaderas exenciones parciales que operan a través de este elemento cuantitativo del tributo, son los tipos reducidos (por oposición a los tipos ordinarios, que constituyen la regla general).⁶⁰ Así, los tipos reducidos se aplican cuando se realice esa circunstancia especial que, de acuerdo con la configuración legal, acompañen al hecho imponible.

De esta forma, se manifiesta en la aplicación del tipo bonificado, en tanto puede cualificar el elemento subjetivo del hecho imponible -caso del sector no gubernamental, que en nuestro medio gozan de la exención del Gravamen Aduanero Consolidado (GAC) en materia de Importaciones (artículo 45 del D.S. 22225); o el elemento objetivo, como lo sería respecto de determinadas actividades comerciales o empresariales, en nuestra legislación, de la actividad turística o científica o cultural; o -por ejemplo- la promoción al desarrollo de la industria fabril o manufacturera en los Departamentos de Oruro y Potosí mediante las Leyes N° 876 de 25 de abril de 1986, N° 877 de 2 de mayo de 1986 y N° 967 de 26 de enero de 1988

En este tipo de exención también es posible encontrar la exención total, no sólo la reducción que produce una aminoración de la carga tributaria, y se conoce con el término del tipo cero. Por esta vía indirecta, los supuestos "sujetos" al tipo de gravamen cero, quedan totalmente excluidos del hecho imponible.⁶¹ En este sentido: *"el tipo de gravamen cero no encaja con la finalidad que se desprende*

⁶⁰ Los tipos ordinarios son los que se aplican siempre que se realice el hecho imponible, del que nace la obligación tributaria, sin que se de al mismo tiempo, una circunstancia especial de mérito a la cual haya que aplicar un tipo de gravamen distinto. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 265.

⁶¹ Ídem. pp. 266 y 267.

*de las dos clases de tipos (...) de carácter proporcional o progresivo, por lo que, en puridad, no es un tipo de gravamen. En otras palabras, tanto por la propia dicción del precepto, como de su contorno sistemático, el tipo cero (...) no supone poner en práctica técnica tributaria alguna, que conduzca a la obtención de una cuota, sino antes y al contrario, el tipo cero no tiende a la imposición de gravamen alguno, sino a conseguir una dispensa en el gravamen."*⁶²

Dependerá de la estructura de la norma tributaria a qué se aplique, en cada caso en concreto, para poder asimilar esta figura a la exención o a la no sujeción; aunque pareciera que es más propio afirmar, como lo hace el jurista español MARTÍNEZ LAFUENTE⁶³, que desde el momento en que el tipo cero busca dispensar el gravamen, aparece su carácter de exención.

En este sentido, se ha estimado que la determinación de los supuestos respecto de los cuales nace una obligación de cuantía cero, es afirmar que no nace obligación alguna; toda vez que la inexistencia del objeto de la prestación supone la inexistencia de la obligación misma.⁶⁴

d.- Otras figuras desgravatorias:

Por tales, se comprenden aquellas figuras del derecho tributario que tienen por efecto común, la atenuación, reducción o supresión de la obligación tributaria.

Entre éstos deben ubicarse los siguientes:

- **la inmunidad tributaria**, como forma especial de no incidencia por supresión en la Constitución Política, de la competencia impositiva o del poder de gravar, cuando se configuran ciertos supuestos, situaciones o circunstancias previstos por el estatuto supremo. La Constitución efectúa originariamente la distribución de la competencia impositiva o del poder de gravar; al otorgar esa competencia,

⁶² MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. El tipo cero y las exenciones tributarias. HPE. número 84. 1983. p. 74. Citado por MARTÍNEZ DE PISON, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 80.

⁶³ MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. El tipo cero y las exenciones tributarias. HPE. número 84. 1983. p. 74. Citado por MARTÍNEZ DE PISON, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 81.

⁶⁴ FALCÓN Y TELLA, R. Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto de Sociedades. CT. número 58. 1989. Citado por MARTÍNEZ DE PISON, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 81.

la condiciona, o mejor dicho, la limita declarando los casos en que no podrá ejercerse;

- **la amnistía fiscal**, entendida como la condonación o cualquier régimen legal favorable para la regularización de la situación tributaria; y

- **las devoluciones del impuesto**, logra el efecto desgravatorio de la exención - no pagar- mediante el expediente de la devolución -pago con derecho a la devolución, que surge como consecuencia de una exención, es decir, la exención se ha articulado en forma de devolución, porque el presupuesto de hecho de aquella se produce después de pagado el impuesto.

CAPITULO III.

ANÁLISIS DE LAS FUENTES LEGALES DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN BOLIVIA.

En el Estado Plurinacional de Bolivia, las principales fuentes legales de la exención tributaria a organismos no gubernamentales constituidos como organismos de asistencia técnica y organismos privados sin fines de lucro son la Constitución Política del Estado y las leyes que regulan las áreas tributaria y aduanera, además de aquellas que regulan el otorgamiento de personalidad jurídica a los organismos no gubernamentales; estas ya han sido mencionadas en el marco jurídico de la presente monografía, sin embargo se detallan a continuación con el contenido pertinente de manera extensa y completa, realizándose su respectivo análisis desde la perspectiva de la aplicación de la exención tributaria.

| | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA, Artículo 316; Artículo 323. <i>“CAPÍTULO SEGUNDO FUNCIÓN DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA Artículo 316.</i> | En estos dos artículos se pueden apreciar los principios constitucionales rectores que |
|--|--|

La función del Estado en la economía consiste en:

- 1. Conducir el proceso de planificación económica y social, con participación y consulta ciudadana. La ley establecerá un sistema de planificación integral estatal, que incorporará a todas las entidades territoriales.*
- 2. Dirigir la economía y regular, conforme con los principios establecidos en esta Constitución, los procesos de producción, distribución, y comercialización de bienes y servicios.*
- 3. Ejercer la dirección y el control de los sectores estratégicos de la economía.*
- 4. Participar directamente en la economía mediante el incentivo y la producción de bienes y servicios económicos y sociales para promover la equidad económica y social, e impulsar el desarrollo, evitando el control oligopólico de la economía.*
- 5. Promover la integración de las diferentes formas económicas de producción, con el objeto de lograr el desarrollo económico y social.*
- 6. Promover prioritariamente la industrialización de los recursos naturales renovables y no renovables, en el marco del respeto y protección del medio ambiente, para garantizar la generación de empleo y de insumos económicos y sociales para la población.*
- 7. Promover políticas de distribución equitativa de la riqueza y de los recursos económicos del país, con el objeto de evitar la desigualdad, la exclusión social y económica, y erradicar la pobreza en sus múltiples dimensiones.*
- 8. Determinar el monopolio estatal de las actividades productivas y comerciales que se consideren imprescindibles en caso de necesidad pública.*
- 9. Formular periódicamente, con participación y consulta ciudadana, el plan general de desarrollo, cuya ejecución es obligatoria para todas las formas de organización económica.*
- 10. Gestionar recursos económicos para la investigación, la asistencia técnica y la*

permiten la aplicación de la exención tributaria aduanera dentro del sistema tributario del país. Esto se encuentra expresado a través de las funciones que el Estado debe cumplir en el manejo de la economía acerca de la gestión de recursos para cumplir sus fines y de la regulación de la política fiscal nacional determinando quién tiene la atribución para crear, suprimir o modificar los impuestos bajo la jurisdicción de cada nivel de gobierno (nacional, departamental y municipal). De esta forma se establece el papel que el Estado cumple con respecto al ámbito tributario, marcando los límites para todas las figuras jurídicas que componen el Derecho Tributario y el Derecho Aduanero y poniendo en manifiesto tanto la importancia que la recaudación de tributos tiene para el Estado Plurinacional de Bolivia, como el adecuado manejo de los recursos así obtenidos para cumplir los objetivos y fines del Estado. No obstante la Constitución Política del Estado, a través de estos

transferencia de tecnologías para promover actividades productivas y de industrialización.

11. Regular la actividad aeronáutica en el espacio aéreo del país.

Artículo 323.

