

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

CARRERA DE DERECHO

ACREDITADA INTERNACIONALMENTE
Res. CEUB 1126/02



TRABAJO DIRIGIDO

**“REFORMA DE LA LEY 843, SOBRE EL RÉGIMEN
TRIBUTARIO SIMPLIFICADO EN BOLIVIA”**

POSTULANTE: HILARIÓN AGUILAR GUARACHI
TUTOR: Lic. CARLOS FIDEL TORREZ QUINTANA

**La Paz – Bolivia
2006**

Agradecimientos

Mi sincero agradecimiento al Lic. Carlos Fidel Torrez Quintana por su orientación y dirección en la elaboración de este trabajo, que sin su concurso no habría sido posible su materialización.

Dedicatoria

A mi madre Genoveva Guarachi Susaño,
por el cariño y afecto que me ha
otorgado y a mis hijos por su aliento,
motivación y estímulo, para que pueda
llegar a mi objetivo.

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I	
DISEÑO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	3
I.1. Motivación.....	3
I.2. Identificación del problema.....	6
I.3. Definición de objetivos.....	8
I.3.1. Objetivo general.....	8
I.3.2. Objetivos específicos.....	8
I.4. Metodología utilizada en la investigación.....	9
I.4.1. Métodos de carácter general.....	9
I.4.2. Métodos específicos.....	10
I.4.3. Diseño del tipo de investigación.....	11
I.4.4. Determinación del universo y muestra.....	12
I.4.5. Determinación de las técnicas de recolección de datos.....	14

CAPITULO II - SECCIÓN DIAGNOSTICA

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO	15
II.1. Antecedentes históricos.....	15
II.1.1. Los pequeños obligados.....	15
II.2. Contexto social, económico y jurídico del problema.....	28
II.2.1. Contexto social.....	28
II.2.2. Contexto Económico.....	31
II.2.2.1. Política Tributaria.....	33
II.2.3. Contexto Jurídico.....	37
II.2.3.1. Constitución Política del Estado.....	39
II.2.3.1.1. Los Principios Constitucionales de la Tributación.....	39
II.2.3.2. El Código Tributario Boliviano.....	40
II.2.3.3. La transitoriedad del art. 71 de la ley 843, a su vigencia.....	41
II.2.3.4. Ley de la Reforma Tributaria.....	41
II.3. Naturaleza jurídica del problema.....	44
II.4. Estructura, funcionalidad y tendencias del problema.....	45
II.5. Virtudes y definiciones correspondientes al problema.....	47
II.5.1. Virtudes.....	47
II.5.2. Definiciones inherentes a la investigación.....	47
II.5.2.1. Derecho Financiero.....	48
II.5.2.2. Derecho Tributario.....	50
II.5.2.3. Obligación Tributaria.....	51
II.5.2.3.1. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria	54
a) Obligación Jurídica Tributaria.....	54
b) Sujeto Activo.....	56
c) Sujeto Pasivo.....	57
II.5.2.4. Los Tributos.....	58
a) Impuesto.....	60

b) Tasa.....	61
c) Contribuciones Especiales.....	64
II.6. Pronostico del comportamiento del problema.....	65

CAPITULO III

FUNDAMENTOS DE LA SECCIÓN PROPOSITIVA.....	66
III.1. Fundamentos fácticos.....	66
III.2. Fundamentos teóricos.....	67
II.2.1. La noción de igualdad como carácter esencial del impuesto....	67
III.3. Sustentación documental de la investigación.....	69
III.4. Sustentación de la investigación de campo.....	70
III.5. Relación del contexto y fundamentos jurídicos.....	77

CAPITULO IV

CONCLUSIONES.....	79
--------------------------	-----------

CAPITULO V

PROPUESTA DEL TRABAJO DIRIGIDO.....	83
 Bibliografía.....	 88

Introducción

En el contexto mundial donde existen diferentes Estados, la base que garantiza la funcionalidad del propio Estado, son los impuestos, los mismos que deben ser encarados por una adecuada política fiscal.

La doctrina del Derecho Financiero y Tributario, coincide en cuanto a la necesidad de la tributación, al principio de universalidad del tributo, en razón a que estos aspectos permiten el funcionamiento del Estado y este puede mantener los servicios públicos.

