

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO
PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACIÓN DE ANTIGUOS
ESTUDIANTES NO GRADUADOS



MONOGRAFÍA
“EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LAS EXENCIONES
TRIBUTARIAS; SUS EFECTOS EN LA LEY DE PROMOCIÓN
ECONÓMICA”

(Para optar el Grado de Licenciatura en Derecho)

POSTULANTE: Shirley Isabel Sánchez Paucara

TUTOR: Dr. Juan Orlando Ríos Luna

La Paz-Bolivia
2014

Dedicatoria

Quiero dedicar este trabajo a mis padres, por el amor brindado y el apoyo en mi formación profesional, a mi esposo y mi hijo, por su comprensión y colaboración para concluir la investigación.

Agradecimientos

Al Dr. Orlando Ríos, mi tutor, por brindarme su tiempo y orientación para elaborar ésta investigación Monográfica.

Al Dr. Jorge Ortiz, por encaminar mi formación en materia tributaria.

A la Dra. Tatiana Santos, quien me proporcionó información en la elaboración de este trabajo.

Gracias.

“El Principio de Legalidad en las Exenciones Tributarias; sus efectos en la Ley de Promoción Económica”.

ÍNDICE GENERAL

PORTADA

DEDICATORIA I

AGRADECIMIENTOS II

Págs.

ÍNDICE III

Prologo VI

INTRODUCCIÓN 1

Diseño de la Investigación **3**

1. Enunciado del Tema 3

2. Fundamentación e Importancia 3

3. Delimitación **3**

a). Delimitación Temática 3

b). Delimitación Temporal 4

c). Delimitación Espacial **4**

4. Marco de Referencia **4**

a). Marco teórico 4

b). Marco Histórico 4

c). Marco Conceptual 8

d). Marco Jurídico 9

5. Planteamiento del Problema 16

6. Objetivos 18

a). Objetivo General **18**

b). Objetivos Específicos 18

7. Métodos 18

8. Técnicas	19
-------------------	----

CAPÍTULO I

DERECHO TRIBUTARIO.

1. Concepto	20
1. 1. Derecho Constitucional Tributario.....	21
1. 2. Potestad tributaria	22
1. 3. Acerca del poder impositivo del Estado y el papel asignado a la Asamblea Plurinacional expuso lo siguiente.....	25
1. 4. Principios constitucionales	27
1. 5. Concepciones Doctrinarias.	42
1. 6. Principio de Legalidad en Bolivia.....	44

CAPÍTULO II

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS.

2. 1. Concepto e importancia	46
2. 2. Los criterios interpretativos.....	46
2. 3. Clases de Interpretación de la Norma Jurídica.....	47
2. 3. 1. La Interpretación Sistemática.....	48
2. 3. 2. La Interpretación Histórica	48
2. 3. 3. La Interpretación Sociológica.	49
2. 3. 4. El Resultado de la Interpretación: La Interpretación Teleológica	49
2. 3. 5. Otras clases de interpretación	50
2. 4. Exenciones Tributarias.....	51
2. 4. 1. Interpretación de las Exoneraciones Tributarias	52

CAPÍTULO III
IMPUESTOS

3. 1. Definición	56
3. 2. Elementos constitutivos del impuesto.....	57
3. 2. 1. Sujeto activo	58
3. 2. 2. Sujeto pasivo	59
3. 2. 3. Objeto del impuesto	60
a) Hecho Generador o Imponible..	61
b) unidad del impuesto o unidad fiscal.	63
c) Cuantía del impuesto.	63
d) base del impuesto o base de cálculo	64
e) causa del impuesto.	65

CAPITULO IV
IMPUESTOS ADUANEROS A LA IMPORTACIÓN

4. 1. Tipos de Impuestos Aduaneros.	67
4. 2. Procedimiento a seguir para una importación	68
4. 3. Agencia Despachantes de Aduanas	68
4. 4. Pago de Tributos Aduaneros (base de cálculo)	69
4. 5. Aranceles, impuestos y servicios para la importación aplicados en Bolivia.....	70
Conclusiones	71
Recomendaciones.....	73
Bibliografía	74
Anexos	77

Prólogo

Quiero agradecer a la señorita postulante Shirley Isabel Sánchez Paucara, por invitarme a prologar este trabajo académico. Esta “monografía jurídica”, es bastante interesante, y difícil de comprender, pues en el contenido, análisis y desarrollo, ofrece una serie de datos que el ciudadano común desconoce.

Dada la abundante información comprendida en el trabajo monográfico, intentare desarrollar algunos puntos de mayor trascendencia. De antemano le pido excusas a la postulante sí es que en mis comentarios destaco aspectos que á su parecer le pueden resultar secundarios.

El Principio de legalidad en las exenciones tributarias y sus efectos en la ley de promoción económica están violando la primacía de la constitución en Bolivia, un reglamento no puede estar por encima de la ley fundamental, en el caso de los impuestos del 3% a las importaciones como privilegio no está regulado por la norma fundamental ni el Código Tributario sino en la reglamentación que carece de fuerza de ley.

La constitución limita la legislación futura -ya sea desde un punto de vista formal o bajo un punto de vista sustancial- también de un modo indirecto, no ya distando directamente normas (procedimentales o sustanciales) sobre la legislación o sobre ciertos supuestos de hecho, sino haciendo una remisión a normas no constitucionales y, al mismo tiempo, obligando al legislador a respetarlas.

La Paz, Noviembre 2013.

Lic. Mónica Guzmán Valdez

Auditora Financiera

FUNDACION VISION MUNDIAL INTERNACIONAL.

Introducción

La presente monografía jurídica es fruto de la formación académica en la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la carrera de Derecho; es un trabajo metodológico, fundamentado en bases doctrinales, jurídicas y conceptuales, que a lo largo de cinco años se han ido fortaleciendo en conocimiento y científicidad.

El poder del Estado se manifiesta a través de normas legales, que deben cumplir con los principios establecidos en la Constitución Política del Estado, así como sujetarse al procedimiento legislativo, de tal manera que no exista dificultad en la interpretación y aplicación de las normas, en materia tributaria el principio de legalidad establece: que todos los tributos y exenciones o beneficios deben ser creados por ley. Al respecto la redacción del Artículo 10 de la ley de Promoción Económica de La Ciudad de El Alto, no cumple con esta previsión, estableciendo las exenciones tributarias en un decreto supremo.

En el Derecho Tributario en virtud del Principio de Legalidad, solo a través de una norma jurídica con carácter de ley se pueden definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

La Máxima Latina NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE, determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo. Todas estas afirmaciones están desarrolladas en el contenido de esta investigación monográfica, sustentada en teorías modernas y la dinámica de la normativa jurídica.

Las fuentes que se han consultado, son; fuentes secundarias: que consiste en el análisis de la bibliografía (libros relacionados a la temática), revisamos páginas virtuales en internet sobre estadísticas, análisis y opiniones.

Shirley Isabel Sánchez Paucara
POSTULANTE

Diseño de Investigación

1. Enunciado del tema.

“El Principio de Legalidad en las Exenciones Tributarias; sus efectos en la ley de promoción económica”.

2. Justificación e Importancia.

La ley de Promoción Económica de la Ciudad de El Alto tiene como fin: impulsar la diversificación productiva, crear nuevas unidades productivas y fortalecer las existentes, lograr mayor producción regional con valor agregado, destinada a satisfacer el mercado nacional e intensificar los niveles de exportación, generar nuevas fuentes de empleo, mejorar los niveles de productividad que permitan mayor actividad económica y elevar la calidad de vida de la población, para tal efecto haciendo más viable este propósito dicha ley otorga privilegios, (exenciones tributarias) a las personas jurídicas o naturales que se acojan a dicha ley; causa que me lleva a investigar los requisitos y formalidades, de las exenciones para la legalidad de las mismas, ya que mediante esta institución se establece derechos que favorecen a un determinado sector, a costa del sacrificio fiscal del Estado.

3. Delimitación del tema.

a) Delimitación Temática.

El área de estudio que comprende el presente trabajo, es el principio de legalidad, dentro del derecho tributario, limitándonos a las exenciones tributarias, específicamente en el artículo 10 de la LEY de PROMOCIÓN ECONÓMICA de la CIUDAD de EL ALTO.

b) Delimitación Espacial.

El ámbito espacial que comprende el siguiente trabajo es la Jurisdicción Municipal de La ciudad de El Alto, ámbito de aplicación de la ley N° 2685.

c) Delimitación Temporal.

La ley de Promoción Económica de la ciudad de El Alto Ley N° 2685 fue aprobada el 13 de mayo de 2004, por el honorable congreso nacional, en el periodo constitucional del Sr. Carlos Mesa Gisbert. Tomaremos como referencia para la elaboración del siguiente trabajo, el 13 de mayo de 2004, fecha que entro en vigencia la ley N°2685, hasta el presente.

4. Marco de Referencia

a). Marco teórico.

La teoría utilizada en el trabajo de investigación, es la teoría, normativista desarrollada por Hans Kelsen, que trata al derecho única y exclusivamente desde un ángulo normativo, sin calificarlo por su justicia ni descalificarlo por su injusticia, **toma en cuenta sólo la norma jurídica positiva**, como única expresión de lo jurídico. A continuación desarrollaremos conceptos acerca del principio de legalidad. Principio de legalidad o reserva de ley.

b). Marco Histórico.

La historia de la tributación es el resultado de un largo proceso cuyos antecedentes entre ellos el triunfo de los varones ingleses al arrancar a Juan sin Tierra, en 1215, a través de la Carta Magna su sometimiento y aceptación de que toda imposición de tributos requería del consentimiento de sus súbditos hecho que se reafirma en la Declaración de Derechos de

1688, al imponer los ingleses al rey Jacobo, respetar el principio de “que es ilegal todo cobro de impuesto para uso de la corona sin el concurso del parlamento o en época y modo diferente de los señalados por el mismo”, lo mismo ocurrió en Francia donde los Estados Generales , convocados por la Monarquía “consentían los tributos requeridos por la Corona y “aprobaban” el presupuesto de gastos del Reino.

Como se puede evidenciar históricamente las leyes se realizaron con la finalidad de frenar el poder real, actualmente sucede lo mismo, ya que el principio de legalidad tributaria que a semejanza del principio del derecho penal “*Nullun crimen sine lege*”, puede parafrasearse con el de “*Nullumtributum sine lege*”, es decir ningún tributo sin ley previa, es una garantía hacia los ciudadanos, frente al Estado, que establece los tributos por lo tanto este principio se convierte en un límite para el poder de imposición que tiene el estado.

Los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana”¹ Principio de legalidad. “...surge implícitamente del principio inherente al Estado de derecho, formulado en forma genérica, de que nadie “será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”².

El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado con el aforismo “*nullumtributum sine lege*” refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen angloestadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, no “*taxationwithoutrepresentation*”.³

GARCIA MULLIN opinaba que “el principio de legalidad que constituye el fundamento del derecho tributario tiene una doble formulación y aplicación en la práctica por un lado, en la existencia de un campo de “reserva de ley”, es decir, en la prohibición de delegación

¹ PLAZAS VEGA, Mauricio. El Liberalismo y la teoría de los Tributos. Pag.269

² JARACH-VALDEZ COSTA. 1995 Pág. 53

³ JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario Pág. 316

del Poder Legislativo al Ejecutivo en toda materia exclusiva de dicho campo; y por otro, que los elementos básicos del tributo (hecho generador, sujeto pasivo, base imponible y alícuota), deben ser establecidos por la ley en sentido formal”⁴.

“El principio de legalidad es el límite formal al sistema de producción de normas. Es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca”, inspirado en el tan conocido del derecho penal *nullum crimen, nullapoena sine lege*”⁵.

Al respecto el criterio de ROBERTO MARIO MORDEGLIA. “Aunque se trata de un tema elemental cabe señalar que el principio de reserva consiste en una regla relativa a la competencia y legitimación para intervenir en los procedimientos de producción normativa; no es igual al principio de imperio de ley (legalidad) como última fuente de obligaciones y al de que la Administración también se ciña a la ley. El Principio de reserva tiene un precedente en el auto-consentimiento del Poder Legislativo para las cargas y contribuciones, pero de todos modos es más genérico, pues opera como prohibición de interferir en la libertad y en la propiedad”⁶

Francisco Suarez (filósofo y teólogo español) que en el siglo XVII desarrollo la teoría sobre el Derecho tributario en la que sostenía tres condiciones para la justificación de un impuesto Poder legítimo, Justa causa y debida proporción.

Dentro del poder legítimo estaba contenido el principio de legalidad, para este autor el impuesto es “la pensión pública que cada ciudadano entrega y paga por ley para los gastos del rey o para las obras comunes del Estado” VASQUEZ, Susana Beatriz Pg. 108.

⁴ GARCIA MULLIN, “Clases de derecho tributario, sustantivo y represivo”. Pág. 53.

⁵ BELISARIO Villegas Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario, Pág. 254

⁶ MORDEGLIA, “Fuentes del derecho tributario” en Tratado de tributación, t.I vol. 1. Pag. 89

GIANINI sostiene: “El principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera como una norma sobre la normación, de ahí la necesidad de que el mismo venga recogido en el texto **constitucional**”.

Este principio “... cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de **principio de reserva de la ley**, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria del Estado, al acortar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es la parcela tributaria” PEREZ DE AYALA, José Luis y Gonzales, Eusebio. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Tomo I Pg. 29.

Sobre el principio de reserva o exclusividad de la ley, en sentido positivo GIANINI, BERLIRI Y ABBAMONTE, han desarrollado la siguiente sistematización:

- a) **Modalidad de acto legislativo primario**, exige que la ley cree el tributo, sin necesidad de que regule la totalidad de sus elementos fundamentales, los mismos que deben ser establecidos por el poder ejecutivo.
- b) **Principio de reserva de la ley propiamente dicho: 1) reserva absoluta de la ley**, se da cuando la totalidad de la materia (sustantiva, administrativa, procesal y penal) está regulada por la ley o por actos que tienen fuerza de ley. 2) reserva relativa o atenuada, exige una ley para establecer el impuesto, la misma que debe identificar plena y expresamente los elementos fundamentales del tributo, confiándose al Poder Ejecutivo la reglamentación y definición de sus restantes elementos.

Esta teoría refiere a la exclusividad de la ley en la aplicación de los tributos, sin dar lugar a interpretaciones ni discusión de la norma tributaria; en lo que se refiere a la **modalidad de acto legislativo primario**, no está vigente en Bolivia, pero si está vigente el principio de reserva de la ley propiamente dicho, al expresar el artículo 6 del código tributario boliviano

que (solo la ley puede crear el tributo) hace referencia al principio de reserva o exclusividad de la ley.

Han optado por esta modalidad, además de la legislación latinoamericana dentro de esta la nacional, mediante la adopción del modelo de Código Tributario OEA/BID de 1967.

Acerca de las exenciones tributarias: "...es obvio que la exención tributaria o dispensa legal del pago de los mismos, deba también otorgarse por ley.)⁷. Reserva legal en materia tributaria. La doctrina y la jurisprudencia distinguen el "principio de legalidad" del "principio de reserva de ley".

c). Marco Conceptual.