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

II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales, tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

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

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

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

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

artículos, no menciona de manera específica la figura jurídica de la exención tributaria bajo ninguna de sus formas o variaciones análogas, esto se debe claramente a que la Constitución es la norma marco en el ordenamiento legislativo, por lo que podemos inferir que su tratamiento más preciso se realiza en las normas específicas que regulan los ámbitos tributario y aduanero. Aun así es gracias a estos artículos que se puede deducir el espíritu del legislador que se encuentra detrás de la figura jurídica de la exención tributaria y su propósito dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

| | |
|---|--|
| <p>3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.</p> <p>4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.”</p> | |
| | |
| <p>• CÓDIGO TRIBUTARIO DE BOLIVIA, LEY N° 2492 DEL 20 DE DICIEMBRE DE 2004, Artículos 19, 20 y 66.</p> <p>“Artículo 19.- (Exención, Condiciones, Requisitos y Plazo). I. Exención es la dispensa de la obligación tributaria material establecida expresamente por Ley.</p> <p>II. La Ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.</p> <p>Artículo 20.- (Vigencia e Inafectabilidad de las Exenciones). I. Cuando la Ley disponga expresamente que las exenciones deben ser formalizadas ante la Administración correspondiente, las exenciones tendrán vigencia a partir de su formalización.</p> <p>II. La exención no se extiende a los tributos instituidos con posterioridad a su establecimiento.</p> <p>III. La exención, con plazo indeterminado aun cuando fuera otorgada en función de ciertas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior.</p> | <p>En los dos primeros artículos se da una breve definición de exención tributaria, así como sus requisitos, condiciones, vigencia e inafectabilidad. No obstante son regulaciones generales sobre esta figura jurídica, ya que menciona claramente que las exenciones deben estar establecidas expresamente por la ley, es decir, una ley más específica por ejemplo la del ámbito tributario aduanero que es la Ley General de Aduanas.</p> <p>Además el artículo 66 toma los principios enunciados en la Constitución Política del Estado en los artículos previamente analizados y los hace operativos, dándoles</p> |

IV. Cuando la exención esté sujeta a plazo de duración determinado, la modificación o derogación de la Ley que la establezca no alcanzara a los sujetos que la hubieran formalizado o se hubieran acogido a la exención, quienes gozaran del beneficio hasta la extinción de su plazo.

Artículo 66.- (Facultades Específicas). *La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:*

- 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación;*
- 2. Determinación de tributos;*
- 3. Recaudación;*
- 4. Cálculo de la deuda tributaria;*
- 5. Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en este Código;*
- 6. Ejecución tributaria;*
- 7. Concesión de prórrogas y facilidades de pago;*
- 8. Revisión extraordinaria de actos administrativos conforme a lo establecido en el Artículo 145 del presente Código;*
- 9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos;*
- 10. Designación de sustitutos y responsables subsidiarios, en los términos dispuestos por este Código;*
- 11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia de respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción;*
- 12. Prevenir y reprimir los ilícitos tributarios dentro del ámbito de su competencia, asimismo constituirse en el órgano técnico de investigación de delitos*

funcionalidad mediante el establecimiento de las facultades específicas de la administración tributaria en materia tributaria y aduanera. Todas estas funciones tienen como objetivo regular la manera en que deben conducirse el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional de Bolivia en el ejercicio de sus funciones como entes recaudadores de tributos, afectando además a todos los otros entes que recauden tributos ya sea a nivel departamental o municipal.

Con respecto a la exención tributaria, se establece que aquellos que son encargados de conocer y dar el tratamiento adecuado a los trámites de exención tributaria son aquellas entidades que pertenecen a la Administración tributaria en sus respectivas jurisdicciones.

| | |
|--|---|
| <p><i>tributarios y promover como víctima los procesos penales tributarios;</i></p> <p><i>13. Otras facultades asignadas por las disposiciones legales especiales.</i></p> <p><i>Sin perjuicio de lo expresado en los numerales anteriores, en materia aduanera, la Administración Tributaria tiene las siguientes facultades:</i></p> <p><i>1. Controlar, vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, con facultades de inspección, revisión y control de mercancías, medios y unidades de transporte;</i></p> <p><i>2. Intervenir en el tráfico internacional para la recaudación de los tributos aduaneros y otros que determinen las leyes;</i></p> <p><i>3. Administrar los regímenes y operaciones aduaneras.”</i></p> | |
| | |
| <p>• LEY GENERAL DE ADUANAS, LEY N° 1990 DEL 28 DE JULIO DE 1999, Artículo 28.</p> <p><i>“Artículo 28.⁶⁵ Están exentas del pago de los gravámenes arancelarios:</i></p> <p><i>a) La importación de mercancías en virtud de Tratados o Convenios Internacionales o Acuerdos de Integración Económica que así lo establezcan expresamente, celebrados por Bolivia y ratificados por el Congreso de la República.</i></p> <p><i>b) Las importaciones realizadas por los miembros del cuerpo diplomático y consular o de los representantes de organismos internacionales, debidamente acreditados en el país de acuerdo</i></p> | <p>Es aquí, en la Ley General de Aduanas, donde se menciona de manera específica a la exención tributaria aduanera como figura jurídica reconocida dentro de la legislación boliviana. Aunque no se da un concepto o una definición precisa de la exención, se nos da una idea general de que consiste en evitar el pago de determinados tributos aduaneros a la Aduana</p> |

⁶⁵ El inciso d) de este artículo consigna la modificación dispuesta por el Artículo 30 de la Ley N° 2770 de 7 de julio de 2004, Ley del Deporte. Por otra parte, el inciso d) de este artículo ha sido complementado en forma implícita por el Artículo 54 de la Ley de Presupuesto General de la Nación Gestión 2009.

con Convenios Internacionales o bajo el principio de reciprocidad.

c) Las importaciones realizadas por organismo de asistencia técnica debidamente acreditados en el país serán autorizadas mediante Resolución Ministerial de los Ministerios de Relaciones Exteriores y Culto y de Hacienda.

d) La importación de bienes donados a entidades públicas y privadas deportivas sin fines de lucro, previa autorización expresa del Ministerio de Hacienda.

e) La importación autorizada por el Ministerio de Hacienda, de mercancías donadas a organismos privados sin fines de lucro.

La exención de los impuestos internos a las importaciones estará sujeta a las disposiciones legales pertinentes.”

Nacional de Bolivia previo cumplimiento de ciertos requisitos de acuerdo a diferentes casos y de acuerdo a diferentes mercancías.

También se menciona de manera clara que las importaciones realizadas por organismos de asistencia técnica y las importaciones de bienes donados a organismos privados sin fines de lucro gozan de la exención de tributos aduaneros previa autorización del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto y del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (ex Ministerio de Hacienda). En el caso de las donaciones solo se necesita autorización del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Aunque no se menciona de modo expreso las razones por las que se otorgan estas exenciones, un análisis adecuado de los incisos c) y e) de este artículo y un manejo preciso de los conceptos que contienen nos permite conocer la intención del legislador al momento de implementar estas exenciones. De manera concreta se debe poner atención a los conceptos de:

| | |
|---|--|
| | <p>organismos de asistencia técnica, organismos privados sin fines de lucro y las donaciones, de este modo se puede entender que la exención tributaria es incluida en nuestra legislación porque permite otorgar ayuda a sectores vulnerables de la sociedad a los que el Estado no puede acceder de manera adecuada o completa, haciendo uso de su facultar de gestionar los recursos de la manera más conveniente, en este caso concreto, privándose de la captación de algunos tributos a cambio de facilitar la labor de los organismos de asistencia técnica y de los organismos sin fines de lucro.</p> |
| | |
| <ul style="list-style-type: none"> • REGLAMENTO A LA LEY GENERAL DE ADUANAS, D.S. N° 25870 DEL 11 DE AGOSTO DE 2000, Artículos 133 y 134. <p><i>“CAPITULO III ADMISIÓN DE MERCANCIAS CON EXENCIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS DE IMPORTACIÓN. Artículo 133. (REQUISITOS Y CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS)⁶⁶.- Los requisitos, condiciones y procedimientos para la admisión de mercancías</i></p> | <p>Estos artículos son parte de la norma adjetiva del Derecho Aduanero Boliviano, por tanto es evidente que buscan dar efectividad al artículo previamente analizado que pertenece a la Ley General de Aduanas, sin embargo se puede evidenciar que cumplen un papel intermedio en el tratamiento de la exención tributaria</p> |

⁶⁶ El texto del tercer párrafo de este artículo consigna la modificación dispuesta por el artículo 5 párrafo II del Decreto Supremo N° 27661 de 10/08/04.

con exención de tributos aduaneros de importación para el consumo están contenidos en el artículo 28 de la Ley, el presente reglamento y las demás disposiciones legales específicas sobre la materia. Las exenciones de impuestos internos aplicables a las importaciones para el consumo se regirán por las disposiciones legales pertinentes. A este efecto, el Despachante de Aduana presentara ante la administración aduanera, la declaración de mercancías elaborada al amparo de la documentación de respaldo, debiendo adjuntar la resolución ministerial de exención tributaria.