La Constitución Política del Estado Boliviana en materia de impuestos recoge los principios de la doctrina y los materializa cuando establece en sus Arts. 6 y 27, determina que es deber de toda persona de contribuir en proporción a su capacidad al sostenimiento de los servicios públicos, también establece que los impuesto y las cargas publicas obligan a todos por igual.

En razón a los aspectos señalados, es que se realizo la presente investigación, por aspectos metodológicos el objeto de estudio, es el Régimen Tributario Simplificado vigente en Bolivia.

Se presenta un estudio en el que se evidencia la necesidad de la modificación de los Arts. 17 y 33 de la Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986, suprimiendo la vigencia del Régimen Tributario Simplificado.

En el primer capitulo, por su importancia se presenta un diseño metodológico, que básicamente esta constituido por el problema que se identifico para la realización del estudio, los objetivos que se desean alcanzar, la motivación que lleva a su ejecución y el marco metodológico para seguir adelante en un trabajo de campo,

donde mediante instrumentos de recolección de información, se de razón a los fines que persigue la investigación.

El segundo capítulo constituye un diagnóstico en la realidad de cómo es el Régimen Tributario Simplificado, es decir su funcionalidad, su evolución histórica, los conceptos referentes al objeto de estudio, y un pronóstico del comportamiento del problema.

El capítulo tercero, está constituido por los fundamentos teóricos, fácticos, documentales, así como los resultados del trabajo de campo, que sostienen la veracidad del problema de la investigación.

El capítulo cuarto, contiene las conclusiones a las que se pudo arribar con la realización de la investigación, por su importancia estas están relacionadas con el problema de la investigación los objetivos planteados.

El capítulo quinto lo constituye la propuesta del presente trabajo dirigido que se materializa en el anteproyecto de ley de modificación de los arts. 17 y 33 de la Ley 843, el mismo está estructurado de dos formas, la primera que lleva la exposición de motivos que demanda la necesidad de la existencia de la norma jurídica, y la segunda el cuerpo mismo del anteproyecto de ley referido, detallado por los artículos que debe contener.

CAPITULO I DISEÑO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

El presente Trabajo Dirigido, se desarrolla con criterios metodológicos en lo que respecta a el empleo de métodos y técnicas de investigación, relacionados con la ciencia del Derecho; en ese entendido el esquema base de su realización, es la “Guía Para La Ejecución Del Modulo De Trabajo Dirigido”, de la Carrera De Derecho de la Universidad Mayor de San Andrés, que se adecuo según los alcances que demando el estudio, aspectos que se desarrollan a continuación.

I.1. Motivación.

Un principio constitucional indica: que todo Boliviano tiene el deber “de contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos”¹, este deber de contribución, en su concordancia con el art. 27 de la propia CPE; que hace referencia a los impuestos, confluyen en una norma sustantiva que es la ley 843 que regula los impuestos vigentes en el territorio nacional.

La ley 843, establece los diferentes tipos de impuestos y los regimenes tributarios vigentes, como el IVA, IT, RC-IVA, etc. esta ley, de manera tacita no hace referencia a los regimenes especiales, estos regimenes nacen a la interpretación de una de las disposiciones transitorias establecidas en la propia ley y su art. 33 que refiere al monto mínimo imponible de ingresos de aquellos sujetos pasivos que lleguen a ser pequeños obligados.

Los arts. 17 y 33 de la ley de impuestos N° 843 en su Texto Ordenado del 2003, son la base a partir de la cual se da vida legal a los regimenes

¹ Constitución Política del Estado

especiales. El art. 17 es una disposición de carácter transitoria, que continua vigente por casi 20 años.

Aplicando la técnica de la observación de carácter documental, se pudo establecer que: la propia institución de Impuestos Nacionales y otras (Instituto Boliviano de Comercio Exterior e Instituto Boliviano de Estudios Empresariales), evidencian que la vigencia de los regimenes especiales, no cumplen la funcionalidad para la que fueran creados, y que solo es un capricho de: algunas organizaciones, sindicatos y otros que quieren mantenerlos vigentes.