Protección Jurídica. La protección jurídica es un conjunto de normas organizadas que reglamentan y coordinan la protección a personas y bienes, en diferentes casos. En cuanto a las personas es la Constitución Política del Estado quien protege los derechos de los individuos de forma general.

Impuestos. Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

Norma. Regla de conducta. Precepto. Ley. Criterio o patrón. Práctica. JURÍDICA. Regla de conducta cuyo fin es el cumplimiento de un principio legal. Para Gierke, "la norma jurídica es aquella regla que, según la convicción declarada de una comunidad, debe determinar exteriormente, y de modo incondicionado, la libre voluntad humana".

⁷ BENÍTEZ RIVAS, Alfredo. Derecho Tributario. Pág. 94

Principio de Legalidad. El principio de legalidad es un principio propio del derecho público, que tiene por objetivo garantizar la seguridad jurídica. Rige entre otras ramas, el derecho penal y el derecho tributario.

d). Marco Jurídico.

d.1. Constitución política del Estado de 1826.

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

d. 2. Constitución Política del Estado Plurinacional

Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley. Artículo. 108 numerales 7.

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

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.

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

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.
3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales, art. 323 parágrafos I-IV.

Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución.

La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y

las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país. La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:

1. Constitución Política del Estado.
2. Los tratados internacionales.
3. Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena.
4. Los decretos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes, art. 410 parágrafos I-II.

d. 3. Código Tributario Ley 2492.

Las disposiciones de este Código establecen los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario (art. 1 del ámbito de su aplicación).

Las normas tributarias tienen aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas, salvo que en ellas se establezcan límites territoriales más restringidos. Tratándose de tributos aduaneros, salvo lo dispuesto en convenios internacionales o leyes especiales, el ámbito espacial está constituido por el territorio nacional y las áreas geográficas de territorios extranjeros donde rige la potestad aduanera, en virtud a Tratados o Convenios Internacionales suscritos por el Estado (art. 2 del ámbito de su aplicación).

Las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa. Las Ordenanzas Municipales de Tasas y Patentes serán publicadas juntamente con la Resolución Senatorial (art. 3 de su vigencia).

Los impuestos deben ser creados por ley, debiendo establecer todos los elementos del mismo, art. 6, referente a las exenciones el mismo artículo prevé, otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios, el artículo 8, establece que las exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal, en concordancia con el art. 19 “la ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia”, ley de aduanas Art. 28. “La exención de los impuestos internos a las importaciones estará sujeta a las disposiciones legales pertinentes”

d.4. Ley 843 Ley de Reforma Tributaria.

Crease en todo el territorio nacional un impuesto que se denominara Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se aplicará sobre: b) Los contratos de obra, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuese su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación. Art. 1.

Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza, Art. 3, inciso d.

La alícuota general única del impuesto será del 13% (trece por ciento) artículo 15.

De la Base Jurisdiccional del Impuesto. En general, son ingresos de fente boliviana, aquellos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir ingresos, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular, o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos. Art. 21.

d.5. Ley 1990, Ley de Aduanas.

Con referencia a las importaciones la normativa establece “la exención de los impuestos internos a las importaciones estará sujeta a las disposiciones legales pertinentes”

d.6. Ley 154 sobre impuestos.

Ésta ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos tiene como objetivo clasificar y definir los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y municipal, en aplicación del Artículo 323, parágrafo III de la Constitución Política del Estado. Se aplicarán al nivel central del Estado, a los gobiernos autónomos departamentales, municipales e indígena originario campesinos.

a) Ejercicio de la potestad tributaria (art. 3).

El nivel central del Estado y los gobiernos autónomos departamentales y municipales, en el marco de sus competencias, crearán los impuestos que les corresponda de acuerdo a la clasificación establecida en la presente Ley. Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptible.

b) Competencia (art. 4).

Es competencia privativa del nivel central del Estado, la creación de impuestos definidos de su dominio por la presente Ley, no pudiendo transferir ni delegar su legislación, reglamentación y ejecución.

Los gobiernos autónomos departamentales y municipales tienen competencia exclusiva para la creación de los impuestos que se les atribuye por la presente Ley en su jurisdicción,

pudiendo transferir o delegar su reglamentación y ejecución a otros gobiernos de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Marco de Autonomías y Descentralización.

La autonomía indígena originario campesina asumirá la competencia de los municipios, de acuerdo a su desarrollo institucional, en conformidad con el Artículo 303, parágrafo I de la Constitución Política del Estado y la Ley Marco de Autonomías y Descentralización.

c) Clasificación de Impuestos (art. 5).

Los impuestos, de acuerdo a su dominio, se clasifican en:

- a) Impuestos de dominio nacional.
- b) Impuestos de dominio departamental.
- c) Impuestos de dominio municipal.

d. 5. Ley de Promoción Económica de la Ciudad de El Alto

Las importaciones menores de \$us. 3000.- (tres mil dólares americanos) que se realicen en territorio aduanero Desde la Zona Franca de El Alto, que estén incluidas en las partidas arancelarias autorizadas, pagarán un impuesto único a la transacción de 3% para su comercialización en los módulos comerciales de la zona libre (ZOFRACENTRO), Artículo 10.

d. 6. Reglamento a la Ley de Promoción económica de la ciudad de El Alto, Decreto Supremo N° 27945.

Toda nueva industria que se instale en el Municipio de El Alto y las ya existentes que efectúen ampliaciones de inversiones y soliciten acogerse a la Ley N° 2685, una vez que

cuenten con la Resolución Técnico Administrativa a que se refiere el artículo precedente, podrán beneficiarse de los siguientes incentivos tributarios.

- Exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas –IUE.
- Exención del pago del Gravamen Arancelario-GA e impuesto al Valor Agregado – IVA.
- Pago único del tres por ciento (3%) por importaciones menores a \$us. 3000.- (tres mil dólares americanos), que se realicen al Territorio Aduanero Nacional desde la zona Franca de El Alto-ZOFRACENTRO de acuerdo a las siguientes condiciones:
 - Las materias primas, insumos, accesorios, materiales, equipos pequeños, herramientas, repuestos, partes y piezas de origen extranjero que no se produzcan en el país, destinados a nuevos procesos productivos, ingresados a ZOFRACENTRO, cuyas partidas arancelarias se encuentren incluidas en la lista anexa al presente Decreto Supremo, podrán ser comercializados en módulos instalados en la mencionada zona franca, bajo control aduanero, en la modalidad de ventas al por menor. El Ministerio de Desarrollo Económico y el Ministerio de Hacienda mediante Resolución Bi-ministerial podrán actualizar las listas de los insumos productivos.
 - La Base imponible para el pago único del 3% por la importación de las mercancías a territorio aduanero nacional que cumplan las condiciones descritas en el párrafo precedente, estará dada por el valor en aduana de las mercancías importadas, monto que no podrá ser superior a los \$us 3000.- (tres mil dólares americanos) del total de la compra independientemente del valor unitario de cada producto. Artículo 5 incisos; a, b, e.

5. Identificación del Problema.

Los principios generales del Derecho conforman parte esencial de todo ordenamiento jurídico, por lo que muchos autores suelen identificarlos como requisitos sine qua non, de estos, son considerados formulas de derecho fuertemente consensuadas, por lo que una vez determinados tienen proyección normativa. De esta manera, dichos principios son fuentes de inspiración de las normas del sistema jurídico.

Estas instituciones, con valor normativo, identifican cada ordenamiento jurídico concreto, a su vez se comportan como criterios orientadores del intérprete para la toma de decisiones.

Uno de los principios reconocidos y empleado por los legisladores, es el de legalidad, a este y su relación con el ordenamiento Tributario dedicaremos nuestro estudio.

Este principio postula, el sometimiento o prevalencia de la ley, esto quiere decir que la actividad legislativa del Estado debe estar regido por la ley, convirtiéndose en un instrumento útil, para asegurar la coherencia y seguridad jurídica, toda vez que este principio es considerado fundamento del ordenamiento jurídico, y actúa como mecanismo que propicia el control en la realización y aplicación de las normas garantizando la eficacia del Derecho.

En materia tributaria el principio de legalidad expresa que todo impuesto y exención o beneficio, debe ser creado por ley, convirtiéndose en una garantía hacia el contribuyente y en un límite al poder de imposición que tiene el Estado.

La legalidad de las normas encuentra su fundamento en la previsión de los principios establecidos para su elaboración, ya que de ello surge la practicidad en la interpretación y aplicación de la norma jurídica, el principio de legalidad, se refiere que toda actividad debe someterse a la ley, *el Código Tributario en el artículo 6 establece: “Solo la ley puede:*

1 Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria;

2. Fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, y designar al sujeto pasivo.

3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios”, por lo tanto es imprescindible que las exenciones sean establecidas por ley, además deben cumplir con ciertas formalidades como lo establece el art. 8.del CTB.

“(…) Acerca de las exenciones tributarias: “...es obvio que la exención tributaria o dispensa legal del pago de los mismos, deba también otorgarse por ley.”⁸.

En exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal”. Al respecto el autor Edmundo Pérez Bueno; “*en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley*”⁹.

Con referencia a las importaciones la normativa establece: “la exención de los impuestos internos a las importaciones estará sujeta a las disposiciones legales pertinentes”¹⁰.

De la lectura del artículo 10 de la ley de promoción Económica de la ciudad de El Alto, podemos evidenciar que: la redacción no establece expresamente la exención de los tributos aduaneros que gravan la importación. *Las exenciones están normadas mediante decreto supremo, aspecto que contradice el principio de legalidad, y jerarquía normativa.* Hecho

⁸ BENÍTEZ RIVAS, Alfredo. Derecho Tributario. Pág. 94

⁹ Ponencia en el seminario del CIAT, REALIZADO EN Guanajuato, 1992.

¹⁰ Ley 1990, ley de aduanas.

que conlleva a interponer recursos de inconstitucionalidad, como establece *el artículo 26 de la Constitución Política del Estado*.¹¹.

6. Objetivos.

a). Objetivo general.

Demostrar el incumplimiento del principio de legalidad, referente a exenciones tributarias, en el art. 10 de la Ley de Promoción Económica de la ciudad de El Alto.

b). Objetivos específicos.

a). Demostrar el incumplimiento del artículo 19 del código tributario Boliviano.

b). Fundamentación del Art. 410 de la Constitución Política.

7. Métodos.

Método dogmático jurídico. (Mario Bunge sostiene que: en la dogmática jurídica se presentan la mayor parte de los rasgos diferenciales de la tecnología partiendo por el hecho que la dogmática jurídica importa un conjunto de actividades encaminadas en última instancia a la realización de una actividad práctica: la que consiste en resolver problemas jurídicos concretos, aunque dichos problemas revistan cierto carácter abstracto, dado que al fin de cuentas impera en la dogmática jurídica la preocupación por encontrar soluciones a los problemas prácticos del derecho)¹²

¹¹ Constitución política del Estado, 1967 (abrogada)

¹² www.tuobra.unam.mx/publicadas/040417180235.html.

Utilizaremos como método de investigación el método dogmático jurídico ya que este tiene como objeto de estudio al derecho positivo es decir a la ley.

8. Técnicas de investigación.

La recolección de datos bibliográficos, realizada a través de lectura de documentos y su respectivo análisis.

CAPITULO I

Derecho Tributario.

1. Concepto.

Para R.VALDEZ, el Derecho Tributario es “...el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”¹³

Según J. MARTIN y RODRIGUEZ es: “...el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales”. Además, dentro de este derecho estarían los principios jurídicos de la tributación.

El Derecho Tributario “...es la disciplina del derecho público que regula el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos”¹⁴

De lo expuesto concluimos que el derecho tributario regula el tributo en cuanto obligación tributaria, estableciendo las reglas para su creación, existencia, extinción, los casos de exención y sus efectos. Además debe tenerse en cuenta que la obligación tributaria así como refleja un conjunto de exigencias por parte del Estado para asegurar la satisfacción del crédito tributario para el financiamiento de servicios públicos, supone también un conjunto de derechos para el contribuyente, los mismos que limitan el poder del Estado al momento de crear, modificar o suprimir tributos.

¹³Ramón Valdez Costa. Pag.1

¹⁴Jarach Dino. Pag.1

1. 1. Derecho Constitucional Tributario.

J.MARTIN Y G. RODRIGUEZ, definen el derecho tributario constitucional como el “conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado”¹⁵

Para el tratadista H. VILLEGAS “el derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existen (...) Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas del poder en los países con régimen federal de gobierno...”

Es el conjunto de normas y principios constitucionales cuyo objeto es limitar el poder de imperio del Estado en materia de recursos derivados del patrimonio de los particulares.

VILLEGAS: El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplina el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno”¹⁶.

El mismo autor establece que el derecho “constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que solo puede considerarse (tributario) por el objeto al cual se refiere. Sobre esta pertenencia no cabe ninguna duda porque su tarea es la de las normas del derecho constitucional, es decir, regular el poder que emana de la soberanía estatal. En este caso regular el poder tributario”¹⁷.

¹⁵ Martín, José María y RODRIGUEZ USE, Guillermo. Pág. 97.

¹⁶ Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 251.

¹⁷ Héctor B. Villegas. Obr. Cit. Pág. 251.

En síntesis, el derecho Constitucional Tributario, está conformado por los principios garantías y normas constitucionales que rigen la tributación, dentro de esta división están comprendidos el poder tributario y los principios universales de la tributación. Tiene como fuente las normas constitucionales.

1. 2. Potestad tributaria.

La potestad tributaria denominada “poder de imposición”, “poder fiscal”, “potestad de imposición” y “soberanía tributaria”.

H. VILLEGAS afirma que el poder tributario, denominado por el “potestad tributaria”, es la capacidad potencial que tiene el Estado para obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de las personas y exigir el cumplimiento de los deberes pertinentes a tal obtención.

“El poder de imposición es la facultad de establecer tributos, que tiene como fundamento político-financiero el hecho de que deben satisfacerse determinadas necesidades colectivas como publicas esenciales...”¹⁸

El estado es el único sujeto que tiene poder de imposición, está facultado por la Constitución para establecer tributos, debe aclararse que esta facultad es diferente de la otorgada por ley para administrar las cargas tributarias. El poder tributario de un Estado es anterior a la existencia de la ley impositiva.

Giuliani Fonrouge: "significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción"¹⁹.

¹⁸Alejandro Ramírez Cardona. Pág. 45

¹⁹Carlos M. GiulianiFonrouge.

Para SAINZ DE BUJANDA, el poder tributario, denominado por él “soberanía fiscal”, es una manifestación de la soberanía financiera, que a su vez es parte de la soberanía del Estado.

Dino Jarach señala que el “poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del cambio y los límites del derecho positivo”²⁰

El concepto expuesto hace referencia al poder de Imperio con el que cuenta el Estado, remarcando el principio de legalidad estableciendo que dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico es decir a la ley.

Héctor Villegas: "es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos"²¹.

German Bidart Campos: "... apunta a la posibilidad jurídica (competencia) de crear y exigir tributos con relación a personas o bienes que se encuentran en la respectiva jurisdicción”²²

- O. Greco y A. Godoy: es "la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia especial".

En suma, la facultad del estado para crear tributos nace de su soberanía.