Sin perjuicio de lo establecido en la ley General de Aduanas y en la Ley de la Persona con Discapacidad, las Resoluciones de exención de tributos aduaneros de importación serán dictadas por la Aduana Nacional en forma expresa en cada caso y quedaran sin efecto al vencimiento del plazo de su vigencia, quedando nulas cuando presenten borrones, enmiendas o superposiciones. La misma entidad que emita la Resolución de exención, en casos debidamente justificados, podrá revalidar el plazo de la Resolución por una sola vez.

Artículo 134. (TRANSFERENCIA DE MERCANCÍAS EXONERADAS).- La transferencia o venta de las mercancías importadas con exención de tributos aduaneros solo podrá efectuarse de conformidad con los plazos, requisitos y condiciones establecidos en los correspondientes Tratados o Convenios Internacionales y normas legales específicas que amparen dicha exención y lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 22225 de 13 de julio de 1989. El presente capítulo se sujetará en todo lo que corresponda, a las normas establecidas en el mencionado Decreto Supremo 22225."

aduanera, ya que aunque establecen algunos requisitos y condiciones para la aplicación de la misma, establecen que la mayor parte de su procedimiento estará prevista en una disposición legal pertinente, que trata de manera más detallada de la exención tributaria aduanera y de todas sus características, tratándose en este caso del Decreto Supremo N° 22225.

• **LEY Nº 351, DE OTORGACIÓN DE PERSONALIDADES JURÍDICAS, DE 19 DE MARZO DE 2013, Artículos 1, 3, 4, 5 y 13.**

“CAPÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 1. (OBJETO).

La presente Ley tiene por objeto regular:

I. La otorgación y el registro de la personalidad jurídica a organizaciones sociales, organizaciones no gubernamentales, fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro que desarrollen actividades en más de un departamento y cuyas actividades sean no financieras.

II. La otorgación y registro de la personalidad jurídica a las iglesias y las agrupaciones religiosas y de creencias espirituales, cuya finalidad no percibe lucro.

ARTÍCULO 3. (ÁMBITO DE APLICACIÓN).

La presente Ley se aplica a:

I. Las organizaciones sociales, organizaciones no gubernamentales, fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro que desarrollen actividades en más de un departamento y cuyas actividades sean no financieras.

II. Las iglesias y las agrupaciones religiosas y de creencias espirituales, cuya finalidad no percibe lucro.

ARTÍCULO 4. (DEFINICIONES).

A efectos de la presente Ley y sus reglamentos, se establecen las siguientes definiciones:

1. Personalidad Jurídica. *Es el reconocimiento jurídico a la aptitud legal que se da a una entidad civil sin fines de lucro, organizaciones sociales, organizaciones no gubernamentales y fundaciones, sobre la capacidad suficiente para ser sujeto de derechos y contraer obligaciones, además de realizar actividades que generen plena responsabilidad jurídica, frente a sí mismos y frente a terceros.*

Esta disposición legal de nuestro Estado surge de la necesidad de tener un mayor control sobre las personas colectivas que realizan actividades en el país. Comenzando con la definición de cada una de ellas (ONG's, Fundaciones, Organizaciones sociales, etc.) responde a una necesidad coyuntural en nuestra legislación debido a que en la década de los años 1990 y los años 2000 se había dado un enorme crecimiento de Organizaciones no gubernamentales, las mismas que, en muchos casos, no se encontraban plenamente registradas y reconocidas y en otros casos no cumplían con las funciones que teóricamente debían desempeñar dentro de la sociedad, habiéndose constituido las mismas con motivos de evasión tributaria. Esta situación fue la que motivo a la aprobación de esta Ley, además de que la coyuntura política también incidió en esta norma jurídica, ya que el partido de gobierno en ese momento argumentó que se tenían sospechas de que varias ONG's extranjeras que operaban en

2. Organizaciones Sociales. *Es el conjunto de personas que en atención al territorio que ocupan y/o a actividades comunes e intereses afines que desarrollan, se organizan y/o impulsan iniciativas de interés común para sus componentes y/o se organizan para el ejercicio del control social.*

3. Organizaciones No Gubernamentales. *Son aquellas entidades de derecho privado, que poseen una naturaleza de servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, conformadas por personas nacionales y/o extranjeras, que con el debido reconocimiento del Estado, realizan actividades de desarrollo y/o asistenciales sin fines de lucro y cuyas actividades sean no financieras, con fondos y/o financiamiento propio y/o de cooperación externa en el territorio del Estado.*

4. Fundaciones. *Son aquellas entidades de derecho privado que al constituirse afectan de modo duradero su patrimonio de constitución a la realización de fines especiales de interés general sin fines de lucro y cuyas actividades sean no financieras y que para desarrollar sus actividades obtienen el reconocimiento del Estado.*

5. Entidades Civiles sin Fines de Lucro. *Es el conjunto de personas de derecho privado que cuentan con el reconocimiento del Estado para realizar actividades sin fines de lucro y no financieras que tiendan al bien común.*

6. Registro de Otorgación de Personalidades Jurídicas. *Es la inscripción de la codificación y clasificación alfanumérica del documento de otorgación de la personalidad jurídica que se da a las personas colectivas, cuya información es almacenada en una base de datos.*

CAPÍTULO II
RECONOCIMIENTO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA A PERSONAS COLECTIVAS

ARTÍCULO 5. (RECONOCIMIENTO).

el país encubrían actividades de desestabilización política, interferencia extranjera, campañas de difamación, entre otras.

| | |
|---|---|
| <p><i>I. Las organizaciones sociales, organizaciones no gubernamentales, fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro, cuyo ámbito de acción y operación sea mayor al de un departamento, deben tramitar su reconocimiento de personalidad jurídica ante la entidad competente del nivel central del Estado.</i></p> <p><i>II. El reconocimiento de la personalidad jurídica será otorgado a través de una Resolución expresa.</i></p> <p>ARTÍCULO 13. (ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES – ONGs Y FUNDACIONES EXTRANJERAS).</p> <p><i>Las organizaciones no gubernamentales y fundaciones constituidas en el extranjero, deberán tramitar ante el Ministerio de Relaciones Exteriores y las entidades competentes del nivel central del Estado, la suscripción de un acuerdo marco de cooperación básica con el Estado Plurinacional de Bolivia, que les permita operar legalmente en el territorio.”</i></p> | |
| <p>• DECRETO SUPREMO N° 1597, REGLAMENTO PARCIAL A LA LEY DE OTORGACIÓN DE PERSONALIDADES JURÍDICAS, DE 5 DE JUNIO DE 2013, Artículos 1, 2, 5 y 14.</p> <p>“CAPITULO I</p> <p>DISPOSICIONES GENERALES</p> <p>ARTÍCULO 1. (OBJETO).-</p> <p><i>El presente Decreto Supremo tiene por objeto reglamentar parcialmente la Ley N° 351, de 19 de marzo de 2013, de Otorgación de Personalidades Jurídicas, en lo referente a la otorgación y registro de la personalidad jurídica a organizaciones sociales, organizaciones no gubernamentales, fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro</i></p> | <p>Estos artículos buscan dar operatividad a la Ley 351 estableciendo los procedimientos para el otorgamiento de personalidades jurídicas y los requisitos que deben cumplir las personas colectivas sin fines de lucro para poder conseguir su personalidad jurídica o convalidarla.</p> |

| | |
|---|--|
| <p>que desarrollen actividades en más de un departamento y cuyas actividades sean no financieras.</p> <p>ARTICULO 2. (ÁMBITO DE APLICACIÓN).-</p> <p><i>El presente Decreto Supremo se aplica a las personas colectivas que pretendan obtener o hubieran obtenido su personalidad jurídica como organización social, organización no gubernamental, fundación o entidad civil sin fines de lucro y que desarrollen sus actividades en más de un departamento y cuyas actividades sean no financieras.</i></p> <p>ARTICULO 5. (RESERVA Y VERIFICACIÓN DE NOMBRE).-</p> <p><i>I. Toda persona colectiva, previo al trámite de otorgación de personalidad jurídica, deberá presentar la solicitud de reserva y verificación de nombre a la Ministra o Ministro de Autonomías, a fin de evitar su duplicidad.</i></p> <p><i>II. En caso de existir similitud con el nombre y/o sigla de una persona colectiva, el nombre registrado goza de prelación.</i></p> <p>ARTÍCULO 14. (RECHAZO).-</p> <p><i>La solicitud de obtención de personalidad jurídica será rechazada cuando los fines y objetivos de la persona colectiva sean contrarios a la Constitución Política del Estado y al ordenamiento jurídico vigente.”</i></p> | |
| <ul style="list-style-type: none"> • ANEXO AL DECRETO SUPREMO N° 22225, Reglamento de exenciones tributarias para importaciones, de 13 de junio de 1989, Título IV Sector No Gubernamental, Artículos 44 – 48. <p>“TITULO IV SECTOR NO GUBERNAMENTAL CAPITULO PRIMERO: DEFINICIÓN</p> | <p>Es en este Anexo al Decreto Supremo N° 22225 donde finalmente se fija el alcance de las exenciones tributarias aduaneras, describiéndose caso por caso los requisitos, los trámites y los</p> |

ARTÍCULO 44. *A efectos del presente reglamento, el sector no gubernamental comprende:*

a) Entidades y organismos no gubernamentales, internacionales, sin fines de lucro, que hayan suscrito convenios marco con el Estado, mediante el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto.

b) Iglesia Católica, sus organismos operativos, otras iglesias o confesiones religiosas individualmente reconocidas por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto y que hayan suscrito convenios marco con el Estado mediante la Cancillería.