Los datos estadísticos correspondientes a la cantidad de contribuyentes existentes y su trayectoria histórica en los últimos años a partir de 1998 hasta el presente, evidencian que cada año son más la cantidad de contribuyentes que dejan de pertenecer al régimen simplificado, hay una disminución considerable como se evidencia en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 1

Evolución Histórica Del Régimen Tributario Simplificado
Inscritos-Recaudación-Contribución
1998 - 2006

Año	Inscritos (cantidad)	Recaudación (en bs.)	Contribución a La Recaudación Nacional (porcentaje)
1998	82.756	4.990.489	0,008
1999	89.261	4.777.291	0,080
2000	91.196	5.913.696	0,082
2001	90.183	6.051.681	0,009
2002	97.480	6.209.771	0,081
2003	100.090	6.720.111	0,083
2004	34.811	7.600.891	0,072
2005	18.612	3.369.505	0,042
2006*	10.976	No se tiene	No se tiene

* Datos a septiembre de la gestión 2006

Fuente: Elaboración propia con datos del Padrón Nacional de Contribuyentes

La diferencia en la cantidad de contribuyentes es relevante, el cuadro denota una diferencia de un 90% de disminución de contribuyentes en el régimen simplificado según el Padrón Nacional de Contribuyentes.

A decir de Impuestos Nacionales, los que se resisten a la vigencia de este régimen generalmente son los evasores de impuestos, son los importadores (entre ellos contrabandistas) de mercaderías que no tienen ninguna relación con los artesanos o vivanderos, e ingresaron a beneficiarse con el régimen simplificado declarando capitales pequeños que les permitió su habilitación.

El Instituto Boliviano de Estudios Empresariales, en un estudio sobre el Régimen Simplificado, evidencia que la vigencia de este régimen tiene incidencia en el crecimiento de la informalidad de las actividades económicas².

Los antecedentes señalados, constituyen la motivación para la realización del presente estudio, además de algunas publicaciones de prensa, en la que se hace referencia a que autoridades de impuestos nacionales indican que las recaudaciones por concepto del Régimen Simplificado, mas los otros Regimenes Especiales STI y RAU (Sistema Tributario Integrado y Régimen Agropecuario Unificado), apenas llegan a sumar el 1% de la recaudación nacional.

² Instituto Boliviano de Estudios Empresariales, El Régimen Simplificado y su Incidencia en la Informalidad de las Actividades Económicas, 2005, La Paz – Bolivia

I.2. Identificación del problema

Los indicadores de impuestos nacionales, presentan cifras significativas respecto a la disminución de contribuyentes empadronados en el régimen simplificado, las microempresas y pequeños productores, que fueron los primeros en inscribirse en este régimen, y por el carácter de competitividad son los que constantemente migran hacia el régimen general, y “son los importadores de artículos electrodomésticos especialmente los que aun están registrados en este régimen”³.

La igualdad jurídica establecida en la Constitución Política del Estado, no se materializa puesto que si bien todos deben contribuir en proporción a sus posibilidades, porque el carácter de igualdad “no se refiere al monto del impuesto a pagar, sino respecto a la obligatoriedad del impuesto o las cargas públicas⁴. Existe una discriminación seleccionando a quienes contribuyen de determinada manera en los regimenes especiales.

El art. 17 de la ley 843, que es de carácter transitorio desde 1987 hasta la actualidad, sirvió de base al poder ejecutivo para la creación de los Regimenes Especiales entre los cuales se encuentra el Régimen Simplificado, a partir de ello constantemente se realizan a manera de enmiendas, Decretos Supremos para actualizar los montos mínimos y máximos que permiten el registro o empadronamiento de contribuyentes, resalta con mucha relevancia, la extensa vigencia de este art. Por casi 20 años.

³ La Prensa 29 de octubre de 2006, La Reformulación De Los Regimenes Especiales

⁴ Stefan Jost, et. al. La Constitución Política del Estado, Cometario Critico

Del trabajo de campo preliminar donde se empleo la técnica de la observación de campo, se evidencio que almacenes e importadores de artículos electrónicos y electrodomésticos además de informáticos, que realizan transacciones con montos que oscilan entre los 15.00 y 600.00 \$us. No emiten facturas, por que aseguran que su condición de contribuyentes de pertenecer al régimen simplificado, no se los permite, pero por aspectos de garantía otorgan recibos en los cuales si están los productos y los montos que reciben por la venta de los mismos (los recibos mencionados se presentan en anexos). Este aspecto es una evidente evasión impositiva encubierta en el régimen simplificado.