La relación general y objetiva entre el Estado y la colectividad, establecida en ejercicio de la potestad tributaria es una relación de poder; la obligación tributaria es una relación jurídica entre el Estado (sujeto activo) y el contribuyente (sujeto pasivo), que están en

²⁰Dino Jarach. Pag.23

²¹Héctor Belisario Villegas. Pág. 252.

²²Germán Bidart Campos. Pág. 157.

igualdad de condiciones frente a la ley, y a los actos administrativos y jurisdiccionales, en virtud de esa relación jurídica el Estado debe cobrar el impuesto y el sujeto pasivo debe pagarlo.

Acercas de la relación jurídica Carnelutti, expone que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, *es un conflicto de intereses regulado por el derecho*²³

Concepto genérico de poder tributario: El poder tributario, es la facultad jurídica que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir de manera unilateral tributos.

Giuliani Fonrouge dice que el poder tributario tiene cuatro características:

- 1). Abstracto: aunque no se materialice en la sanción de una ley creadora de un tributo el Estado y, más precisamente el Congreso, siempre lo tiene.
- 2). Permanente: el poder es connatural al Estado y deriva de su soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. Mientras exista Estado, existe el poder de gravar.
- 3). Irrenunciable: Giuliani dice que el poder tributario es como el oxígeno para los seres vivos, sin el mismo no podría haber Estado. En consecuencia, el Estado nunca puede desprenderse del mismo.
- 4). Indelegable: "En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

²³ Carnelutti, Sistema de derecho Procesal Civil, Pág. 29.

Ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la Nación o las provincias, cada una en su esfera, el Órgano Legislativo que representa al pueblo puede delegar en el Ejecutivo o en otro departamento de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos: tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, pero, sí, puede conferir al Ejecutivo a un cuerpo administrativo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de aquélla".

El ejercicio de la potestad tributaria no es ilimitado, cuenta con limitaciones tanto formales, relacionados con los alcances de la norma legal, como materiales que constituyen los límites referidos al contenido de la norma tributaria.

El límite formal está vinculado al sistema de dictación o elaboración de normas el cual debe efectuarse dentro los límites o garantías materiales que se refieren a la capacidad contributiva, la generalidad, la proporcionalidad y la equidad, en el tratamiento de los sujetos pasivos en general y de los contribuyentes en particular, este límite está referido al principio de legalidad, resumido en que no existe tributo sin ley que lo establezca.

La capacidad contributiva es una de las limitaciones en las que debe desenvolverse la potestad tributaria, es por eso que el límite material se considera como la capacidad o aptitud económica de los ciudadanos para tributar.

1. 3. *Acerca del poder impositivo del Estado y el papel asignado a la Asamblea Plurinacional expuso lo siguiente.*

La potestad impositiva del Estado se halla ligada al principio de legalidad en cuanto fundamento de competencia y poder creador de tributos, para cuyo ejercicio se hace indispensable la participación eminente de la Asamblea Plurinacional de elección popular, habida consideración de la vocación democrática que usualmente las caracteriza y de la

estructura de poder que informa al Estado. Por ello mismo cabe esperar que, con apoyo en las normas constitucionales y legales la competencia impositiva se halle primeramente en cabeza de los órganos legislativos, en orden a garantizar el surgimiento y desarrollo del tributo a partir de una génesis legal.

Ese principio de legalidad, aunque con diferentes alcances, ya figuraba en la Constitución de 1826. La nueva Carta Política retomó su contenido y avanzó hacia una preceptiva mucho más comprensiva, tal como puede apreciarse en términos de la jerarquización superior de las normas.

En este sentido se preserva el principio de legalidad del tributo señalando que solamente la Asamblea Plurinacional, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales. Ciertamente es también que el nuevo texto constitucional adolece de una anti-técnica redacción en lo que hace a la expresión “contribuciones fiscales”, toda vez que la norma debió referirse al género tributo que de suyo engloba los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Bajo esta perspectiva la Asamblea Plurinacional de Bolivia aparece como el órgano soberano en materia impositiva. Vale decir, la Asamblea a través de ley crea los tributos de estirpe nacional o territorial, pudiendo frente a estos últimos fijar unos parámetros que le permitan a las asambleas y concejos decretarlos dentro de sus respectivas jurisdicciones. Sin perjuicio, claro es, de las facultades reglamentarias que con arreglo a la Constitución y la ley correspondan a las asambleas y concejos.

En relación con el Presidente del Estado la Constitución también reivindica esa soberanía fiscal que informa la acción de la Asamblea Plurinacional, toda vez que el Órgano Legislativo no le puede otorgar al Presidente facultades extraordinarias para decretar impuestos.

De lo expuesto se desprende que el principio político según el cual no hay tributo sin representación también está garantizado constitucionalmente cuando hay participación de autoridades del orden territorial pues las asambleas departamentales y los concejos municipales son igualmente instituciones públicas de elección popular, cuyas decisiones están dirigidas a ser cumplidas por los habitantes de las respectivas entidades territoriales.

Sin embargo, estas instituciones públicas²⁴ electivas realizan esa representatividad con apoyo en el principio de la legalidad del tributo, plasmando sus mandamientos bajo la guía del principio de la certeza tributaria en tanto prescribe que la ley y las ordenanzas, deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

Finalmente, sobre la unidad económica y coordinación, la Tribunal Supremo de Justicia²⁵ observa que si bien las entidades no gozan de soberanía fiscal, pues su actividad está sujeta a la regulación legal, en todo caso son autónomas “tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de un impuesto de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hagan parte de sus propios recursos.

1. 4. Principios constitucionales.

Principio. Es aquello de lo cual algo procede, sea en línea del ser, del obrar o del conocer en todo grupo social, el ser consiste en un cierto obrar; por ello en la vía práctica el fin

²⁴ Instituciones públicas electivas; Estado Plurinacional, Gobierno Autónomo Departamental, Gobierno Autónomo Municipales y Pueblos Indígenas Originarios y Campesinos. Tercera parte, Título I, capítulos del 1 al 8vo de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

²⁵ Conferencia; Legitimidad y Legalidad de los impuestos aduaneros, en Bolivia. Dictada en la ciudad de Sucre, abril 2010, con copia digital en sitio web, solo para lectura.

coincide con el principio de la acción, ya que esta tiene su causa o punto de partida en sus objetivo o finalidad propuesta.

Los principios²⁶, son postulados de orden normativo, que implica un deber ser y busca términos objetivos de carácter teórico y práctico, o ambos.

“En el ámbito Tributario, los principios influyen para la recta aplicación de los impuestos, dando luz necesaria a las soluciones que la normas consagran; por tal motivo, se los menciona como fuente directa subsidiaria de la ley.”²⁷

La constitución establece una serie de principios con la finalidad de imponer un límite al poder tributario del Estado. Dino Jarach dice "deben considerar como principio de la imposición aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuesto y su configuración". Por otra parte Jarach también dice que: " en el derecho argentino, la interpretación de la doctrina y de la jurisprudencia ha sido constante en considerar que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos - legislativo, ejecutivo y judicial- puede infringirlos so pena de invalides de sus actos”.

De ahí que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal" Cabe destacar que existen dos límites al poder tributario que tiene el Estado:

1) **Límites directos:** esta dado por la capacidad contributiva, es decir, la aptitud económica que tiene el individuo para contribuir a la cobertura de los gastos públicos y que se manifiesta a través de: la renta, el patrimonio, y el consumo.

²⁶ Según Fritz Neumark, citado por Susana Vásquez. En su ponencia del seminario realizado en Guanajuato-México 2002, sobre los aspectos fundamentales de la problemática actual del derecho y el principio de legalidad. Pág. 104.

²⁷ Manuel Tributario; Alex Villavicencio, Cochabamba-Bolivia 2010, pág. 39.

2) **Límites indirectos:** son los establecidos en la Constitución Nacional.

En definitiva y como dice Adolfo Ziulu: "se denomina 'principios constitucionales de la imposición' al conjunto de pautas básicas e interrelacionadas consagradas por la Constitución con el propósito de establecer ciertas y determinadas exigencias para el ejercicio, por parte del Estado, de su poder de imposición".

1. 4. 1. Principios de legalidad, proporcionalidad y equidad.

El Gobierno provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional".

Del artículo precedentemente transcrito se desprenden 3 principios:

- **Legalidad:** el tributo es parido por ley, es decir, no hay tributo sin ley. Este principio es enunciado en el artículo 323 parágrafos II, III y IV de la Constitución Política del Estado Plurinacional y además esta reforzado por el artículo 6 del Código Tributario. Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

- **Proporcionalidad:** según la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es el tributo que se expresa en una proporción representativa de la cuota parte de la base imponible y que el Estado toma en forma de impuesto. O sea, los particulares deben contribuir a la cobertura de los gastos públicos del Estado, tanto como sea posible, en una medida adecuada o acorde a su capacidad contributiva. Por ende, el principio de proporcionalidad establece que la

medida en que el individuo debe contribuir a la cobertura de los gastos públicos debe mantener una relación acorde a la capacidad contributiva que refleja la riqueza del mismo.

- **Equidad:** la Corte Suprema de Justicia del Estado Plurinacional estableció que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual. Es decir, siempre que no acareen un desapoderamiento significativo de la riqueza de los particulares. Se relaciona con el principio anteriormente mencionado y con el de no confiscatoriedad.

1. 4. 1. 1. Principio de igualdad.

El Estado Plurinacional no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: No hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

- **Igualdad:** según la Corte Suprema de Justicia significa igualdad de tratamiento para todos los iguales y en iguales condiciones.

Por ende, el principio de igualdad exige el cumplimiento de dos requisitos fundamentales:

- a) igual trato en iguales circunstancias, y
- b) trato diferencial para circunstancias desiguales.

- **Generalidad o universalidad.** se entiende que un impuesto debe ser general porque todas las personas que se encuentran en igualdad de condiciones económicas deben, en función de esa condición contribuir al sostenimiento de los servicios públicos. Entonces, la obligación debe ser general universal siendo el único límite a este carácter la discriminación de las capacidades económicas. No corresponde en muchos casos a la realidad de aplicación de los tributos, la limitación de este principio generalmente suele

darse por las exenciones y beneficios tributarios, mediante los cuales ciertos hechos o personas gozan de ciertos privilegios para el no pago o pago de menos tributos por razones económicas sociales o políticas.

Las exenciones deben ser entonces, el resultado de la estricta aplicación de este principio y del de capacidad contributiva, inclusive son el instrumento por el cual se hace posible la justicia social. “Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas. Quiérase significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirán carácter persecutorio o de discriminación odiosa”²⁸

1. 4. 1. 2. Principio de Legalidad.

1. 4.1. 2. 1. Antecedentes históricos.

El principio “no taxation without representation”, considerado como regla fundamental del derecho público, es adoptado en una primera formulación, en la carta Magna, por el rey Juan sin Tierra, cuyo art. 12 dispone que no se podrá exigir fonsadera (scutage) ni ayuda (AID) en nuestro reino sin el consentimiento general. Posteriormente en una ley promulgada bajo el reinado de Eduardo, conocida con el nombre de ley tallagio non concediendo, el principio de legalidad fiscal adquiere una formulación generalizada al declararse que el rey o sus herederos no impondrían ni percibirían impuesto o subsidio alguno sin el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses y otros hombres libres del Reino. Complementando tal disposición, el parlamento inglés convocado por el Rey Eduardo III, declaró y estableció que en lo sucesivo nadie podría ser obligado a prestar dinero al rey contra su voluntad, porque tal obligación es contraria a la razón y las libertades del Reino.

²⁸ FONROUGE, Carlos M. Pag.368

No obstante la permanencia en el tiempo de tales disposiciones, su inobservancia fue reiterada, como lo pone en evidencia la Petición de derechos (Petition of Rights) del año 1628, elevada por los lores espirituales y temporales y los comunes reunidos en parlamento al rey, suplicando el cumplimiento de aquellas. La declaración de derechos (Bill of Rights) del año 1688, presentada a los reyes Guillermo y María, príncipes de Orange, por los Lores y comunes, al recordar la vigencia de las leyes y libertades del reino, subvertidas por el fallecido rey Jacobo II, declaración enfáticamente, entre otras cosas, que “toda cobranza de impuestos en beneficio de la Corona o para su uso, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del parlamento, por un periodo de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada, es ilegal”

En Francia, el principio de reserva de ley cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, reapareciendo en el art. 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano del año 1789, y actualmente la consagran la mayoría de las constituciones modernas. Estados Unidos la adopto con la sanción de su constitución en 1787, la que tuvo decisiva influencia en los demás países de América.

En nuestro derecho, el principio es consagrado desde el nacimiento del movimiento emancipador en el Acta Capitular del Cabildo Abierto del 25 de mayo de 1810, en que se expresa: Y los señores, habiendo salido al balcón de estas casas capitulares, y oído que el pueblo ratifico por aclamación el contenido de dicho pedimento o representación, después de haberse leído por mí en altas e inteligibles voces, acordaron. ...Lo nono, que no pueda imponer contribuciones ni gravámenes al pueblo o sus vecinos, sin previa consulta y conformidad del Excmo. Cabildo. Los estatutos, reglamentos y constituciones, proyectados o sancionados, que se sucedieron con tan fundamental principio, definitivamente consagrado en la constitución de 1853.

1. 4.2. 2. Concepto.

El principio de legalidad es un principio propio del derecho público, que tiene por objetivo garantizar la seguridad jurídica. Rige entre otras ramas, para su estudio en materias como el derecho penal y el derecho tributario.

En el Derecho Tributario podemos definir que por medio de este se exige que la ley establezca de una manera clara el derecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, las sanciones, y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago por los impuestos.

Con el objeto de reforzar este principio se establece la reserva de la ley, que obliga a regular la materia concreta con normas que posea rango de ley. Por lo tanto son materias vedadas al reglamento y a las normativas emanadas del poder ejecutivo.

1. 4. 3. Principio de Legalidad en Derecho Tributario.

El principio de legalidad se basa en la frase: "Nullum tributum sine lege", es decir, no hay tributo sin ley. Así como también en la frase: "no taxation without representation", es decir, no hay tributo sin representación. Este último principio se sustenta en la idea de que el tributo es una restricción del derecho de propiedad, ya que trae aparejado una detracción de parte de la riqueza de los particulares en forma obligatoria.

Héctor Belisario Villegas: "El principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas. Es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo 'no hay tributo sin ley que lo establezca', inspirado en el tan conocido del derecho penal 'nullum crimen, nulla poena sine lege'".

Históricamente el principio de legalidad tiene por objetivo impedir la intromisión del poder ejecutivo en el establecimiento de los impuestos, además de reservar esta facultad al pueblo representado en el Poder Legislativo, constituyendo así *“Un sistema de la protección al contribuyente frente a los (...) abusos del Estado. Más tarde, en la medida en que la sociedad crece y desarrolla liga la responsabilidad constitucional a partir de la división de poderes, La Asamblea Legislativa Plurinacional, el órgano que ostenta la representación nacional y por ello mismo la función legislativa, constituye frente a los posibles excesos del órgano ejecutivo, la máxima garantía de los contribuyentes, toda vez que también el órgano ejecutivo ha de plegar su actuación a la ley.”*²⁹ Este principio es una conquista del Estado de Derecho.