CAPITULO SEGUNDO: ALCANCE DE LAS EXENCIONES

ARTÍCULO 45. *Las exenciones para el sector no gubernamental comprenden solamente al Gravamen Aduanero Consolidado (GAC), de conformidad a lo dispuesto en convenios marco y respectivas normas legales.*

CAPITULO TERCERO: REQUISITOS Y TRAMITACIÓN DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 46. *Las solicitudes de entidades y organismos comprendidos en el Art. 44 deberán presentarse al Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto en formulario especial suscrito por el personero autorizado, adjuntando el documento legal que lo acredite, las disposiciones legales y antecedentes que respalden la solicitud, además de la documentación comercial requerida.*

ARTÍCULO 47. *Las aduanas del país podrán otorgar despachos de emergencia con un plazo máximo de 60 días a entidades del sector no gubernamental, sin el pago de tributos o garantías, previa autorización expresa del Ministerio de Finanzas, mediante la Subsecretaría de Recaudaciones Tributarias, debiendo en su caso pagar el Impuesto al Valor*

tributos aduaneros que son afectados por la exención tributaria. Los artículos que son objeto de este análisis corresponden a la aplicación de la exención tributaria aduanera en el sector no gubernamental, dentro del cual se encuentran los organismos de asistencia técnica y los organismos privados sin fines de lucro, mencionándose de manera clara que el único tributo aduanero que es alcanzado por la exención tributaria en este sector es el Gravamen Aduanero Consolidado (GAC). Sin embargo en el tema de las donaciones quedan exentas también del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), siempre y cuando los bienes beneficiados por la exención no sean vendidos.

Estos artículos son los que dan los lineamientos esenciales para la reglamentación interna de la Aduana Nacional de Bolivia en el tema de la exención tributaria aduanera cuya tramitación y requisitos documentales queda regulado a través de Resoluciones de Directorio.

| | |
|---|--|
| <p><i>Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) conforme a la Ley 843 de 20 de mayo de 1986.</i></p> <p>ARTÍCULO 48. <i>En caso de que no se regularicen los despachos de emergencia anteriormente concedidos, el Ministerio de Finanzas no podrá otorgar nuevas autorizaciones.”</i></p> | |
|---|--|

CAPITULO IV.

IMPUESTOS SOBRE LOS QUE SE APLICA EN MATERIA ADUANERA.

Los impuestos a las actividades de importación son señalados en el Art. 25 de la Ley 1990 que pone bajo el nombre de tributos aduaneros de importación a:

- a) El Gravamen Arancelario, y en caso de ser procedentes, los derechos de compensación y los derechos antidumping.
- b) Los impuestos internos aplicables a la importación establecidos por ley.

Asimismo, el Art. 28 de la citada ley señala los casos en los que se puede solicitar la exención del pago del Gravamen Arancelario mencionando expresamente a los Organismos de Asistencia Técnica y a las donaciones hechas a los Organismos sin fines de lucro.

Aunque en la parte final del citado artículo se indica que la exención de los impuestos internos aplicables a las importaciones estará sujeta a las disposiciones legales pertinentes, respecto a los Organismos de Asistencia Técnica y los Organismos sin fines de lucro, el D.S. 22225 señala expresamente en su artículo 45 que el Sector No Gubernamental solo puede quedar exento del pago del Gravamen Arancelario.

Es necesario señalar que en el caso de las **donaciones**, que muchas veces llegan a sus destinatarios debido a que son canalizadas a través de ONG's, el D.S. 22225 señala en sus artículos 50, 51, 52, 53 y 54 el alcance de la exención a las donaciones incluyendo, además del Gravamen Arancelario, al Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Consumos Específicos, razón por la cual se los detalla a continuación:

A. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Es un impuesto que se aplica a la venta de bienes muebles; los contratos de obras y la prestación de servicios; y la importación definitiva de bienes muebles.

En las importaciones, debe ser pagado por quienes realicen en nombre propio importaciones definitivas.

Se aplica sobre el monto del valor CIF Aduana establecido por la liquidación o en su caso la re-liquidación aceptada por la aduana respectiva + el importe de los derechos y cargos aduaneros y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero.

El tributo tiene una tasa general única: 13% nominal y tasa efectiva: 14.94%

B. Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)

Es un impuesto que se aplica a las ventas e importaciones de ciertos productos, tales como cigarrillos, tabacos, bebidas refrescantes, bebidas alcohólicas y vehículos automotores.

En las importaciones, deben pagarlo las personas naturales o jurídicas que realicen importaciones definitivas a nombre propio.

Para productos con tasa porcentual sobre el valor CIF Aduana, establecido por la liquidación o, en su caso, la re-liquidación aceptada por la Aduana respectiva + el importe de los derechos e impuestos aduaneros y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero. El Impuesto al Valor Agregado y este impuesto no forman parte de la base de cálculo.

Para los productos con tasa específica, sobre los volúmenes importados expresados en las unidades de medida establecidas para cada producto por la Ley, según la documentación oficial aduanera.

La tasa del tributo es la siguiente:

Tasas porcentuales:

- Cigarrillos: 50%
- Vehículos automóviles: 18%

Tasas específicas por unidad de medida:

Para las bebidas no alcohólicas en envases herméticamente cerrados (excepto aguas naturales y jugos de fruta de la partida arancelaria 20.09); la chicha de maíz; los alcoholes; las cervezas; los vinos y las bebidas fermentadas; los licores y cremas en general; el ron; el vodka y el whisky; se establecen montos a pagar por unidad de medida. Dichos montos varían año a año.

CAPITULO V.

NORMATIVA VIGENTE QUE REGULA LA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN PRÁCTICA.

La legislación tributaria revisada previamente establece que están exentas del pago de impuestos “las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan

convenios suscritos, y que desarrollen las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales.

Este beneficio procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica.”

Legislación Aplicable⁶⁷

En el caso de Organizaciones No Gubernamentales (ONG'S) extranjeras, podrán formalizar la exención, sólo aquellas que cuenten con un Convenio suscrito con el Ministerio de relaciones Exteriores de acuerdo a la normativa vigente y en los términos del inciso b) del Artículo 2 de la Ley No. 2493 que definen a una entidad no lucrativa como beneficiaria de exenciones tributarias.

Para ello, las entidades beneficiarias deberán solicitar y tramitar ante la administración tributaria su reconocimiento como entidades exentas. Cumplido este requisito, las Organizaciones No Gubernamentales pueden ser exentas ante la autoridad aduanera del pago de:

⁶⁷ BOLIVIA: MARCO LEGAL QUE RIGE A LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES, Ramiro Orias, Abogado, Director de la Fundación CONSTRUIR. Documento actualizado a junio del 2012, del primer reporte elaborado el 2010 por encargo del *WORLD MOVEMENT FOR DEMOCRACY / INTERNATIONAL CENTER FOR NOT-FOR-PROFIT LAW*.

a) Gravamen Aduanero Consolidado (Art. 45 Decreto Supremo No. 22225 Reglamento de Exenciones Tributarias para Importaciones);⁶⁸ y

b) En caso de donaciones están exentas del Impuesto al Valor Agregado – IVA y el Impuesto a los Consumos Específicos – ICE (Art. 50 al 52 Decreto Supremo No. 22225 Reglamento de Exenciones Tributarias para Importaciones).