En razón de los antecedentes señalados, se plantea como problema de la investigación a:

¿Cuáles las razones que fundamentan la modificación de la ley 843 en sus art. 17 y 33, en cuanto al tratamiento del régimen simplificado?

Preguntas secundarias

¿De que manera se da el tratamiento del Régimen Simplificado en la legislación nacional?

¿Cuáles fueron los aspectos de fondo que se considero en cada Decreto Supremo que actualizo la vigencia del régimen simplificado?

¿El régimen tributario simplificado, cumple los objetivos de su creación?

¿Cuál es la posición de la doctrina en materia de Derecho Financiero-Tributario, además del derecho constitucional respecto a la igualdad y proporcionalidad en el pago de impuestos?

I.3. Definición de objetivos

Por la importancia de los fines a los cuales se quiere llegar con el trabajo dirigido, se plantearon los siguientes objetivos.

I.3.1. Objetivo general

Determinar la necesidad de la modificación de los arts. 17 y 33 de la ley 843, respecto al tratamiento del Régimen Simplificado.

I.3.2. Objetivos específicos

- Identificar conceptual y jurídicamente, la naturaleza jurídica del Régimen Simplificado, vigente por la interpretación de los arts. 17 y 33 de la ley 843.
- Diagnosticar el comportamiento cuantitativo del régimen simplificado, en lo que refiere a número contribuyentes y contribución a la economía nacional en los últimos 5 años.
- Analizar, criterios diferenciales respecto a la supresión del régimen simplificado en el sistema tributario boliviano
- Interpretar con criterios jurídicos la necesidad de suprimir el régimen simplificado por su carácter de transitoriedad y

contrariedad al deber constitucional de contribuir en forma proporcional a la obligación impositiva.

- Evidenciar, la efectiva cobertura del régimen simplificado, respecto a los contribuyentes registrados en el padrón nacional de contribuyentes en un trabajo de campo, cuya delimitación espacial corresponde a las ciudades de La Paz y El Alto.

I.4. Metodología utilizada en la investigación

En el entendido de que el método es “el procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad”, y que la teoría general del derecho y cada una de sus ramas en particular tienen determinados métodos que permiten una adecuada interpretación de las normas jurídicas, además de su funcionalidad, se define el presente marco metodológico.

La metodología empleada en la realización de la investigación es posible clasificarla en dos categorías: de carácter general y de carácter específico, los mismos que se desarrollan según su aplicación a continuación.

I.4.1. Métodos de carácter general

Método Deductivo-inductivo, en el entendido de que este método permite llegar de lo general a lo particular, que se emplea para poder determinar de manera precisa, las conclusiones respecto a los objetivos planteados para la realización de la investigación.

Método de la interpretación histórica, la aplicación de este método, permitió establecer el proceso del desarrollo histórico acerca del

tratamiento del Régimen Tributario Simplificado por las instancias gubernamentales que actualizaron la vigencia de su transitoriedad, en los diferentes Decretos Supremos, resaltando los que tuvieron mayor incidencia en determinados periodos de tiempo.

Método de análisis y síntesis: Se utilizo este método en el estudio de la bibliografía consultada sobre la temática.

Método Gramatical, Se aplico este método en la redacción, sintaxis y conceptualización de los términos que se emplean en la investigación.

I.4.2. Métodos específicos

Método Exegético, Consistente en la interpretación estricta de la norma, sostiene que frente a una ley oscura o dudosa, debe recurrirse a la voluntad o intención del legislador que la dictó.

Se trata, pues, de establecer la finalidad que se persiguió con la ley, tal como fue entendida al tiempo de dictársela, sin ninguna clase de agregados por parte del intérprete.

Fue empleado en la investigación a objeto de realizar una interpretación del ordenamiento jurídico, y encontrar el sentido estrictamente jurídico de lo que dispone la ley 843 y la Constitución Política del Estado.