Concordante con lo anterior, con relación al principio de legalidad, J. Villarroya sostiene que el principio de legalidad, es una especie de principio de auto-imposición ya que supone el consentimiento en los impuestos por quienes han de pagarlos. El mismo autor afirma que la legalidad conectada a un eficaz sistema de representación legitima.

Según Héctor Villegas "el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas". "El principio de legalidad requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procesos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes"³⁰.

El Dr. José Casás dice que " Nos decidimos por aludir a 'reserva de ley', en lugar de legalidad, ya que sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauiana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de “norma sobre normación” - como, con expresión

²⁹ SAINZ de Bujanda, Fernando. Hacienda Pública, Derecho Tributario. Instituto de estudios Políticos. Madrid, 2011, pág. 41.

³⁰Héctor Belisario Villegas. Pág. 254.

lograda, lo ha descripto Máximo Severo Giannini-, que debe hallarse recogida a nivel constitucional, ya que de serlo en el plano de la legislación ordinaria constituiría tan sólo una modalidad de 'preferencia de ley'³¹. Es decir, el principio de legalidad es una norma sobre normación ya que se refiere claramente a cómo se deben crear los tributos.

Para Giannini: *“El principio de legalidad dentro el plano de la producción jurídica opera como una norma sobre la normativa, de ahí que la necesidad de que el mismo venga recogido en el texto constitucional”. Este principio, “Cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de la ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria del Estado, al acordar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es los impuestos a las importaciones.”*³²

Por lo anterior señalado; puede establecerse que:

1. El principio de legalidad para tener eficacia, es decir para ser aplicado constantemente y no sufrir los efectos negativos del capricho de los legisladores, que de acuerdo con la coyuntura pueden decidir la vigencia o no del principio, o, su mayor o menor amplitud, debe ser una norma constitucional, así se evitaría la desnormativización del principio y si estuviese contenido en una ley se evitaría su deslegalización;
2. El principio de legalidad, manifiesta una reserva, una facultad privativa de la ley (principio de reserva o exclusividad de la ley), que en el fondo, teóricamente, manifiesta una facultad privativa del pueblo.

³¹José Casas. Los Principios del Derecho Tributario, 1ras. Jornadas de Derechos del Contribuyente. Editorial Buyatti. Bs. As. 2002. Pág. 12.

³² PEREZ de Ayala. José Luis y Gonzales, Eusebio. Curso de Derecho Tributario, Tomo 1. Pág. 29.

El principio de legalidad, para Sainz de Bujanda, cumple las siguientes funciones:

1. asegura el ejercicio del poder impositivo por su legítimo titular;
2. limita la actividad de recaudación desplegada por la administración, al cobro de los créditos tributarios en base a normas legales de derecho tributario sustantivo;
3. procura el justo reparto de la carga fiscal, eliminando las posibilidades de una inequitativa distribución de la carga tributaria, por decisión de los entes administrativos.

Es importante citar el trabajo de Susana Vásquez, sobre el principio de legalidad cuando se refiere a éste como causa eficiente del impuesto, es decir como elemento de producción del impuesto, que también implica el requisito de justificación del mismo. Al efecto, cita a Francisco Suárez (filósofo y teólogo español) que en el siglo XVII desarrolló la teoría sobre el derecho tributario en la que sostenía tres condiciones para la justificación de un impuesto: órgano legislativo, justa causa y debida proporción; dentro del órgano legislativo estaba contenido el principio de legalidad.

El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones:

1. No es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además,
2. Corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y

3. Representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. Nace en el medio-evo como una forma de contrarrestar el poder del monarca, para asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, porque “la historia muestra, en efecto, que el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas.

Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes”. Sin embargo, su nacimiento no fue aislado, sino que hizo parte de un proceso mucho más amplio, donde “el contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado”.

Tal vez sea la Carta Magna de 1826 el documento que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad: “no taxation without representation” (no puede haber tributo sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático, también bajo el aforismo “nullum tributum sine lege”. Bajo esta idea, no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectados por intermedio de sus representantes, criterio acogido desde tiempo atrás en el derecho boliviano, pero reafirmado en la Carta Constitucional de 1826.

Así, la Constitución del Estado Plurinacional establece que; sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley, y, la potestad originaria para establecer impuestos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

La segunda característica del principio de legalidad consiste en la predeterminación del tributo, según el cual “una lex previa y certa” debe señalar los elementos de la obligación fiscal (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa).

De esta manera, además de garantizar la representación popular, se brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (seguridad jurídica). Por último, la necesidad de diseñar y coordinar la política fiscal del Estado, encuentra en el principio de legalidad un sólido fundamento, especialmente en cuanto tiene que ver con las competencias que puede atribuirse a las entidades territoriales, siempre bajo un criterio de “unidad económica”.

Con todo, el principio de legalidad ha sido objeto de ajustes y transformaciones históricas que demuestran la necesidad de precisar su alcance en un modelo de Estado Unitario pero descentralizado y con autonomía de sus entidades territoriales.

En cuanto a la representación, en todo caso será necesaria la intervención del órgano político por excelencia, la Asamblea Plurinacional, aunque no siempre se agota en él la determinación del impuesto, pues tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden acudir en forma concurrente, bajo ciertos condicionamientos. Así, la Constitución Política atribuye a las asambleas la tarea de decretar, de conformidad con la ley, los impuestos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales, que también se asigna a los concejos municipales para los gastos locales.

Desde esta perspectiva, el principio de legalidad mantiene plena vigencia porque deberá mediar siempre la representación popular nacional, acompañada, en algunos casos, de la representación local.

Sobre la predeterminación o certeza existe una doble caracterización: de un lado, el principio es rígido porque exige la determinación de los elementos del tributo, sin que esa facultad pueda atribuirse a una entidad administrativa pero, de otra parte, los postulados de descentralización y autonomía lo hacen flexible, pues no solamente la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos son los encargados de fijar dichos elementos. Entonces, *“la predeterminación de los impuestos y el principio de representación popular en esta*

materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido''³³.

"Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de la ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público".

El artículo 14 parágrafos IV de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia dice claramente que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe. Por otro lado, el tributo es una detracción de una parte de la riqueza de los particulares que se hace de manera coercitiva (obligatoria), razón por la cual, el tributo sólo puede ser creado por una ley y el único poder político con esa potestad según lo enunciado en el artículo 6 del Código Tributario Boliviano. Por esa razón todo tributo es una obligación ex lege (de ley) y el poder tributario que tiene el Estado es una facultad jurídica. Sólo se puede crear un tributo mediante una ley formalmente sancionada por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Cabe mencionar que cuando la Constitución Nacional habla de contribuciones debe entenderse tributos, tanto impuestos y tasas como contribuciones especiales. Que estas últimas se denominan especiales por el simple hecho de poder distinguirlas de las contribuciones cuando esta palabra se usa como sinónimo de tributo.

Cabe destacar que el principio de legalidad también se lo denomina principio de reserva de la ley porque reserva un determinado espacio de la realidad social (en nuestro caso la tributaria) al ámbito de la ley.

³³ Susana Vásquez. En su ponencia del seminario realizado en Guanajuato-México 2002, sobre los aspectos fundamentales de la problemática actual del derecho y el principio de legalidad. Pág. 104.

El principio de legalidad halla su fundamento en la necesidad de proteger a los sujetos pasivos en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho. De allí que se considere que no es legítimo el tributo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.

Siguiendo a Dino Jarach y Héctor Villegas, tenemos que el principio de legalidad comprende los siguientes corolarios o alcances:

1) Los tributos requieren para su creación de una ley formal. Es el Congreso Nacional y los Congresos Provinciales los titulares del poder tributario conforme a la distribución del mismo establecida en la Constitución Nacional. "Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales³⁴".

"la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno; y que el cobro de un impuesto sin ley que la autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad. Es doctrina admitida - ha dicho también- que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravadas por la ley". Por ende, no hay tributo sin ley.

2) El poder tributario no se puede delegar en ninguna circunstancia en el Poder Ejecutivo por el Congreso."... la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad y no contempla excepciones a él por vía reglamentaria de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es teóricamente indelegable".

³⁴La propiedad es uno de los derechos fundamentales que tiene el individuo, entendiéndose por tal, el dominio del ser humano sobre los bienes materiales e inmateriales adquiridos. Según Bidart Campos, en la obra ya citada página 116, "nuestro Derecho Constitucional enfoca la propiedad en el aspecto de propiedad adquirida. Sus normas presuponen, entonces, para poder funcionar, que quien las invoca ya es propietario de algún bien".

3) La ley debe definir todos los elementos sustanciales o estructurales del tributo. "El principio de legalidad exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano competente para recibir el pago, etc."

Dichos en términos más sencillos: "el principio de legalidad implica la necesidad que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial".

Según Juan Carlos Luqui la ley debe contener: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; y j) el tiempo por el cual se paga el tributo.

Mientras la ley debe establecer el contenido esencial del tributo, los decretos reglamentarios y las resoluciones generales del órgano recaudador pueden complementar la ley en aspectos secundarios, siempre que se mantenga obviamente el espíritu de la ley³⁵ sancionada por el Congreso, como se verá seguidamente.

4) Órgano Ejecutivo puede reglamentar las leyes, entre ellas las tributarias, ya que según la Constitución Nacional al ejecutivo corresponde expedir reglamentos.

El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

³⁵German Bidart Campos. Pág. 159.

Por ende, esta facultad tiene una limitación que es mantener el espíritu de las normas dictadas por el Congreso. "Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad. Por supuesto, tampoco puede hacerlo el órgano fiscal mediante resoluciones generales o interpretativas, las que una vez públicas, toman la fuerza legal de verdaderos reglamentos que muchas veces deforman (obviamente, a favor del fisco) el contenido sustancial de la ley".

Según Ossorio, el poder reglamentario es la "facultad que al Poder Ejecutivo le corresponde para dictar disposiciones de carácter general y obligatorio sobre toda cuestión no legislada o para complemento y efectividad de una ley".

1. 5. Concepciones Doctrinarias.

Admitir la posibilidad de delegar el poder tributario sería permitir vulnerar el principio de legalidad. Con la delegación el mismo quedaría desvirtuado como límite a la imposición ya que los responsables de crear el tributo ya no serían los representantes directos del pueblo, sino el ejecutivo y los ministros. Joaquín V. González en su libro Manual de la Constitución, afirmaba: "Teniendo por efecto apropiarse para el gobierno una porción de la fortuna o patrimonio del individuo, este poder ha sido en todo tiempo, y es siempre, el más peligroso para la libertad civil y política, por lo mismo que es discrecional, amplio e indeterminado en sus especies. Fácilmente puede convertirse en arma de la tiranía cuando la Constitución no lo limita, y los particulares perjudicados por el abuso no se apresuran a evitarlo o a pedir reparación".

De ahí la necesidad de que sea una facultad privativa de la Asamblea Legislativa Plurinacional y limitada a los otros órganos de poder. Por otro lado, y como advierte Ziulu, la legalidad se ve reforzada o respaldada por otra condición que impone la Constitución,

estableciendo el denominado privilegio de iniciativa en virtud del cual sólo a la Cámara de Diputados se le confiere con exclusividad el comienzo del proceso legislativo en materia de contribuciones.

Ello es consecuencia de un secular principio que postula que quien debe pagar un tributo tiene que aceptar previamente esa imposición. Dado que nuestro sistema de gobierno es de democracia indirecta, la voluntad es expresada por la Asamblea Legislativa Plurinacional; y en primer término, por el órgano más representativo de la voluntad popular, que es la Cámara de Diputados.

Este es el fundamento del principio de legalidad razón por la cual no puede admitirse la delegación del poder tributario, dado que si fuese así los representantes directos del pueblo no decidirían, es decir, no prestarían su consentimiento sino que sólo lo harían el ejecutivo y los ministros con lo cual quedaría vulnerando tanto el postulado de que no hay tributo sin ley como el que no hay tributo sin representación que son la esencia del principio de legalidad. Esto hace que el poder tributario sea indelegable en el ejecutivo.

El Órgano ejecutivo en ninguna circunstancia puede crear un tributo; Bidart Campos es contundente al decir: "Cuando la Corte Suprema ha entendido descubrir naturaleza impositiva en algún gravamen establecido por decreto del poder ejecutivo, ha declarado su invalidez a causa del avance inconstitucional sobre atribuciones que la constitución tiene reservadas a la Asamblea Legislativa Plurinacional. También cuando ha extendido la aplicación de una ley a un hecho imponible no previsto en ella"³⁶.

Inclusive al tratar el tema de legalidad toda la doctrina habla de ley, entendiendo por la misma la norma emanada del órgano constitucional facultado para crearlas. En ningún caso se hace referencia a decretos, como se ve seguidamente:

³⁶Juan Carlos Luqui. La obligación tributaria. Editorial Depalma. Bs. As. 1989.

Germán Bidart Campos: "El principio de legalidad traslada a la materia tributaria la pauta del art. 14 parágrafos IV: nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda. Todo tributo debe ser creado por ley- "Nullum tributum sine lege".

José Osvaldo Casas: "La doctrina jurídica argentina identifica bajo la denominación principio de legalidad tributaria, la inveterada regla que se expresa en el aforismo latino nullum tributum sine lege"³⁷.

Dino Jarach: "Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez".

Adolfo Gabino Ziulu: "De estas pautas constitucionales se infiere muy claramente que en nuestro ordenamiento jurídico no puede haber impuesto sin ley que lo establezca. La palabra 'ley' ha de entenderse en su significado formal y material. Debe ser ley emanada de la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Miguel Ángel Ekmekdjian: "Puede enunciársela, brevemente, con la frase 'No hay impuesto sin representación', que acuño el derecho anglosajón a partir de la Carta Magna de 1215".

1. 6. Principio de Legalidad en Bolivia.

La Constitución Política de en su Artículo 26 establece “ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante la Corte Suprema de Justicia contra los

³⁷HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS. CURSOS DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 8ª EDICIÓN. EDITORIAL ASTREA. BUENOS AIRES 2003. OBRA YA CITADA. PÁG. 257.

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

1. 6. 1. Análisis.

“Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución”, se refiere al procedimiento legislativo en sentido estricto y a los procedimientos que deben seguirse para la creación de tributos, además del cumplimiento de los principios de capacidad contributiva, legalidad, igualdad, proporcionalidad y progresividad.

“...Los perjudicados pueden interponer recursos ante la Corte Suprema de Justicia contra los impuestos ilegales...” Los impuestos ilegales son aquellos que en su creación no han cumplido el principio de legalidad, son recurribles por los contribuyentes de acuerdo con el *Artículo 784 del código de procedimiento civil.*

CAPÍTULO II

Interpretación de las Normas Jurídicas.

2. 1. Concepto e importancia

Las normas jurídicas expresan los criterios de ordenación de la convivencia social, empleando para ello un conjunto de palabras cuyo sentido ha de ser desentrañado por el aplicador del Derecho. Esta tarea de averiguación del sentido de las palabras que integran la norma es la interpretación.

Averiguar el sentido de cualquier proposición implica analizar en contenido semántico de la misma. La interpretación jurídica debe procurar la averiguación del sentido de la proposición en qué consiste la norma en función del resultado ordenador de la vida social que se persigue.

2. 2. Los criterios interpretativos.