Para el caso del último inciso, tales exenciones pueden quedar sin efecto si por los términos del convenio de donación o por otra razón, los bienes donados tuvieren que ser vendidos en el país. La exención del Gravamen Aduanero Consolidado para las importaciones, del sector no gubernamental, dispuesta mediante Decreto Supremo No. 22225, comprende a “entidades y organismos no gubernamentales, internacionales, sin fines de lucro, que hayan suscrito convenios marco con el Estado, mediante el Ministerio de Relaciones Exteriores” (Art. 44), por lo que este beneficio no alcanza a las ONG nacionales.

Deducibilidad de Donaciones y Cesiones Gratuitas

Cabe señalar, que son deducibles las donaciones y otras cesiones gratuitas, efectuadas a entidades sin fines de lucro, reconocidas como exentas del Impuesto a las Utilidades de las empresas, hasta el límite del 10% de la utilidad imponible correspondiente a la gestión en que se realice.⁶⁹ Asimismo, estas deducciones deberán estar respaldadas con documentos que acrediten la recepción de la donación y la conformidad de la institución beneficiaria.

A. Instituciones vinculadas al comercio exterior

⁶⁸ BOLIVIA. Presidencia de la República, D.S. N° 22225: Reglamento de exenciones Tributarias para Importaciones, jun., 1989.

⁶⁹ Véase BOLIVIA. Presidencia de la República, Decreto Supremo 24051, de 29 de junio de 1995, Artículo 18° inciso f y las modificaciones establecidas en el D.S. 27190, de 30 de septiembre de 2003.

La Aduana Nacional de Bolivia, es el organismo encargado de ejecutar la política aduanera y tributaria del país; realizando además, las funciones de control del tráfico internacional de mercancías.

La Aduana Nacional se sujeta a las políticas y normas económicas y comerciales del país, cumpliendo las metas, objetivos y resultados institucionales que fije su Directorio en el marco de las políticas económicas y comerciales definidas por el gobierno nacional.

Para incursionar en las labores de importación, las personas naturales o jurídicas interesadas deberán disponer de su número de identificación Tributaria (NIT) elemento que es exigido por la Aduana para ser incorporado en el formulario de declaración aduanera respectivo.

En el sentido estrictamente operativo, la Aduana Nacional de Bolivia emitió la Resolución de Directorio N° RD 01-008-13 del 25 de septiembre del 2013, que aprueba el procedimiento para la exención de tributos aduaneros y transferencia de mercancías importadas con exención tributaria, misma que actualizó y estableció de manera definitiva los requisitos que habían sido previamente fijados mediante nota de la Aduana Nacional AN-GEGPC N° 828/2009 del 02 de diciembre del 2009, dirigida a la Cámara Regional de Despachantes de Aduana de La Paz, que enlistaba la documentación requerida para el trámite de exención tributaria que se detalla a continuación:

B. Requisitos para exenciones tributarias para Organismos de Asistencia Técnica.

1. Documentación que debe ser presentada en la primera solicitud (Solo se debe presentar una vez mientras el organismo permanezca desarrollando actividades):

- Convenio Marco suscrito con el Estado (Fotocopia legalizada)
- Registro de Organismo No Gubernamental (ONG) (Fotocopia legalizada).
- Certificado de Numero de Identificación Tributaria (NIT) (Fotocopia legalizada).
- Poder del Representante Legal (Fotocopia legalizada).
- Resolución de la exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales (Fotocopia legalizada).

2. Documentación que debe ser presentada en la primera solicitud de cada gestión:

- Descargo documental de las exenciones otorgadas en la gestión anterior, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 58 del decreto Supremo N° 22225 de 13 de junio de 1989.

3. Documentación que debe ser adjuntada en cada trámite:

- Memorial de solicitud de exención tributaria presentado al Ministerio de Relaciones Exteriores, suscrito por un abogado, el representante legal de la ONG y el despachante de aduana encargado de efectuar el trámite.
- Certificado de donación original visado por el consulado de Bolivia en el país de origen, de acuerdo a lo establecido en el artículo 55 del Decreto Supremo N° 22225 de 13 de junio de 1989.
- Factura comercial o documento equivalente, según corresponda.
- Lista de empaque original o copia. (Si corresponde).
- Documentos de transporte (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), original o copia.

- Documento de gastos portuarios, original (si corresponde)
- Póliza de seguro, copia (si corresponde).
- Manifiesto Internacional de Carga por Carretera (MIC/DTA), fotocopia (si corresponde).
- Parte de recepción de mercancías original.
- Contrato de transporte cuando este exista, fotocopia.
- Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el Manifiesto Internacional de Carga, copia (si corresponde).
- Recibo del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) cuando corresponda original y Declaración Única de Importación en original o fotocopia legalizada (si corresponde).
- Autorizaciones previas y Certificaciones, según lo establecido en los Artículos 118 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y demás disposiciones vigentes, originales (si corresponde).
- Nota de uso y destino de la mercancía objeto de la solicitud de exención.
- Liquidación de valores efectuada por la Agencia Despachante de Aduana, encargada del despacho.

En cumplimiento a la Resolución de directorio RD-01-027-04 de 01 de septiembre de 2004 y Resolución Administrativa RA-PE-01-007-05 de 04 de mayo de 2005 de la Aduana Nacional, deberá presentar el depósito bancario por el monto de Bs. 150 (ciento cincuenta 00/100 bolivianos) que corresponde al pago por el servicio prestado.

Los documentos citados deberán ser presentados con dos juegos de fotocopias.

C. Requisitos para exenciones tributarias para Organismos privados sin fines de lucro (para la importación de mercancías en calidad de donación)

1. Documentación que debe ser presentada en la primera solicitud. (Solo se debe presentar una vez mientras el organismo permanezca desarrollado actividades):

- Estatutos de la organización (Fotocopia legalizada).
- Resolución Prefectural (o equivalente) o Resolución Suprema que otorga la Personería Jurídica, si corresponde (Fotocopia legalizada).
- Registro de Organismo no Gubernamental (ONG), (Fotocopia legalizada).
- Registro de culto, emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores (Solo para instituciones religiosas) (Fotocopia legalizada).
- Certificado de Número de Identificación Tributaria (NIT), (Fotocopia legalizada)
- Resolución de Exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales (Fotocopia legalizada).
- Poder del Representante Legal (Fotocopia legalizada).

2. Documentación que debe ser presentada en la primera solicitud de cada gestión:

- Descargo documental de las exenciones otorgadas en la gestión anterior, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 58 del Decreto Supremo N° 22225 de 13 de junio de 1989.

3. Documentación que debe ser presentada para cada trámite:

- Formulario de Solicitud de Exención Tributaria presentada al Ministerio de Relaciones Exteriores, suscrito por el representante legal del organismo y el despachante de aduana encargado de efectuar el trámite.
- Certificado de donación original visado por el consulado de Bolivia en el país de origen, de acuerdo a lo establecido en el artículo 55 del Decreto Supremo N° 22225 de 13 de junio de 1989.
- Factura comercial o documento equivalente según corresponda.
- Lista de empaque original o copia, (si corresponde).
- Documentos de transporte (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo) o conocimiento de embarque), original o copia.
- Documento de gastos portuarios, original (si corresponde).
- Póliza de seguro, copia (si corresponde).
- Manifiesto Internacional de Carga por Carretera (MIC/DTA), fotocopia (si corresponde).
- Parte de recepción de mercancías, original.
- Contrato de transporte cuando este exista, fotocopia.
- Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el Manifiesto Internacional de Carga, copia (si corresponde).
- Recibo del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) cuando corresponda original y Declaración Única de Importación en original o fotocopia legalizada (si corresponde).
- Autorizaciones previas y Certificaciones, según lo establecido en los Artículos 118 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas y demás disposiciones vigentes, originales (si corresponde).
- Nota de uso y destino de la mercancía objeto de la solicitud de exención.

En cumplimiento a la Resolución de directorio RD-01-027-04 de 01 de septiembre de 2004 y Resolución Administrativa RA-PE-01-007-05 de 04 de mayo de 2005 de la Aduana Nacional, deberá presentar el depósito bancario por el monto de Bs. 150 (ciento cincuenta 00/100 bolivianos) que corresponde al pago por el servicio prestado.

Los documentos citados deberán ser presentados con dos juegos de fotocopias.

D. Funcionarios de la Aduana que participan en el proceso.

Los agentes de la Aduana Nacional que participan en el proceso de la solicitud de exención tributaria son:

- Funcionario de Recepción Documental de USO
- Auxiliar de Exenciones Tributarias de USO
- Técnico de Exenciones Tributarias encargado del Trámite de USO
- Supervisor de la Oficina de Exenciones Tributarias de USO.
- Jefe de la Unidad de Servicio a Operadores (USO).
- Gerencia Nacional Jurídica
- Funcionario responsable del Archivo de documentos de USO.

E. Descripción del proceso

En el Sector de Organismos Privados Sin Fines de Lucro, la solicitud se realiza mediante Formulario de Exención Tributaria del Ministerio de Relaciones Exteriores, adjuntando la documentación detallada previamente.

En el Sector de Organismos de Asistencia Técnica, la solicitud se realiza mediante Memorial, adjuntando la documentación detallada previamente.

El memorial o formulario de solicitud de exención tributaria se presente a través del Ministerio de Relaciones Exteriores que asigna un número único y remite a ventanilla de Despacho Documental de la Aduana Nacional.

Realizado el procedimiento de la Oficina de Exenciones Tributarias, el Supervisor de Exenciones Tributarias, asigna el trámite al Técnico de Exenciones Tributarias encargado.

El Técnico de Exenciones Tributarias, revisa la documentación y los datos del trámite, si todo está correcto, elabora el informe Técnico.

En caso que existan observaciones, en la documentación o la solicitud, mediante Nota de devolución, con el visto bueno del Supervisor de Exenciones Tributarias y firmada por el Jefe de la Unidad de Servicio a Operadores (USO), se devuelven los documentos, señalando las observaciones.

El Informe Técnico, se remite al Supervisor de Exenciones Tributarias y al Jefe de la Unidad de Servicio a Operadores (USO), respectivamente, para su revisión y visto bueno.

Con el visto bueno del Supervisor de Exenciones Tributarias y Jefe de USO, se remite a Gerencia Nacional Jurídica. Luego de su revisión y aceptación, elabora Informe Legal.

En caso que un trámite se observe por la Gerencia Nacional Jurídica, se devuelve con Comunicación Interna, señalando las observaciones.

Con el informe Legal de Gerencia Nacional Jurídica, el Técnico de Exenciones Tributarias, elabora el Proyecto de Resolución (Administrativa o Bi Ministerial), basándose en el Informe Legal e Informe Técnico.

El Proyecto de Resolución con visto bueno del Técnico de Exenciones Tributarias (Administrativa o Bi Ministerial) se remite al Supervisor de

Exenciones Tributarias, al Jefe de USO y a Gerencia Nacional Jurídica respectivamente, para su revisión y visto bueno.

Con los vistos buenos correspondientes, el Técnico de Exenciones Tributarias encargado procede a realizar el desglose del Proyecto de Resolución y demás antecedentes:

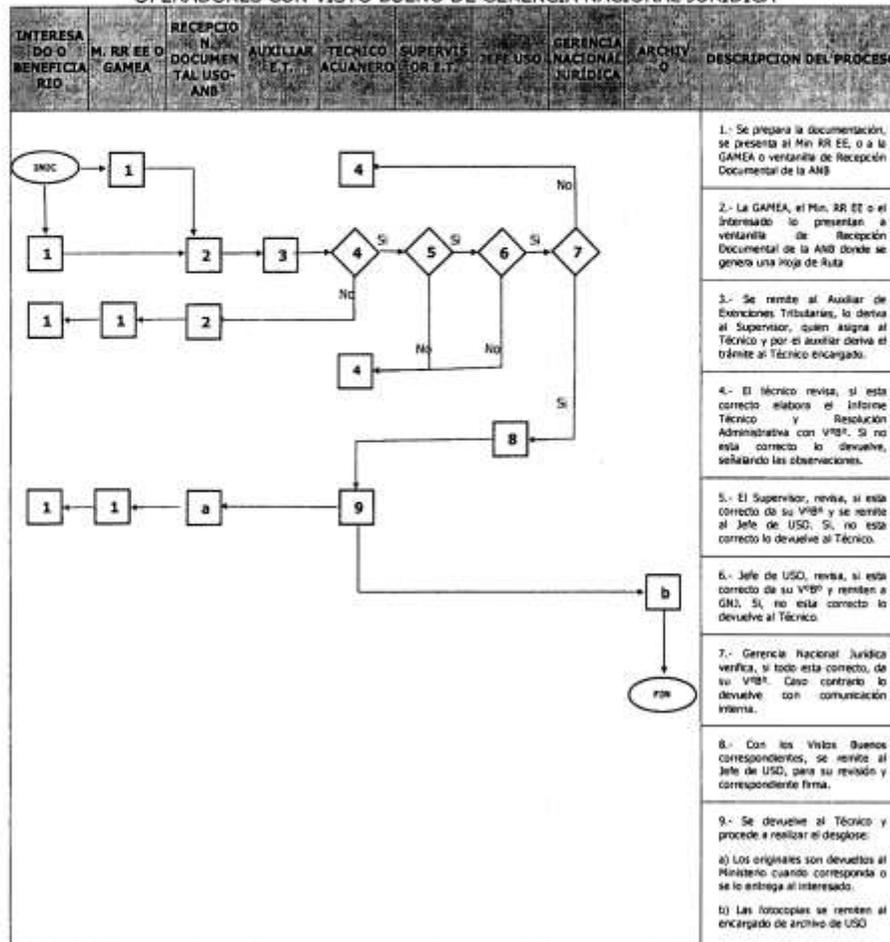
El Original, una copia del proyecto de Resolución (Administrativa o Bi Ministerial), Informe Legal original, Informe Técnico original y la documentación original aparejada en la solicitud se remite al Viceministerio de Política Tributaria – Ministerio de Economía y Finanzas Publicas. La copia del proyecto de Resolución (Administrativa, Bi Ministerial), copia del Informe Legal e Informe Técnico, boleta de pago y fotocopias simples de la documentación, se las prepara para su respectivo archivo.

El Técnico de Exenciones Tributarias, envía el proyecto de Resolución (Administrativa o Bi Ministerial) a la autoridad que firmara la Resolución, mediante una nota refrendada con visto bueno del Supervisor de Exenciones Tributarias y firmada por el Jefe de USO. La remisión se la realiza por Despacho Documental de la Aduana Nacional.

A continuación se muestran dos cuadros en donde el procedimiento queda expuesto en forma de diagramas de flujo, que aparecen en el “PROCEDIMIENTO PARA EXENCIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS Y TRANSFERENCIA DE MERCANCÍAS IMPORTADAS CON EXENCIÓN TRIBUTARIA USO-002” aprobada mediante Resolución de Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia RD 01-008-13 de 25 de septiembre de 2013, cuyo contenido integro esta en Anexos.

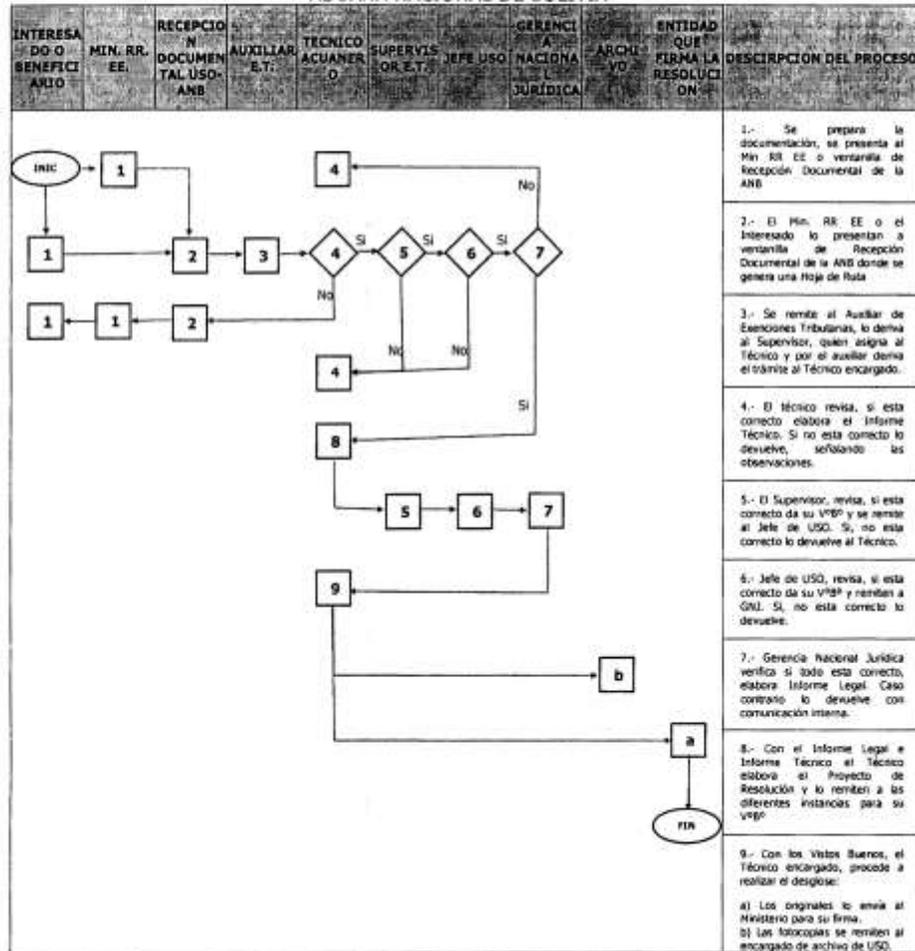
FLUJOGRAMA II

PARA PROCEDIMIENTOS QUE SON FIRMADOS POR LA UNIDAD DE SERVICIO A OPERADORES CON VISTO BUENO DE GERENCIA NACIONAL JURÍDICA