Cuando se habla de los elementos o criterios aptos para la interpretación normativa se hace referencia a los materiales sobre los que el intérprete debe dirigir su atención, con el fin de obtener como resultado la clarificación del sentido de la norma para ser aplicada al caso planteado. Actualmente, tales criterios se encuentran expresamente acogidos por la Constitución Política del Estado Plurinacional: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras (criterio literal o gramatical), en relación con el contexto (criterio sistemático), los antecedentes históricos y legislativos (criterio histórico), y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas (Criterio sociológico), atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad (criterio lógico o teleológico) de aquéllas”.

Algunos autores dudan de la utilidad de la norma legal interpretativa, atendiendo a dos razones fundamentales:

1. Que la libertad del intérprete es amplia, si no superior, dada la incorporación del criterio sociológico.
2. Que no hay propiamente hablando una jerarquía legal entre los diversos criterios interpretativos, sino una mera indicación de técnicas interpretativas.

En términos generales, la interpretación de cualquier norma jurídica requiere combinar diversos criterios interpretativos, si bien en supuestos excepcionales el recurso de uno solo de ellos puede resultar determinante.

Las normas tributarias se interpretan como todas las demás normas jurídicas, como sostiene la doctrina mas autorizada la labor del intérprete debe tener por exclusivo objeto determinar el verdadero significado de la norma. En este propósito podrá utilizar todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, llegar a resultados extensivos o restrictivos del sentido gramatical de los vocablos utilizados en la ley en forma impropia o imprecisa.

2. 3. Clases de interpretación de la Norma Jurídica.

Siendo la norma un conjunto de palabras, el primer material básico se encuentra integrado por las propias palabras que la componen. Se habla entonces de la interpretación literal y a ella se refiere a que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras.

Esto plantea lógicamente el problema de que las palabras no tienen normalmente un único sentido propio.

En realidad, lo que se persigue al exigir que las normas se interpreten de acuerdo con el propio sentido de las palabras es evitar interpretaciones que vayan más allá de unos límites razonablemente permisibles.

2. 3. 1. La Interpretación Sistemática.

Junto a las palabras, y precisamente para aclarar su sentido más idóneo, el intérprete debe atender a la ubicación sistemática de la norma interpretada. Ello como consecuencia de que las normas suelen estar integradas en el seno de un conjunto de disposiciones trabadas o relacionadas entre sí con coherencia interna. Así, la palabra “responsabilidad” cuando se trata de leyes civiles suele significar que el sujeto responsable puede padecer un menoscabo patrimonial, por el contrario, cuando se habla de “responsabilidad” en el sentido de responsabilidad penal, lo que arriesga el sujeto responsable es, incluso su libertad.

2. 3. 2. La Interpretación Histórica.

Las normas nacen en un contexto histórico determinado y acaso persiguiendo fines muy específicos, que solamente se explican bien si se conoce la situación, el ambiente histórico que las vio nacer. Con frecuencia en una norma nueva hay una buena parte de su contenido que responde a un cierto arrastre histórico.

La Constitución Plurinacional exige que el intérprete valore también los “antecedentes históricos y legislativos” de la norma interpretada. Dicho de otra forma: la norma, como vehículo de un mandato emanado de quien tiene reconocida la autoridad, es un producto eminentemente histórico, y sólo conociendo su historia se puede entender y aplicar en un momento histórico diferente del que la vio nacer. Esta es la interpretación histórica.

2. 3. 3. La Interpretación Sociológica.

Finalmente, se puede entender que en el contenido de la Constitución Política se establece que debe atenderse también, al interpretar las normas, a “la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”. Si una norma nacida en un contexto histórico determinado se debe aplicar en un momento diferente, puede producir un resultado indeseable. Este criterio de interpretación, llamado a veces sociológico, viene a ser el contrapeso del elemento histórico. No basta con saber porque y para qué se dictó la norma en concreto, sino también si las nuevas circunstancias reinantes consienten o no que permanezca invariado su sentido original.

2. 3. 4. El Resultado de la Interpretación: La Interpretación Teleológica.

Como consecuencia de ese conjunto de elementos de interpretación se debe obtener por resultado la averiguación del sentido de la norma. Tal sentido, reducido a su formulación esencial, al criterio que preside la norma, a la idea-fuerza que la inspira, se conoce con el nombre de ratio o ratio legis “fundamentalmente al espíritu y finalidad” de la norma, a la hora de la interpretación.

Con la expresión “espíritu” de la norma, parece quererse hacer referencia a que las normas se encuentran animadas de una fuerza que sobrepasa el tenor estricto de sus palabras y que debe mantenerse separada de la motivación concreta que indujo a un determinado legislador a dictarla. Con ocasión de una determinada situación y para conseguir un resultado concreto, el legislador puede dictar una norma que dé cabida a supuestos diferentes y produzca un juego más amplio que lo realmente pretendido en concreto al dictarla. Se distingue entonces entre *ocassio legis*, o criterio de solución del conflicto que se sostiene en la norma, y que es más susceptible de generalización.

La referencia a la finalidad de la norma claramente impone la necesidad de efectuar una interpretación teleológica, esto es, que atienda tanto a los fines generales que persigue la norma como a los fines concretos que se consiguen mediante su aplicación al caso planteado.

2. 3. 5. Otras clases de interpretación.

Atendiendo al resultado que se obtiene por la interpretación de una norma se suele distinguir entre interpretación declarativa e interpretación correctora. Así, si resulta que las palabras de la norma se adaptan con justeza y exactitud a lo que de la interpretación resulta, se dice que la interpretación ha sido meramente declarativa. Por el contrario, cuando la interpretación produce como resultado que deban considerarse incluidos en la norma supuestos diferentes de los que su tenor literal parece indicar, se habla de interpretación correctora. Corrección que, si es en más se llama interpretación extensiva, y si es en menos, se denomina interpretación restrictiva.

Las normas que imponen limitaciones a la libertad de los sujetos, o que restringen sus derechos, han de ser interpretadas restrictivamente. A la inversa, las normas que favorecen la libertad de los sujetos o les dispensan mejor trato, deben interpretarse extensivamente.

También se efectúan clasificaciones de la interpretación atendiendo al sujeto que efectúa la tarea interpretadora. En primer término, se distingue la interpretación auténtica, que se identifica con las reglas interpretativas incorporadas por el propio legislador a la norma que debe ser interpretada, preocupándose de precisar el sentido de la misma o aclarando cómo debe ser entendida alguna expresión.

Cuando la interpretación es efectuada por los Tribunales de Justicia, se habla de interpretación judicial o usual. Finalmente la interpretación efectuada por los estudiosos,

que desde un punto de vista teórico analizan el sentido de las normas, se suele denominar interpretación doctrinal.

El artículo 8 del Código Tributario Boliviano establece “las normas tributarias se interpretaran con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal.

2. 4. Exenciones Tributarias.

Así como el Estado tiene la potestad tributaria de imposición, sobre la generalidad de personas naturales y jurídicas, también goza de la facultad de eximir tributos sobre determinados hechos imponibles hipotéticamente previstos en las leyes. Toda exención tributaria significa un beneficio directo o indirecto, dependiendo de si la misma favorece a una persona determinada o recae sobre bienes o actividades específicas.

El Código tributario regula el tratamiento a las Exenciones tributarias en los artículos 19 y 20 define: “la exención es la dispensa de la obligación tributaria establecida expresamente por ley”

Las exenciones significan la exclusión de determinadas personas del campo de aplicación del impuesto. Son concedidas por la ley “intuitupersonae”, es decir, atendiendo a condiciones y circunstancias de las personas naturales o jurídicas en casos exclusivamente previstos en una ley y su fundamento o justificación no puede considerarse un privilegio, sino que responde a valoraciones de justicia social, políticas económicas u otras, que consideren útil y conveniente la exclusión de determinadas personas del campo general de aplicación de un impuesto.

Las exenciones se producen en el ámbito de las personas obligadas al impuesto, y respecto a las cuales se verifican los hechos y supuestos objetivos de la imposición, pero a las que la propia ley excluye de la obligación de pago, señalando con precisión las circunstancias que condicionan dicha exclusión frente a un impuesto que se impone con criterio de universalidad.

La exención tributaria es la dispensa prevista por ley con carácter general respecto de determinados hechos o personas que quedan liberados del pago de tributos, en consecuencia no nace la obligación tributaria material.

2. 4. 1. Interpretación de las Exoneraciones Tributarias

Fundamentos Teóricos.

Las nuevas teorías fiscales destacan como los objetivos principales del sistema tributario la neutralidad, la eficiencia, la incidencia y la equidad. Un sistema es neutro si no afecta la asignación de recursos; es eficiente cuando la meta de recaudo se alcanza con el menor costo operativo y el menor costo social; es de alta incidencia cuando el porcentaje de evasión y elusión es bajo; y satisface el principio de equidad si su diseño tiene como fin una sociedad igualitaria.

Entre estos objetivos el que con mayor frecuencia enfrentan las autoridades tributarias se presenta entre eficiencia y equidad. En particular, entre más equidad se persiga, más eficiencia se debe sacrificar. Dicho en otra forma, los impuestos más equitativos son los más distorsionantes, ya que dejan de lado a una buena parte de actores económicos, lo cual promueve y facilita prácticas de evasión y exige sistemas tributarios más complejos, cuyo insumo principal es la información particular provista por los diferentes agentes. Por su parte, los sistemas tributarios menos distorsionantes, en el sentido de que afectan en menor

medida las decisiones óptimas de consumo y producción de los agentes, tienden a ser los más inequitativos.

El caso del impuesto a la renta ilustra lo anterior. Si dado un nivel requerido de recaudo se privilegia la equidad, entonces seguramente se permitirán generosas exenciones para quienes devengan pocos ingresos, y tasas marginalmente crecientes para los demás contribuyentes. Ello puede tener importantes efectos adversos en términos de eficiencia en la asignación de recursos. Por ejemplo, desestimula el esfuerzo y la actividad productiva de quienes devengan las rentas más altas, valga decir, de los agentes más productivos. Este tipo de diseño, si bien es equitativo, castiga el esfuerzo, la laboriosidad y la capacidad de empresa, dado que el recaudo depende del monto de los ingresos.

Así mismo, los incentivos tributarios pueden generar ineficiencias, intranquilidad e inestabilidad de reglas para las empresas, cuando se promueve por ejemplo la creación de nuevas firmas, beneficio que va en contra de las ya existentes. En este caso, el esfuerzo de dos empresarios se grava de forma distinta por el solo hecho de que uno creó la empresa un tiempo después.

Por el contrario, si se pretende minimizar los efectos distorsionantes sobre la asignación de recursos, entonces deberían privilegiar impuestos de suma fija (lump-sum). Por supuesto, ningún impuesto es más regresivo en términos de equidad que uno de suma fija. Este es el ejemplo más claro del dilema entre los conceptos de equidad y eficiencia en un ambiente con información asimétrica y costosa. El impuesto que garantiza alta incidencia, que no exige incurrir en los costos pertinentes a la recolección y verificación de información y cuyo recaudo es de fácil predicción es el más cuestionable por la inequidad en la carga tributaria para los diferentes grupos de ingresos.

En la práctica, existen actividades con externalidades, que traen consigo consecuencias no intencionales, positivas o negativas, sobre otros agentes. La presencia de externalidades

amerita la intervención del estado de manera que efectivamente el precio que se paga por un bien o servicio refleje la externalidad, cosa que una asignación exclusivamente de mercado no es capaz de proveer.

Un bien con una externalidad positiva es uno cuya oferta, en un mundo sin intervención del estado, sería inferior a la socialmente deseable. Por ejemplo, sin un tratamiento favorable, las actividades filantrópicas se verían seriamente reducidas. En el otro extremo, en el caso de un bien con externalidad negativa, sin un tratamiento particularmente oneroso, va a existir en exceso; por ejemplo, es factible que una comunidad observe niveles de contaminación excesivamente elevados si no se castiga de alguna manera la emisión de gases contaminantes.

En suma, en un mundo hipotético en el cual no existen fallas de mercado, siempre habrá un dilema entre una estructura tributaria que promueva la eficiencia y otra que promueva la equidad. Cuando se considera una situación más realista, aparece la posibilidad de introducir impuestos (positivos o negativos) para incentivar (desincentivar) la producción de bienes con externalidades positivas (negativas).

En virtud a los conceptos mencionados, la literatura sobre tributación sugiere que existen dos razones para alejarse de una estructura tributaria simple³⁸: bien sea para volver la estructura tributaria más equitativa; o, bien para “internalizar” importantes externalidades. Entonces, si se introducen exenciones a bienes o sectores que no pasan ninguna de las dos pruebas mencionadas, se llega a una estructura tributaria innecesariamente arbitraria, inequitativa y engorrosa, que promueve la evasión, la corrupción y la caída injustificada en los recaudos.

³⁸Impuestos de suma fija; José María Martín. Introducción a las Finanzas Públicas. Editorial Depalma. Buenos Aires 1985.

Incluso en aquellos casos en los que se pasa una de las dos pruebas que justifican la introducción de una exención, avanzando en términos de equidad y/o de “internalizar” externalidades, se corre el riesgo de que al final el nuevo sistema tributario pueda terminar estimulando la evasión/elusión.

Esto ocurre cuando el nuevo régimen hace “rentable” parecerse a los bienes o sectores que gozan de la exención. Por supuesto el sistema tributario se hace más costoso y difícil de administrar; es decir, patrocina una cultura de “captura de rentas”, en las que otros actores económicos y sectores, distintos a los que originalmente se buscaba promover, también desearán participar. En ciertos casos las rentas son de tal magnitud que los agentes y grupos de presión, estarán dispuestos a pagar por la obtención de estas prebendas.

CAPÍTULO III

Impuestos

La doctrina latinoamericana y el derecho positivo tributario, por lo general clasifican los tributos en: impuestos; tasas; y contribuciones especiales.

Tanto las tasas como las contribuciones especiales responden al principio de reciprocidad o contraprestación, porque a cambio de la percepción de una suma de dinero el Estado materializa a favor del contribuyente una prestación específica, directa y cuantificable; contrariamente, el impuesto que se basa en el principio de unilateralidad o irreprochidad, en virtud de este el Estado exige el pago de un impuesto pero no se obliga a cumplir ninguna prestación específica en favor del contribuyente.

3. 1. Definición.

Para GIANINI: Es la prestación pecuniaria que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en el caso, en la medida y los modos establecidos por ley, con el fin de conseguir un ingreso.”

Héctor Villegas, alude a “prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”³⁹

Según CARRETERO PEREZ: “jurídicamente el impuesto es un crédito público de la administración frente al individuo, autorizado por la ley, sin contraprestación estatal”

³⁹Villegas Héctor curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Pág. 78.

H. SIERRA dice: “en sentido material el impuesto es una cantidad de dinero que el contribuyente entrega a los organismos estatales encargados del recaudo, dentro de circunstancias de modo, tiempo y lugar previamente señalados por la ley. El acto de tributar equivale, en consecuencia, a un desplazamiento de recursos económicos del patrimonio privado a las arcas del tesoro público.”