USO VIB®
USO VIB®
USO VIB®

FLUJOGRAMA III
PARA PROCEDIMIENTOS QUE SON FIRMADOS POR UNA INSTANCIA SUPERIOR A LA
ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA







Sin perjuicio de la potestad aduanera, la importación de ciertos productos requiere la intervención de determinados organismos públicos con el fin de realizar los controles pertinentes para asegurar y verificar el cumplimiento de las medidas sanitarias y fitosanitarias y la aplicación del Código Alimentario (Codex Alimentarius).

No se permite el ingreso de mercancías nocivas para el medio ambiente, la salud y vida humana, animal o contra la preservación vegetal, así como las que atenten contra la seguridad del Estado, el sistema económico y financiero de la Nación y otras determinadas por Ley expresa.

La fiscalización del cumplimiento de las normas que regulan estas materias está a cargo de los organismos públicos que desempeñan tareas específicas de acuerdo a sus competencias, entre los cuales figuran: Ministerio de Relaciones Exteriores, Ministerio de Gobierno, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Ministerio de Planificación del Desarrollo, Ministerio de Salud y Deportes, Ministerio de Desarrollo Rural y Tierras, Autoridad de Fiscalización y Control Social de Telecomunicaciones y Transportes, Ministerio de Medio Ambiente y Agua, Instituto Boliviano de Normalización y Calidad (IBNORCA), Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (SENASAG), entre los más importantes.

El control y fiscalización en el marco de las competencias otorgadas a las diferentes entidades del sector público, se regulan por la Ley del Órgano Ejecutivo y su Reglamento, así como normas expresas que facultan su intervención.

TITULO III.

PROPOSICIÓN DE MEJORAS EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL.

CAPITULO I

IMPLEMENTACIÓN DE MECANISMOS DE CONTROL SOBRE EL ACCESO Y OTORGACIÓN DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA ADUANERA.

Como se pudo apreciar previamente, los principales mecanismos de control existentes previstos por nuestra legislación aduanera consisten en los documentos que son necesarios para tramitar una exención tributaria, es decir, que es a través de la prueba documental que cada Organismo solicitante presenta, que se realiza el control sobre el cumplimiento de los objetivos y fines por los cuales se permite la importación de bienes con el beneficio de la exención tributaria.

Sobre los fines y objetivos de cada ONG u Organismo de Asistencia Técnica, es necesario decir que los mismos son sumamente variados y que responden al interés y la preocupación de los miembros que la conforman. Solo por mencionar algunas que operan en nuestro país, están: la Cruz Roja, Aldeas Infantiles SOS, Visión Mundial, CECASEM, etc. que tienen un campo de acción y unos objetivos completamente distintos. No obstante, existe un factor común en todos ellos y es que estas ONG's y Organismos de asistencia técnica cumplen una función de ayuda a la sociedad en ámbitos a los que las entidades del Estado muchas veces no pueden llegar, haciendo que su ayuda sea, en muchos casos, invaluable.

Por esta razón, es necesario tener mucho cuidado al momento de analizar y evaluar si es procedente implementar mecanismos de control más rigurosos, ya que, al menos en estos últimos tiempos, se ha visto que algunos partidarios

del Gobierno o algunas organizaciones sociales, han tratado de ejercer un mayor control sobre las ONG's y sobre los Organismos de Asistencia Técnica, buscando ya no solo un apoyo social, sino también un apoyo político, llegando incluso al extremo de expulsar del país a algunas ONG's que en algún momento han aparecido criticando algunas acciones del Gobierno (sobre todo en el ámbito de la protección ambiental).

Por esta razón, los mecanismos de control propuestos a continuación, deben ser aplicados de manera imparcial, y de forma que aseguren que la exención tributaria cumpla su objetivo: ser un beneficio que alivie la carga impositiva de las ONG's y de los Organismos de Asistencia Técnica que, con su actividad, ayudan al país.

CAPITULO II.

MODIFICACIONES LEGISLATIVAS NECESARIAS.

En este sentido las modificaciones legislativas necesarias para realizar un mejor control sobre las exenciones tributarias a la importación pueden ser realmente mínimas, toda vez que los documentos necesarios para la tramitación de las exenciones son pertinentes y deben ser otorgados por diferentes instituciones (Ministerio de Relaciones Exteriores, Servicio de Impuestos Nacionales y Agencias Despachantes de Aduanas), lo que asegura que las oportunidades para incumplir alguna norma o acudir a alguna practica corrupta sean mínimas (aunque esto se realiza con el consiguiente costo de un aumento en la burocracia). No obstante, existen medidas que pueden tomarse para asegurar que las mercancías importadas con exención tributaria cumplan con la finalidad prevista para su admisión en el territorio nacional.

Para este fin, sería necesario crear una Unidad tributaria especializada en realizar controles presenciales en la disposición y el uso de la mercancía

importada. Estos controles deberían realizarse de la forma más directa posible (cuando la naturaleza de los bienes importados así lo permita), y, en caso de que por razones de logística, tiempo o distancia no sea posible cerciorarse de manera personal sobre el uso dado a estas mercancías, debe solicitarse a la ONG o al Organismo de Asistencia Técnica correspondiente un registro exacto sobre el uso dado a todas las mercancías importadas con el beneficio de la exención tributaria, de modo que su comprobación pueda realizarse de manera fácil y simple.

En caso de poder realizarse el control directo y personal por parte de un funcionario público este lo plasmará en un informe que le servirá a la propia ONG u Organismo de Asistencia Técnica para la tramitación de su exención en la siguiente gestión.

En caso de realizarse la disposición de las mercancías mediante un registro, este deberá ser lo más completo posible con indicación de las fechas, los lugares y los beneficiados por la actividad de la ONG o del Organismo de Asistencia Técnica.

Cualquiera de las vías propuestas puede ser solicitada al momento de tramitar la exención tributaria de la gestión siguiente de manera complementaria al requisito de: "Nota de uso y destino de la mercancía objeto de la solicitud de exención". Es necesario aclarar que se propone que sea un requisito para la siguiente gestión, debido a que se espera que las mercancías beneficiadas con la exención tributaria sean utilizadas en el transcurso de un periodo no mayor a un año y por tanto se presume la buena fe de las ONG's y de los Organismos de Asistencia Técnica, aunque ciertamente las mercancías importadas pueden tener un tiempo de vida útil más amplio, si aun no han sido utilizadas debe constar en el Informe o Registro correspondiente.

Paralelamente, al ser la Aduana Nacional de Bolivia la receptora de dichos documentos, sería responsabilidad suya hacer el control y un cotejo anual sobre las mercancías admitidas con exención y las mercancías utilizadas en la gestión previa, antes de otorgar una nueva exención tributaria.

Finalmente, sería aconsejable que esta Unidad de control propuesta para hacer la verificación de manera presencial sea dependiente de la Aduana Nacional, debido a que es esta institución la que finalmente otorga o niega la solicitud de exención, en este sentido para su creación solo sería necesaria la tramitación respectiva frente al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas haciendo énfasis en la necesidad de un control adecuado a las mercancías beneficiadas con la exención tributaria, y luego, una vez aprobada mediante Resolución Suprema emitida por el Ministerio referido sería necesaria su aplicación mediante una Resolución Nacional del Directorio (RND) de la Aduana Nacional de Bolivia.