El CTB. en su Artículo 10 establece: “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Por tanto el impuesto es: una prestación pecuniaria; creado por el estado en ejercicio de su poder de imperio, limitado por los principios universales tributarios; mediante ley que nace con la realización del hecho imponible, compuesta por el sujeto pasivo, sujeto activo, objeto, coercitivo, sino el Estado no tendría la fuerza jurídica suficiente para cobrarlos.

Además el impuesto tiene por finalidad el financiamiento de los servicios públicos, sin embargo en los Estados modernos los impuestos persiguen objetivos de política económica ya que el sistema impositivo orienta la actividad económica estimulando la inversión hacia la industria, el comercio, las finanzas, etc.

3. 2. Elementos constitutivos del impuesto.

Los elementos constitutivos del impuesto son: el sujeto activo, el sujeto pasivo y el objeto. R. RIOS y M. FORNANCIARI diferencian los elementos fundamentales del impuesto de los de la obligación tributaria, el primero como fenómeno de la actividad financiera del Estado y la segunda como fenómeno jurídico que representa una relación de derecho de derecho entre el contribuyente y el Estado. Así los elementos del impuesto como fenómeno financiero son: sujeto activo, sujeto pasivo o persona imponible, en materia imponible u

objeto de la imposición, hecho generador del impuesto o hecho imponible y fuente del impuesto. Como fenómeno jurídico, dichos elementos son sujeto activo, sujeto pasivo, objeto de la obligación tributaria y causa.

3. 2. 1. Sujeto activo. Es el acreedor en la obligación tributaria.

Fonrouge: dice que “el sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque no hay que confundir ambos sujetos”.

Artículo 21 del CTB. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control verificación valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este código son ejercidas por la Administración Tributaria Nacional, departamental y municipal, dispuestas por ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado. Las actividades mencionadas en el párrafo anterior, podrán ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.

Generalmente el sujeto activo de obligación tributaria es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder impositivo o tributario. El Estado es el sujeto activo por excelencia, en sus diversas manifestaciones: Estado Unitario, estado Federal, Estado Federado, Municipio, etc.

A veces el Estado crea organismos especiales, dotados de recursos financieros y les concede facultades de exigir directamente las respectivas contribuciones. Ej.: Colegios Profesionales, quienes carecen de potestad tributaria, pero son sujetos activos de las obligaciones tributarias por autorización estatal. Este no es el caso de entes descentralizados, en los que el estado es el sujeto activo.

Fonrouge habla también de “ciertos organismos internacionales que son también sujetos activos de obligaciones tributarias; son los dotados de personalidad jurídica con facultad de contratar empréstitos, aplicar impuestos. Ej.: ONU, Comunidad Europea del Acero y

del Carbón, viene a ser una nueva modalidad de sujeto activo, con esquema similar al nacional”.

En sí: el sujeto activo es siempre el acreedor de la obligación tributaria; no confundirlo con el sujeto activo recaudador del tributo o con el sujeto administrador.

Puede haber varios sujetos activos de un mismo tributo, siempre que los beneficiarios o acreedores del tributo sean varios. Ejemplos de sujetos activos:

a) En sucesiones: sujetos activos Juntas de Beneficencia; Universidades.

b) Sobre espectáculos públicos: 6% Teatro Nacional; el teatro lo distribuye a otros entes, en donde sujetos activos lo serán el teatro y estos otros entes.

c) Impuesto de licores: lo administra y recauda el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), pero es en beneficio de las municipalidades; estas son el sujeto activo.

3. 2. 2. Sujeto pasivo. Es el deudor de la obligación tributaria.

Saenz de Bujanda: "Sujeto pasivo es la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible".

Fonrouge: "Sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto".

La doctrina lo define: "sujeto pasivo es el deudor del responsable del pago".

Pérez de Ayala: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquel a quien corresponde la obligación tributaria".

El Artículo 22 del CTB. Establece que: es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este código y las leyes.

El sujeto pasivo es el deudor de la prestación, la persona obligada al pago del tributo, que puede ser persona pública o privada, física o colectiva, en el último caso sea que este legalmente establecida o no. El sujeto pasivo se obliga aun contra su voluntad, es suficiente que realice los hechos señalados por la ley como generadores de la obligación tributaria.

3. 2. 3. Objeto del impuesto.

El objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria, el pago que debe realizar el sujeto pasivo a favor del Estado.

Desde el punto de vista jurídico, la obligación tributaria es una obligación ex lege, es decir que nace en virtud de la ley, para que la relación jurídica tributaria surja como consecuencia de una ley debe verificarse el presupuesto (hecho económico financiero) previsto y definido en la norma, a ese hecho se denomina hecho imponible. También dentro de una concepción jurídica, el objeto de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria que debe pagar el sujeto pasivo.

El objeto del impuesto, está constituido por diferentes elementos de carácter técnico financiero que tienen trascendencia jurídica, dichos elementos de carácter deben estar claramente establecidos en la ley porque son los que configuran la existencia del impuesto y son: hecho generador, unidad fiscal, cuantía y base de cálculo.

a) **Hecho Generador o Imponible.**

La doctrina lo denomina también “hecho imponible”, “hecho gravable”, “presupuesto de hecho”, etc.

Es el hecho (real-material) que la ley tributaria considera apta para originar el tributo. Es el elemento imprescindible de la obligación tributaria.

El hecho generador es para Dino Jarach: “...el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria”.

Según Pérez de Ayala; *“es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción”*.

Sáenz de Bujanda dice: *El hecho generador va unido siempre al nacimiento de la obligación tributaria.*

H. SIERRA considera que el hecho generador es el conjunto de circunstancias que según la ley de impuestos constituyen el factor dominante del nacimiento de la obligación tributaria, consiste en un hecho, acto jurídico, actividad o situación que determina o permite presumir la capacidad económica. Para M. SANCHEZ es “...el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el

nacimiento de la relación jurídica tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo”⁴⁰

El CTB. en su artículo 16 establece: “el 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, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En otras palabras, para que la obligación tributaria se origine es necesario que el causante (cualquier ente que este en la posibilidad de ser sujeto pasivo) materialice el supuesto jurídico, entonces el tributo jurídicamente existe a partir de una ley que lo define o tipifica, pero la obligación o relación jurídica tributaria nace cuando el ente causante realiza un hecho o acto que se subsume en el presupuesto jurídico establecido por la norma legal.

En la norma jurídica que crea o modifica un impuesto, el hecho generador se presenta como una hipótesis condicionante que a su vez contiene varios elementos: 1) la descripción objetiva de un hecho o situación; 2) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o subsumir su conducta en la situación preestablecida; 3) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible; 4) el lugar donde debe materializarse el hecho imponible.

- *Importancia del Hecho Imponible:*

- a) para identificar el momento en que nace la obligación tributaria;
- b) determinar el sujeto pasivo principal;
- c) fijar los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- d) determinar el régimen jurídico de obligación tributaria;

⁴⁰SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo. DERECHO TRIBUTARIO. Pág. 208

e) para elegir el criterio para la interpretación, para determinar los casos de evasión y definir competencias impositivas.

b) Unidad del impuesto o unidad fiscal.

Es el objeto o cosa delimitada en peso, precio, cantidad, etc. sobre la que la ley fija la unidad de medida en función de la que debe pagarse el impuesto, por lo que sirve para cuantificarlo (calcularlo) en cada caso concreto. Por ejemplo, el litro en el caso de ICE, cuando se refiere a las bebidas refrescantes, embotelladas, la chicha de maíz, la cerveza, etc.; también el litro o unidad de medida equivalente, en el caso del IEHD.

c) Cuantía del impuesto.

Es la cantidad en dinero o en especie que el Estado percibe por cada unidad fiscal, existen varios tipos de cuotas de impuesto, entre estos están:

1. cuota fija o específica, se da cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal. Por ejemplo: ICE Bs. 0.15.- por litro a la venta de chicha de maíz, Bs 1.20.- por litro sobre la venta de cerveza, singanis, vinos, aguardientes y licores; IEDH Bs. 1.50.- por litro o unidad de medida equivalente que corresponda, según la naturaleza del producto.
2. cuota proporcional, existe cuando la ley señala un tanto por ciento sobre la base imponible, sin importar el monto de esta. Por ejemplo: el 13% del IVA, el 50 % del ICE sobre las ventas e importaciones de cigarrillos, el mismo impuesto en el 18 % sobre importaciones y ventas de vehículos automotores.
3. cuota progresiva, se da cuando la cuantía aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable. Por ejemplo están: el IPBI si el valor del inmueble oscila entre

Bs. 0.- y Bs.200.000.- se pagará Bs 0.- más 0.35% sobre excedente de Bs. 0.- si la base es de 200.001 a Bs.400.000.- la alícuota es de Bs. 700.- más 0.50% sobre Bs. 200.000.- el IPVA sigue el mismo sistema.

d) Base del impuesto o base de cálculo.

Denominada además “base imponible”, “base gravable”, etc. es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo, por ejemplo; la cantidad percibida por concepto de salario o sueldo para el IVA-RC, las utilidades netas cuando se trata del IUE, el ingreso bruto en el IT, etc.

Es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso. *Pérez de Ayala: la llama también “base tributaria, susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legales, a los efectos de liquidación del impuesto”.*

Magnitud: es siempre un concepto de posible medición, o en unidades monetarias, o en otro tipo de unidades (población, etc.). Definida por la ley: la base de cada impuesto previamente expresado en alguna ley genérica.

Dimensión económica del hecho: mide la capacidad económica del contribuyente. Berlíní habla de “parámetro... debe existir siempre una vinculación entre identificación legal del parámetro y el hecho imponible”.

Según el Glosario Tributario de la SUNAT, la base imponible es el: “valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota (tasa) del tributo”⁴¹

⁴¹El indicado Glosario fue editado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú, en 1993.

H. SIERRA, sostiene que para determinar la cuantía del tributo que corresponde pagar a cada sujeto pasivo, es necesario expresar en términos monetarios el presupuesto legal que genera la obligación de contribuir, teniendo en cuenta los criterios de valoración previstos en la ley y siguiendo el procedimiento señalado para tal fin. A esa expresión numérica en sentido amplio y monetario en sentido estricto del hecho generador de la obligación tributaria SAINZ DE BUJANDA, la define como “el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica”

De acuerdo con el impuesto, la base gravable presenta diferentes modalidades que pueden consistir en cantidades de fácil determinación como el ingreso bruto en el caso del IT, o pueden ser sumas que resultan de operaciones aritméticas más complejas, que resultan de operaciones aritméticas más complejas, como sucede con el IUE, el IPBI y el IPVA.

e) Causa del impuesto.

En este punto es preciso diferenciar la noción financiera (macroeconómica) de la jurídica, se ha dividido en dos corrientes, una que niega la existencia de la causa en la obligación tributaria y la otra que acepta y fundamenta su existencia.

C. FONROUGE, que analiza el tema desde el punto de vista del derecho, considera que la causa no es imprescriptible, porque es un concepto que no tiene importancia jurídica. D. JARACH, basado en la teoría de la causa formulada por GRIZIOTTI, identifica la capacidad contributiva, siendo la capacidad contributiva el potencial económico del sujeto pasivo para contribuir a los gastos, públicos potencial que la ley a tribuye a los posibles sujetos pasivos del impuesto.

Según BIELSA, en el impuesto la causa es la mutación de riqueza; en la tasa es el servicio prestado por la administración pública en forma directa y diferencial; en las contribuciones especiales es el incremento patrimonial especial y directo del contribuyente, sea con motivo

de una obra pública o de una actividad pública referida a la cosa gravada. Por tanto, toda mutación de riqueza implica una mutación de la capacidad contributiva.

CAPÍTULO IV

Impuestos Aduaneros a la Importación

4. 1. Tipos de Impuestos Aduaneros

De acuerdo a la Ley 1990 y a su Reglamento, los Tributos Aduaneros de Importación son:

1. GA (Gravamen Arancelario) = 10% del valor CIF frontera para la generalidad de los productos de consumo, existiendo alícuotas de 5% y 0% para bienes de capital.

2. I.V.A. (Impuesto al Valor Agregado) = 14.94% sobre la base imponible (CIF+GAC efectivamente pagado + otras erogaciones no facturadas para efectuar el despacho aduanero).

3. Verificación de importaciones= 1.75% del valor FOB.

4. AGENCIA DESPACHANTE = Según tarifario con relación al CIF frontera (entre 2% y 0.5%).

5. RECINTO ADUANERO = Tarifa según el peso y volumen de la mercancía, y tiempo de permanencia.

OTROS IMPUESTOS INTERNOS APLICABLES A PRODUCTOS ESPECÍFICOS:
Impuesto al Consumo Específico - ICE (bebidas, cigarrillos, vehículos y motocicletas);
Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados IEHD, con tasas específicas establecidas en sus correspondientes normas.

4. 2. Procedimiento a seguir para una importación. (Documentación exigida por las autoridades aduaneras bolivianas).

- a) Factura definitiva de las mercancías, que contenga el valor FOB desglosado, con detalle de precios unitarios; y descripción de la mercadería en forma literal no así con códigos.
- b) Lista de empaque.
- c) Certificado de origen.
- d) Licencia previa para productos que lo requieran de acuerdo a ley.
- e) Certificado bromatológico, toxicólogo, fitosanitario, zoosanitario, IBNORCA, insumos agrícolas, etc., cuando corresponda.
- f) Parte de Recepción emitido por el Gestor de Recinto Aduanero, en el caso de inspección en Destino.

* Los requisitos arriba mencionados, son obligatorios, de acuerdo a Resolución de Directorio N° RN-07/2000 de fecha 14/Marzo/00, emitido por la Aduana Nacional y dado a conocer mediante circular N° 71/2000 de fecha 10/Abril/00 por esa misma Entidad.

4. 3. Agencia Despachantes de Aduanas

Entrega de los documentos respaldatorios de la importación a la agencia aduanera autorizada.

1. Ingreso de la mercancía al recinto aduanero para la elaboración del parte de recepción.

2. Presentación de la póliza de importación al recinto aduanero para la aceptación de los documentos.
3. Aforo documental y físico de las pólizas de importación por parte de vista de aduana.
4. Pago de tributos de importación en el banco autorizado.
5. Pago por servicios prestados por el recinto aduanero.
6. Extracción de la mercancía del recinto aduanero.

4. 4. Pago de Tributos Aduaneros (base de cálculo)

1. G.A.C.= 10% del valor CIF frontera o aduana.
2. I.V.A. = 14.94% de la formula (CIF+G.A.C.+otros gastos +otras erogaciones).
3. AGENCIA DESPACHANTE = Según tarifario con relación al CIF frontera.
4. RECINTO ADUANERO = Según el peso de la mercancía y el valor CIF frontera.
5. CAINCO = 3°/00 del valor CIF frontera o aduana, Servicio de Información para Comercio Exterior.