ELEMENTOS DE CONCLUSIÓN

A. CONCLUSIONES

En conclusión, se puede apreciar que estos beneficios solamente se aplican si la ONG ha tramitado su respectiva resolución administrativa que como organización sin fines de lucro la declara expresamente exenta de impuestos. En el último tiempo, se han evidenciado creciente número de casos de trámites rechazados a partir de decisiones de la administración tributaria ampliamente discrecionales, a partir de una interpretación restrictiva de lo no lucrativo, considerándolas fuera del beneficio, si por ejemplo, paga sueldos, honorarios o dietas entre sus directores o miembros de la asamblea de asociados, sin diferenciar si esos pagos constituyen una distribución de excedentes entre sus miembros o constituyen pagos por servicios personales de sus integrantes por trabajos que contribuyen al logro del fin social.

Al respecto, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en su Segundo Informe sobre la situación de las defensoras y defensores de DDHH en las Américas⁷⁰, ha señalado que dichos beneficios no deben ser discriminatorios y administrarse sin diferencia alguna que desincentive el libre ejercicio de este derecho.

Además, a través del análisis de la legislación actual y de la fundamentación teórica y doctrinal de la exención tributaria, se pudo identificar los principios constitucionales y tributarios existentes en nuestro ordenamiento jurídico, mismos que justifican la necesidad social que logra satisfacer la concesión de exenciones tributarias, siendo esta la prestación de ayuda a sectores vulnerables de nuestra sociedad, donde el Estado muchas veces no alcanza a proteger de manera adecuada.

⁷⁰ CIDH, Segundo Informe sobre la situación de las defensoras y defensores de DDHH en las Américas, OEA/Ser.L/V/II, Doc.66, 31 de diciembre de 2011.

Esta situación no afecta de ningún modo a los importadores de nuestro país, ya que las mercancías importadas con exención tributaria no ingresan al mercado para ser vendidas, sino directamente aprovechadas por personas que no disponen de los recursos para adquirirlas, y si son vendidas dejan de tener el beneficio de la exención tributaria como dispone el D.S. N° 22225. Sin embargo la actividad de muchas ONG´s y Organismos de Asistencia Técnica en el país debe ser tratada con mucho cuidado, ya que si bien muchas de ellas cumplen funciones y actividades realmente importantes dentro de la sociedad, existen también (como en cualquier ámbito) personas sin escrúpulos, que se organizan y crean supuestas “ONG´s” solo como una fachada para aprovecharse de los beneficios que se les otorgan a estas entidades, tal es el caso de las exenciones tributarias a las importaciones. Esta es la razón y el motivo de la presente monografía, que propone unos mecanismos de control un poco más estrictos a los actuales, sin que los mismos se conviertan en una carga excesiva para aquellas ONG´s y Organismos de Asistencia Técnica cuya desinteresada labor hacen tanto bien por sectores de nuestro país que necesitan de ayuda oportuna y constante.

B. RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS

Se recomienda que, en caso de implementar cualquier nueva medida de control, la misma se socialice y publicite de la manera más amplia, a fin de evitar percances en el desarrollo de las actividades de las ONG´s y Organismos de Asistencia Técnica, ya que se ha podido evidenciar que en varias instituciones públicas que se encargan de la captación de recursos (Aduana Nacional de Bolivia, Servicio de Impuestos Nacionales, Gobiernos Autónomos Municipales, etc.), existe una tendencia o costumbre de los funcionarios de tratar de obtener la mayor cantidad de recursos a través de multas o sanciones, con el fin de evitar ellos mismos futuros problemas en fiscalizaciones posteriores.

Asimismo, es pertinente sugerir que los controles a las ONG's y a los Organismos de Asistencia Técnica sean lo más transparentes posibles, dejando de lado cualquier tipo de presión política o ideológica por parte de los organismos del Estado o de las Organizaciones sociales afines al Gobierno de turno, pudiéndose recurrir para este fin, a que las comisiones encargadas de verificar el uso de los bienes que gozan de exención, puedan ser integradas también por representantes de las personas que han sido beneficiadas por las actividades de las ONG's y de los Organismos de Asistencia Técnica, o por personas que han colaborado de manera estrecha con ellas sin ser parte activa de las mismas.

C. BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- CARDOSO DA COSTA, J.M.; GARCÍA-AÑOVEROS, J.; KIRCHHOF, P. y RODRÍGUEZ-BEREIJO, A.
“Garantías Constitucionales del Contribuyente”.
Edición Financiera Tirant lo blanch. Valencia. España. 1998.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; FERREIRO LAPATZA, Juan José; QUERALT, Juan Martín; PÉREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, Juan Manuel
“Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular”.
Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Dieciochoava edición.
Madrid. Barcelona. España. 2002.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel
“La exención tributaria”.
Editorial Colex. Madrid. España. 1990.
- JARAH, Dino
“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”.
Abeledo-Perrot. Segunda edición. Buenos Aires. 1996.
- LUQUE, Juan Carlos
“La obligación tributaria”.
Ediciones Desalma. Buenos Aires. Argentina. 1989.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta
“Técnicas desgravatorias y deber de contribuir”.
Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio
“Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria”.
Editorial Civitas, S.A. Madrid. España. 1985.
- MARTÍN-RETORTILLO, Sebastián
“Derecho Administrativo Económico”.
Editorial La Ley. Madrid. España. Reimpresión. 1991
- PÉREZ ROYO, Fernando.
“Derecho Financiero y Tributario. Parte General”.
Editorial Civitas, S.L. Décima quinta edición. Madrid España. 2000.
- VALDÉS COSTA, Ramón
“Curso de Derecho Tributario”.
Editorial Temis, S.A. Tercera edición. Bogota-Colombia.2001.

ARTÍCULOS DE REVISTA O DIGITALIZADOS

- SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES
Historia de los Tributos en Bolivia.
- FERNÁNDEZ BRENES, Silvia
Las exenciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales
- NAVIERA DE CASANOVA, Gustavo
Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal.
- TORREALBA NAVAS, Adrián.

La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?

- TORREALBA NAVAS, Adrián.
Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos de impuestos o como exenciones.
- ORIAS, Ramiro.
Bolivia: Marco legal que rige a las Organizaciones no gubernamentales.
- COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.
Segundo Informe sobre la situación de las defensoras y defensores de DDHH en las Américas.
- AUTORIDAD DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA.
Memorias de las Terceras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario.

DOCUMENTOS DE INTERNET

- **Reforma fiscal: imposición sobre la renta y repercusiones a empresas de zona franca**
<http://www.lawfirmcr.com/PageCreator/paginas/bulletin.htm>
- Estrategia Nacional de Biodiversidad
Fortalecimiento de las acciones de internalización de costos de los SERVICIOS AMBIENTALES E INCENTIVOS para la utilización sostenible de la biodiversidad.
<http://www.google.co.cr/search?q=incentivos+fiscales&hl=es&lr=&cr=cou ntryCR&ie=UTF-8&oe=UTF-8&start=10&sa=N>
- **Políticas de Fomento**

<http://www.ecouncil.ac.cr/centroam/conama/fom.htm>

- RED DE INFORMACIÓN DEL CONVENIO ANDRÉS BELLO (RICAB)
SERVICIO DE INFORMACIÓN EN GESTIÓN DE LA CIENCIA Y LA
TECNOLOGÍA

**Corpus legislativo en ciencia y tecnología (infolegis) & incentivos
fiscales y parafiscales en ciencia y tecnología (infofiscal)**

<http://www.cab.int.co/cab/infos/infofisc/infofisb.htm>

NORMAS

- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
“**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**”, Vicepresidencia del Estado
Plurinacional, Presidencia de la Asamblea Legislativa Plurinacional, La Paz
– Bolivia 2009, SARQUIS.
- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CÓDIGO TRIBUTARIO DE BOLIVIA, LEY N° 2492 DEL 20 DE DICIEMBRE
DE 2004.
- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
LEY GENERAL DE ADUANAS, LEY N° 1990 DEL 28 DE JULIO DE 1999.
- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
REGLAMENTO A LA LEY GENERAL DE ADUANAS, DECRETO
SUPREMO N° 25870 DEL 11 DE AGOSTO DE 2000.
- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
LEY N° 351, DE OTORGACIÓN DE PERSONALIDADES JURÍDICAS, DE
19 DE MARZO DE 2013.
- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

REGLAMENTO PARCIAL A LA LEY DE OTORGACIÓN DE PERSONALIDADES JURÍDICAS, DECRETO SUPREMO N° 1597, DE 5 DE JUNIO DE 2013.

- ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

ANEXO AL DECRETO SUPREMO N° 22225, Reglamento de exenciones tributarias para importaciones, de 13 de junio de 1989.

D. ANEXOS