4. 5. Aranceles, impuestos y servicios para la importación aplicados en Bolivia

Aranceles / Impuestos	Tasas	Base Imponible	Observación
Arancel de Importación	10 %	CIF - Frontera	Algunos bienes de capital (maquinarias y equipos) tienen una rebaja del 50%. Del arancel de importación.
Tasa de Almacén aduanero	0.5 %	CIF - Frontera	Valor según el servicio prestado. Se establece valor referencial 0.50 %
Tasa de Verificación	1.95 %	FOB - Origen	Servicio pagado por el importador a las verificadoras.
Aporte Gremial	0.3 %	CIF - Frontera	Aporte gremial a la Cámara de Industria y Comercio (CAINCO)
Despacho Aduanero	0.5 %	CIF - Frontera	Comisión de la agencia aduanera por despacho de importación.
Imp. al Valor Agregado	14.94 %	CIF - Aduana	IVA importaciones, grava sobre el valor de mercadería más el arancel.
Imp. a Consumos Específicos	---	CIF - Aduana	Impuesto variable, grava a licores, tabaco y bienes suntuarios.
Imp. a los Hidrocarburos	---	CIF - Aduana	Gasolina especial Bs. 1.20 por litro Diesel Oil Bs. 0.10 por litro
Total Costo Aproximado:	30 %	CIF - Frontera	Incluye otros gastos fijos e incremento por base imponible del IVA.

Fuente: <http://www.embajadabolivia.com.ar/comex/regimport.htm>

Conclusiones

- El principio de legalidad o reserva de la ley sustenta que no puede haber tributo sin ley, es decir, sin una norma jurídica formalmente sancionada por el órgano constitucional que tenga la facultad de dictar normas, en nuestro país, es la Asamblea Legislativa Plurinacional.

- El art. 26 de la Constitución Política del Estado del 2 de febrero de 1967, establece que los tributos deben ser creados mediante ley. En consecuencia, ningún sujeto puede ser obligado a pagar ninguna especie de tributo si no es en virtud de una ley que establezca el tributo, además dicha ley deberá contener todos los elementos configuradores del mismo, puesto que nuestra legislación establece que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe.

- La norma tributaria deberá establecer todos los elementos configuradores que dan lugar al tributo, y en caso de otorgar exenciones estas deben ser declaradas de forma literal, además deberán especificar las condiciones, requisitos exigidos para su procedencia. Tal como establece el Código Tributario en el Art. 19 y 8, al referirse a las exenciones.

- Por tales justificaciones la investigación monográfica concluye afirmando que;

El principio de legalidad es en definitiva una norma sobre normación porque se refiere claramente a cómo se deben crear los tributos para que sean válidos, otorgando de esta manera seguridad, a los ciudadanos.

El poder tributario es indelegable y esto surge de la misma Constitución que no contempla excepciones a él por vía reglamentaria es contundente al decir SOLO la Asamblea Legislativa Plurinacional impone las contribuciones, y otorga exenciones tributarias, conforme a ley.

La Asamblea Legislativa Plurinacional puede delegar en el ejecutivo los aspectos secundarios, siempre y cuando, no altere el espíritu de la ley. Pero en ningún caso puede delegar la creación del tributo. Esto implica que la ley debe definir todas las normas que determinan el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, espacial, temporal y cuantitativo (base imponible y alícuotas).

En decir, mientras la ley debe establecer el contenido esencial del tributo, los decretos reglamentarios y las resoluciones generales del órgano recaudador pueden complementar la ley en aspectos secundarios, siempre que se mantenga obviamente, como ya se dijo, el espíritu de la ley sancionada por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Del análisis de la ley 2685, y el decreto reglamentario 27945, se puede evidenciar que el artículo 10 de dicha ley, establece un impuesto único a las importaciones menores de \$us 3.000 (tres mil dólares americanos), sin hacer mención de los tributos aduaneros que gravan las importaciones; el artículo 5, del Decreto 27945, reglamenta los impuestos a las importaciones, otorgando exenciones de los tributos aduaneros a la importación, aspecto que contradice el principio de legalidad ya que la ley establece que las exenciones deben otorgarse mediante ley, de ninguna manera el ejecutivo podrá otorgar exenciones, este hecho, conlleva a que los interesados planteen recurso de inconstitucionalidad contra determinado reglamento.

Recomendaciones

Considerando la existencia del sistema impositivo en vigencia, tomando en cuenta que las soluciones a la problemática que el mismo presenta en cuanto al cumplimiento de los principios universales impositivos y en función de la realidad económica social, política y jurídica del Estado Boliviano, y a objeto de hacer efectiva la seguridad jurídica del sistema tributario en el ámbito de la economía y del derecho se plantea la siguiente recomendación.

Tratándose de una ley que otorga beneficios, para el desarrollo y productividad de la jurisdicción que rige la ley 2685, se recomienda modificar el artículo 10 de la Ley de Promoción Económica de la Ciudad de El Alto y el artículo 5, del Decreto Reglamentario 27945, ya que el contenido de dicho artículo va en contra la jerarquía normativa y el principio de legalidad; toda vez que la legalidad de las normas garantiza su validez y eficacia.

Bibliografía

ACOSTA Simón “La ley tributaria” en “Tratado de Derecho Tributario. El Derecho tributario y sus Fuentes” dirigido por ANDREA AMATUCCI. t. I. PAG. 541. Editorial Temis S.A. Bogotá, 2000.

BELISARIO VILLEGAS Héctor. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, 8va. Edición. Editorial Astrea Buenos Aires 2003

BENÍTEZ RIVAS ALFREDO. Derecho Tributario. Edición Azul Editores. 2009.

CARBALLO, PLANCHART, RAMÍREZ VAN DER VELDE, (2000). *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Ediciones Torres, Plaza Araujo, Caracas.

Gastón Mathias. Educación Musical Editorial: Sainte Claire. Editado en marzo de 1979

GARCIA MULLIN. Clases de derecho tributario, sustantivo y represivo. Edición Ministerio de Hacienda y Tesoro, dirección General de Ingresos de Panamá y Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) 1973 CIET, Bs. Argentina.

JARACH Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo S.A.C.I. 1983.

JARACH Dino-VALDEZ COSTA Ramón. INTRODUCCION AL DERECHO TRIBUTARIO. Primera edición, diciembre de 1995.

LARRAZ, J. (1952): Metodología aplicativa del Derecho tributario. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.

MARTIN QUERALT, J. (1975) "El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias", en REDF Civitas N° 5.

MAZA, X. (1998). *Plan estratégico de Cultura tributaria para la escuela secundaria del Estado Táchira caso de estudio: Unidad Educativa Gervasio Rubio*. Universidad Nacional Experimental del Táchira. San Cristóbal.

MENDOZA, E. (2002). *Tributación y Economía Informal*. Trabajo monográfico. Post grado de Derecho Tributario Universidad Central de Venezuela. Caracas, Venezuela.
O.S Bareilles. Iniciación Musical Editorial Kapeluz. Editado en diciembre de 1968.

MORDEGLIA Roberto Mario. Tratado de tributación.

PLAZAS VEGA. Mauricio. EL LIBERALISMO Y LA TEORIA DE LOS TRIBUTOS.
Editorial, TEMIS S.A. Santa Fe de Bogotá, Colombia 1995.

ROBLES, J. (2002). *Cultura Tributaria. Algunas pautas a seguir en su creación*. Extraído el 02 de Septiembre de 2002, Revista Virtual.

Normas Jurídicas.

CONSTITUCION POLITICA DEL ESTADO, de 1967 (abrogada)

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL

CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO, Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003.

LEY 843 Ley de Reforma Tributaria.

LEY 154 sobre impuestos.

LEY 1990, LEY DE ADUANAS.

LEY de Promoción Económica de la Ciudad de El Alto LEY 2685 de 13 de mayo de 2004.

REGLAMENTO A LA LEY DE PROMOCIÓN ECONÓMICA DE LA CIUDAD DE EL ALTO, Decreto Supremo N° 27945.

Páginas Web (Internet)

- www.unodc.org
- <http://www.monografias.com/trabajos92/derecho-administrativovenezuela/derecho-administrativo-venezuela.shtml#ixzz2fvTgMmZk>

ANEXOS

Bolivia: Ley de Promoción Económica de la ciudad de El Alto, 13 de mayo de 2004

CARLOS D. MESA GISBERT
PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA
Por cuanto, el Honorable Congreso Nacional, ha sancionado la siguiente Ley:
EI HONORABLE CONGRESO NACIONAL,
DECRETA:

Título I Disposiciones generales

Artículo 1°.- (De la Definición) Se entiende por promoción económica, la acción planificada y ejecutada por las instituciones del sector público en concertación con los agentes económicos privados, destinada a contribuir al incremento y sostenibilidad de las inversiones para generar condiciones de productividad que favorezcan el desarrollo económico del Municipio de El Alto.

Artículo 2°.- (De los Objetivos) Los objetivos de la promoción económica son:

- a. Establecer condiciones adecuadas para nuevas inversiones productivas en la jurisdicción municipal de El Alto, a fin de impulsar la diversificación productiva, la creación de nuevas unidades productivas y fortalecer las existentes.
- b); Lograr una mayor producción regional con valor agregado, destinada a satisfacer el mercado nacional e intensificar los niveles de exportación.
- b. Generar nuevas fuentes de empleo.
- c. Mejorar los niveles de productividad que permitan mayor actividad, económica y elevar la calidad de vida de la población.
- d. Establecer consorcios empresariales, que involucren a la pequeña mediana, gran empresa, universidades, institutos técnicos y establecimientos educativos, a fin de promover actividades de desarrollo científico y tecnológico productivo, favoreciendo el desarrollo económico local.

Artículo 3°.- (Del Alcance) Las normas establecidas en la presente Ley, son aplicables a todas aquellas entidades grandes, medianas, pequeñas y microempresas, nacionales o extranjeras, que realicen nuevas inversiones en la jurisdicción municipal de El Alto y privilegien la generación de empleos.

Artículo 4°.- (De la Alianza Estratégica Pública - Privada) La promoción económica de la jurisdicción municipal de El Alto es prioridad y tarea fundamental del Gobierno Municipal y las entidades privadas quienes deben organizar redes de actores locales, públicos y privados para promover la innovación productiva y empresarial, trabajando conjuntamente para cumplir los objetivos de la presente Ley.

Artículo 5°.- (De la Calificación de las Empresas) Para el acceso a los beneficios de esta Ley las entidades privadas deberán presentar sus propuestas de inversión y de ampliación al Gobierno Municipal, de acuerdo a lo determinado por el Reglamento correspondiente.

Artículo 6°.- (De los Recursos para Programas Empresariales Municipales) El Ministerio de Desarrollo Económico a través de la Unidad de Productividad y Competitividad (UPC), Centro de Promoción - Bolivia (CEPROBOL) y otras dependencias, en coordinación con el Gobierno Municipal de El Alto, promoverán de manera coordinada, la ejecución el financiamiento y cofinanciamiento, sean éstos locales o provenientes de organismos internacionales, en los siguientes programas.

- a. Potenciamiento de la red regional de módulos de servicios empresariales, buscando la igualdad de oportunidades para el acceso de información, en la cual se ofrezcan servicios sostenibles de capacitación, asistencia técnica y negocios para las empresas y micro y pequeñas empresas.
- b. Adopción de tecnología adecuada, apuntando a fortalecer la capacidad de innovación tecnológica de las micro y pequeñas empresas.
- c. Fortalecer el desarrollo del turismo, para así lograr que las empresas del sector cuenten con servicios más completos y competitivos.
- d. Desarrollo de políticas de gestión empresarial para las empresas en general, para una mejora de las mismas.
- e. Fortalecer el comercio minorista, para que se encuentre en la posibilidad de competir con las nuevas condiciones de mercado.
- f. Incentivar la mejora de la calidad de bienes y servicios de la micro y pequeñas empresas, con el fin de implantar un sistema competitivo.
- g. Promover la asociatividad empresarial para la creación de maquicentros, parques industriales, ferias y otros.

Título II

Régimen de incentivos específicos

Artículo 7°.- (Liberación Impositiva) Toda nueva industria que se establezca en la ciudad de El Alto quedará liberada del pago del Impuesto a las Utilidades por un período de diez años computables desde el día que empiece a producir. Serán beneficiadas también con esta liberación las ampliaciones de las industrias en actual existencia.

Artículo 8°.- (Bienes De Capital) Se liberan del GA (Gravamen Arancelario) del IVA importaciones, a la maquinaria importada que no sea producida en el país para su instalación en industrias de la ciudad de El Alto.

Artículo 9°.- (De las Construcciones) Las construcciones y edificaciones nuevas que se realicen para el funcionamiento de industrias y hoteles en la ciudad de El Alto, quedan liberadas del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles por un período no mayor a tres años computables a partir de la fecha de su conclusión.

Artículo 10°.- (De las Transacciones en Zona Franca) Las importaciones menores de \$us. 3.000.- (Tres Mil Dólares Americanos) que se realicen al Territorio Aduanero Nacional desde la zona franca de El Alto, que estén incluidas en las partidas arancelarias autorizadas, pagarán un impuesto único a la transacción de 3% para su comercialización en los módulos comerciales de la zona libre (ZOFRACENTRO).

Artículo 11°.- (Bonificaciones para Inversiones en Zona Franca) El Ministerio de Desarrollo Económico creará un sistema de bonificación para la compra de terrenos a un justo precio en la zona franca industrial. De igual manera, en coordinación con otras entidades gubernamentales, creará programas de construcción y mejoramiento de vivienda para los trabajadores de las industrias alteñas.

Artículo 12°.- (Cambio de Uso de Suelos) El Gobierno Municipal autorizará el cambio del uso de suelos de las áreas municipales para la instalación de industrias, macromercados y mercados previa presentación de los requisitos establecidos en la reglamentación de la presente Ley.

Título III

Inversión pública en infraestructura

Artículo 13°.- (De la Inversión Pública y Apoyo a la Producción) El Gobierno Nacional, el Gobierno Municipal de El Alto, la Prefectura de La Paz y el Servicio Nacional de Caminos, deberán priorizar la inversión pública destinada al apoyo de la producción y la exportación.

Artículo 14°.- (De las Inversiones Priorizadas) Se establece como prioridad las siguientes inversiones en infraestructura:

- a. Carreteras y rutas expeditas de exportación.
- b. Campo Ferial.
- c. Parque Industrial.
- d. Vías de acceso a fábricas, mercados y macromercados.
- e. Iluminación en vías de acceso a fábricas, mercados y macromercados.
- f. Construcción de la Avenida Periférica como período de la Ruta Interoceánica.

Artículo 15°.- (De las Inversiones en Mejoramiento Urbano y Barrial) Las inversiones que las entidades privadas realicen en mejoramiento barrial y urbano, de forma coordinada con el Gobierno Municipal El Alto (GMEA), podrán descontar éstas, total o parcialmente, de sus Impuestos Municipales, de acuerdo a la reglamentación correspondiente.

Artículo 16°.- El Poder Ejecutivo elaborará la reglamentación en un plazo máximo de 90 días a partir de la promulgación de la presente Ley.

Remítase al Poder Ejecutivo, para fines Constitucionales.
Es dada en la Sala de Sesiones del Honorable Congreso Nacional, a los veintisiete días del mes de abril de dos mil cuatro años.
Fdo. Gonzalo Chirveches Ledezma Presidente en Ejercicio Honorable Senado Nacional, Osear

Arrien Sandoval, Marcelo Aramayo P., Enrique Urquidi Hodgkinson, Roberto Fernández Orosco,
Femando Rodríguez Calvo.

Por tanto, la promulgo para que se tenga y cumpla como Ley de la República.
Palacio de Gobierno de la ciudad de La Paz, a los trece días del mes de mayo de dos mil cuatro
años.

Fdo. CARLOS D. MESA GISBERT, José Antonio Galindo Neder, Javier Gonzalo Cuevas Argote,
Horst Grebe López.

Bolivia: Reglamento a la Ley de Promoción Económica de El Alto (Ley N° 2685), DS N° 27945, 20 de diciembre de 2004

CARLOS D. MESA GISBERT
PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPUBLICA
REGLAMENTO A LA LEY DE PROMOCION ECONOMICA DE LA CIUDAD DE EL ALTO

CONSIDERANDO:

- Que la [Ley N° 2685](#) de 13 de mayo de 2004 - Ley de Promoción Económica de La Ciudad de El Alto, contribuye al incremento y sostenibilidad de las inversiones para generar condiciones de producción que favorezcan el desarrollo económico del Municipio de la Ciudad de El Alto y privilegien la generación de empleo.
- Que en la citada Ley, han sido contemplados aspectos a ser reglamentados mediante Decreto Supremo, independientemente de las normas administrativas que deban emitir las entidades o instituciones competentes en el ejercicio de las facultades que la propia Ley los confiere.
- Que el Artículo 16 de la [Ley N° 2685](#), establece que el Poder Ejecutivo elaborará la reglamentación dentro de un plazo máximo de noventa días a partir de la fecha de su promulgación.
- Que con la finalidad de cumplir los objetivos establecidos en la [Ley N° 2685](#), se hace necesario aprobar el correspondiente Reglamento.

EN CONSEJO DE GABINETE,

DECRETA:

Capítulo I Disposiciones generales

Artículo 1°.- (Objeto) El presente Decreto Supremo tiene por objeto reglamentar la [Ley N° 2685](#) de 13 de mayo de 2004 - Ley de Promoción Económica de la Ciudad de El Alto.

Artículo 2°.- (Aplicacion) Esta norma es aplicable en la Jurisdicción Municipal de El Alto, en lo referente a los beneficios que otorga la [Ley N° 2685](#) a las nuevas inversiones de empresas que se instalen en esa Jurisdicción Municipal y, a las ampliaciones de las inversiones ya existentes en dicha jurisdicción.

Los beneficios de la [Ley N° 2685](#) no alcanzan a actividades de prestación de servicios y comercio, sino solamente a actividades productivas, incluida la construcción de hoteles en lo que corresponde al Artículo 9 de la citada Ley.

Capítulo II

Calificación de beneficiarios

Artículo 3°.- (Beneficios) Para acogerse a los beneficios de la [Ley N° 2685](#), toda nueva industria productiva que se establezca en la ciudad de El Alto, o las existentes que efectúen ampliaciones de inversiones en actividades industriales productivas y promuevan la generación de empleo permanente, deberán presentar sus propuestas de inversión o reinversión ante el Gobierno Municipal de la Ciudad de El Alto, acompañando la siguiente documentación:

- a. Registro Nacional de Contribuyentes.
- b. Escritura de constitución de la sociedad mercantil o empresa unipersonal legalizada.
- c. Padrón Municipal de Contribuyentes - PMC de la ciudad de El Alto, que demuestre que es un agente económico domiciliado en esa jurisdicción.
- d. Registro de Comercio o Tarjeta Empresarial.
- e. Inversión total comprometida según Proyecto y Plan de Inversiones, señalando el monto de las inversiones en infraestructura, equipos y capital de operaciones.
- f. Cronograma estimado de inversiones.
- g. Número de fuentes de trabajo permanentes y/o eventuales a ser generadas como resultado de la inversión.
- h. Ficha de impacto ambiental.

Artículo 4°.- (Calificación) El Gobierno Municipal de la Ciudad de El Alto será la instancia competente para la calificación de las solicitudes de acogimiento a la [Ley N° 2685](#).

El trámite tendrá una duración no mayor a treinta (30) días calendario, computables a partir de la presentación de la documentación e información señalada en el Artículo precedente, debiendo a su conclusión emitirse la correspondiente Resolución Técnico Administrativa de aprobación del Proyecto y Plan de Inversiones.

El Gobierno Municipal de la Ciudad de El Alto deberá establecer, mediante Reglamento específico, un procedimiento ágil y expedito que incluya los recursos administrativos que pueda aplicar el agente económico privado en caso de rechazo de la solicitud.

Capítulo III

Incentivos

Artículo 5°.- (Incentivos) Toda nueva industria que se instale en el Municipio de El Alto y las ya existentes que efectúen ampliaciones de inversiones y soliciten acogerse a la [Ley N° 2685](#), una vez que cuenten con la Resolución Técnico Administrativa a que se refiere el Artículo precedente, podrán beneficiarse de los siguientes incentivos tributarios:

- a. Exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE por un período de diez (10) años o menos si el proyecto contempla un plazo de ejecución inferior a ese período, siempre y cuando el monto del tributo liberado sea reinvertido, en su integridad, en la siguiente gestión fiscal, en bienes de capital y/o creación de fuentes de trabajo en la misma unidad productiva.

- b. Esta exención se computará a partir de la fecha de inicio de producción de la nueva inversión o reinversión, previa obtención de la correspondiente Resolución de Exención, emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales - SIN.
- c. Exención del pago del Gravamen Arancelario - GA e Impuesto al Valor Agregado - IVA durante el período de instalación de la nueva inversión o ampliación, que no deberá exceder de dos (2) años a partir de la fecha de la Resolución Administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales - SIN a que se refiere el Artículo 7 del presente Decreto Supremo, por la importación de maquinaria que no se produzca en el país y que se halle
- d. expresamente consignada en la lista de bienes de capital, certificada y actualizada, que en Anexo forma parte del presente Decreto Supremo. Esta maquinaria deberá destinarse exclusivamente al funcionamiento de la nueva industria productiva o su ampliación. El Ministerio de Desarrollo Económico y el Ministerio de Hacienda, mediante Resolución Bi - ministerial podrán actualizar las listas de bienes de capital.
- e. Esta exención no alcanza a los servicios que se prestan en la importación de la maquinaria como ser almacenaje, movilización y estadía.
- f. Toda nueva construcción y/o edificación que se realice para el funcionamiento de industrias y hoteles en la ciudad de El Alto quedarán exentas del pago del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles - IPBI, por un período no mayor a tres años, a criterio del Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto, a partir de la fecha de su conclusión. De no iniciar actividad económica dentro del primer año de terminada la construcción, el beneficio de la exención del IPBI, automáticamente quedará sin efecto.
- g. Descuento de los impuestos de dominio municipal por mejoramiento urbano y barrial:
- h. Las empresas privadas que realicen obras de mejoramiento barrial o urbano en forma coordinada con el Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto, podrán descontar contra los impuestos de dominio municipal hasta un veinticinco por ciento (25%) del monto total invertido en la obra, en la forma establecida mediante Resolución Municipal del Gobierno Municipal de la Ciudad de El Alto. al efecto, el Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto, dictará un Reglamento de carácter general que, entre otras disposiciones operativas, defina lo que ha de entenderse por “obra de mejoramiento barrial o urbano”.
- i. Pago único del tres por ciento (3%) por importaciones menores a \$us.3.000.- (TRES mil 00/100 DOLARES AMERICANOS) que se realicen al Territorio Aduanero Nacional desde la Zona Franca de El Alto - ZOFRACENTRO de acuerdo a las siguientes condiciones:
- j. Las materias primas, insumos, accesorios, materiales, equipos pequeños, herramientas, repuestos, partes y piezas de origen extranjero que no se produzcan en el país, destinados a nuevos procesos productivos, ingresados a ZOFRACENTRO, cuyas partidas arancelarias se encuentren incluidas en la lista anexa al presente Decreto Supremo, podrán ser comercializados en módulos instalados en la mencionada Zona Franca, bajo control aduanero, en la modalidad de ventas al por menor. El Ministerio de Desarrollo Económico y el Ministerio de Hacienda, mediante Resolución Bi-ministerial podrán actualizar las listas de los insumos productivos.
- k. La base imponible para el pago único del 3% por la importación de las mercancías a territorio aduanero nacional que cumplan las condiciones descritas en el párrafo precedente, estará dada por el valor en aduana de las mercancías importadas, monto que no podrá ser superior a \$us 3.000.- (TRES mil 00/100 DOLARES AMERICANOS) del total de la compra independientemente del valor unitario de cada producto.

Capítulo IV Obligaciones

Artículo 6°.- (Obligaciones) Todas las industrias productivas que se acojan a la [Ley N° 2685](#), tendrán las siguientes obligaciones:

- a. Cumplirán con las normas tributarias vigentes, con las salvedades señaladas en el Capítulo III del presente Reglamento.
- b. Deberán cumplir efectivamente con el plan de inversiones aprobado por el Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto en el momento del acogimiento a los beneficios de la [Ley N° 2685](#).
- c. Deberán mantener todos sus activos en el Municipio de El Alto, durante los diez (10) años de goce de la exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE, más un tiempo adicional de diez (10) años, período este último, en el cual no gozarán de los beneficios señalados en el Artículo 5 del presente Decreto.
- d. Deberá comunicar con treinta días (30) de anticipación al Servicio de Impuestos Nacionales - SIN, Aduana Nacional y Gobierno Municipal, según corresponda, la fecha de inicio de producción para efectos de verificación.

Capítulo V Trámite de exención tributaria

Artículo 7°.- (Tramitación) Para tramitar los beneficios tributarios establecidos en el Artículo 5 del presente Decreto Supremo, las industrias productivas deberán presentar la solicitud de acogimiento a la [Ley N° 2685](#) ante el Servicio de Impuestos Nacionales - SIN, adjuntando la documentación señalada en el Artículo 4 del presente Decreto Supremo, además de la Resolución Técnico Administrativa del Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto que apruebe el proyecto de inversión.

Una vez evaluada la solicitud en base a los antecedentes presentados, el SIN emitirá la respectiva Resolución Administrativa de acogimiento a los beneficios de la [Ley N° 2685](#), documento que servirá como base para realizar los trámites posteriores ante la Aduana Nacional y el Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto, entidades que en cada caso deberán pronunciarse mediante Resolución expresa.

Capítulo VI Registro control y verificación

Artículo 8°.- (Control) El control de exenciones tributarias y demás beneficios que contempla la [Ley N° 2685](#), así como el registro de empresas beneficiarias y la verificación del cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidas en la presente norma y del uso y destino de los bienes objeto de los demás beneficios, es atribución del Servicio de Impuestos Nacionales - SIN, la Aduana Nacional o el Gobierno Municipal, en lo que corresponde a los tributos de su competencia.

El Servicio de Impuestos Nacionales - SIN deberá fiscalizar el cumplimiento de los programas y cronogramas de inversión comprometidos por los agentes económicos beneficiados con la [Ley N° 2685](#), para lo cual establecerá en su norma reglamentaria la forma, plazos y mecanismos de seguimiento y fiscalización, asimismo indicará las sanciones aplicables conforme a Ley en caso de incumplimiento.

Capítulo VII

Cancelación y suspensión de beneficios y sanciones

Artículo 9°.- (Cancelacion y supension) Los beneficios otorgados por la [Ley N° 2685](#) y definidos en el presente Reglamento, cesarán automáticamente desde el momento en que se hayan incumplido las obligaciones y requisitos establecidos en el mismo. Asimismo, la Administración Tributaria correspondiente, cancelará mediante Resolución expresa los beneficios otorgados por ella, previo informe técnico de las instancias pertinentes, en los siguientes casos:

- a. A solicitud expresa y fundamentada del Servicio de Impuestos Nacionales - SIN, Aduana Nacional o Gobierno Municipal de El Alto, según corresponda.
- b. En caso de que la maquinaria importada esté ya liberada de tributos y la empresa beneficiada no inicie actividades dentro los dos (2) años para el período de instalación, dicha empresa deberá pagar los tributos liberados con las sanciones y accesorios previstos en el Código Tributario.
- c. Cuando se compruebe desviación de inversiones y maquinaria a otros fines que no fueron programados originalmente.
- d. Utilización indebida de los beneficios otorgados por la administración tributaria correspondiente
- e. A solicitud escrita de los beneficiarios.

Artículo 10°.- (Nulidad) Si la empresa no realizara las inversiones comprometidas en el plazo de dos años a partir de la aprobación del proyecto por el Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto, la Resolución Administrativa del Servicio de Impuestos Nacionales - SIN que formaliza las exenciones tributarias y demás beneficios, quedará automáticamente nula y sin efecto alguno.

Artículo 11°.- (Sancion) En todos los casos en que los contribuyentes hayan hecho uso indebido de los beneficios señalados en la [Ley N° 2685](#) o habiéndolos obtenido de manera apropiada y después hayan incumplido las condiciones para su mantenimiento y/o las obligaciones y requisitos establecidos en el presente Reglamento, serán sancionados según disponen las leyes Bolivianas y quedarán obligados a cancelar los tributos con los recargos y sanciones previstas en el Código Tributario, incluida la reliquidación de los tributos por importaciones desde ZOFRACENTRO aplicando normas de carácter general.

Capítulo VIII

Uso de suelo industrial

Artículo 12°.- (Uso de suelo) El Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto autorizará el cambio de uso de suelo para la instalación de industrias, macromercados y mercados, previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. Planimetría aprobada por el Gobierno Municipal de la Ciudad de El Alto.
- b. Registro de cesión de áreas en Derechos Reales.
- c. Informe favorable de la Unidad pertinente del Gobierno Municipal de la Ciudad de El Alto sobre la factibilidad técnica del cambio de uso del suelo.
- d. Informe favorable de la oficina municipal de medioambiente.
- e. El Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto otorgará autorización de cambio de uso de suelo mediante Resolución Técnica Administrativa expresa, conforme a reglamento específico que deberá aprobar el mismo Gobierno Municipal con carácter general.

Capítulo IX

Disposiciones finales

Artículo 13°.- (Estados financieros) Las industrias que se acojan a los beneficios establecidos por la [Ley N° 2685](#), deben presentar anualmente al Servicio de Impuestos Nacionales - SIN sus Estados Financieros elaborados conforme a la [Ley N° 843](#) (Texto Ordenado vigente) y sus reglamentos.

Artículo 14°.- (Reglamentación) La Aduana Nacional de Bolivia, el Servicio de Impuestos Nacionales - SIN y el Gobierno Municipal de la ciudad de El Alto, reglamentarán las disposiciones operativas que correspondan, dentro del marco del presente Decreto Supremo.

El Señor Ministro de Estado en el Despacho de Desarrollo Económico queda encargado de la ejecución y cumplimiento del presente Decreto Supremo. Es dado en Palacio de Gobierno de la ciudad de La Paz, a los veinte días del mes de diciembre del año dos mil cuatro. Fdo. CARLOS D. MESA GISBERT, Juan Ignacio Siles del Valle, José Antonio Galindo Neder, Saul Lara Torrico, Gonzalo Arredondo Millán, Luis Carlos Jemio Mollinedo, Gustavo Pedraza Mérida, Horst Grebe López, Jorge Urquidi Barrau, Guillermo Torres Orías, Maria Soledad Quiroga Trigo, Fernando Antezana Aranibar, Luis Fernández Fagalde, Diego Montenegro Ernst, Roberto Barbery Anaya, Ricardo Calla Ortega.