Teleológico, se emplea este método, para explicar la necesidad de la tributación y la eliminación del régimen simplificado, en contraste a

la decisión de seguir elaborando paliativos transitorios de su vigencia.

Dogmático, a utilizarse en contraposición al método exegético, para establecer la proporcionalidad jurídica de la administración, además para la utilización de posiciones doctrinales que se contraponen a la norma jurídica.

La Analogía Jurídica, se lo aplica cuando el legislador dicta la norma de Derecho con un sentido abstracto, a fin de que ella pueda regular las relaciones entre los individuos y hacer posible la convivencia social.

Esta forma de interpretación específica del derecho tributario, permite la interpretación de otra norma ante la existencia de vacíos jurídicos en una ley, se la aplico para establecer la naturaleza en la que se sustenta la vigencia de los regimenes especiales.

I.4.3. Diseño del tipo de investigación

El tipo de investigación, es exploratorio y descriptivo, exploratorio en razón a que se revisada la bibliografía, el tratamiento de la temática es superficial; es de carácter descriptivo, por que se presenta una descripción del comportamiento del fenómeno, es decir de cual la realidad de la vigencia del régimen simplificado.

I.4.4. Determinación del universo y muestra

A objeto de realizar un trabajo de campo donde se evidencie en la realidad empírica la necesidad de la modificación de la ley 843, en cuanto al tratamiento de los regímenes especiales, se elabora un muestreo tomando como referencia el Padrón Nacional De Contribuyentes.

El Padrón Nacional De Contribuyentes, presenta cifras del territorio nacional; obedeciendo a la delimitación geográfica planteada se toma los datos correspondientes a las ciudades de La Paz y El Alto, respecto a contribuyentes registrados en el RTS.

Cuadro No. 2

Padrón nacional de Contribuyentes

Ciudad	Cantidad
La Paz	8171
El Alto	2805
Total	10976

* Datos a septiembre de la gestión 2006

Fuente: Elaboración propia con datos tomados del Padrón Nacional de Contribuyentes

Se determina como universo la cantidad de 10976 contribuyentes registrados en el Régimen Tributario Simplificado, a objeto de presentar con datos evidentes y reales, se estableció que el estudio es de carácter probabilístico, razón por la cual, el muestreo es de forma estadística, estimándose un 95% de nivel de confianza.

Por su importancia se presenta el desarrollo de la selección de la muestra según la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 * Npq}{e^2 (N-1) + Z^2 pq}$$

$$n = \frac{3.84 * (10976)(0.5)(0.5)}{0.0025 (10976-1)+3.84(0.5)(0.5)}$$

$$n = \frac{3.84 * 2744}{27,4375+0,96}$$

$$n = \frac{10536,96}{28,3975}$$

$$n = 371,0523$$

El tamaño de la muestra según la operación resuelta es de: 371 contribuyentes a los cuales se debe dirigir la encuesta.

Para verificar que la muestra mediante formulas es correcta, se somete el universo determinado de 10976 contribuyentes registrados correspondientes a las ciudades de La Paz y El Alto, según al Padrón Nacional de Contribuyentes, al programa informático STATS ^{T.M.} de lo cual se tiene el siguiente resultado:

¿Tamaño del universo? 10976
 ¿Error máximo aceptable? 5 %
 ¿Porcentaje estimado de la muestra? 50 %
 ¿Nivel deseado de confianza? 95 %
 Tamaño de la muestra 371.2018

Calcular Recomponer Imprimir Ayuda Salir

Según la aplicación del software, STATS ^{T.M.} se confirma la muestra de 371 contribuyentes seleccionados, para llevar adelante la encuesta.

I.4.5. Determinación de las técnicas de recolección de datos

A objeto de alcanzar los objetivos planteados para el presente estudio, y así poder elaborar la propuesta solución del problema planteado, y además a objeto de evidenciar que existe la necesidad de la modificación de la ley 843, en lo que refiere al tratamiento de la transitoriedad del Régimen Tributario Simplificado, y se definen determinadas técnicas de recolección de datos como ser: la encuesta y la entrevista, además de la observación.

Las técnicas de recolección de datos, se aplicaran a la muestra determinada estadísticamente, con fines de realizar el trabajo de campo.

La encuesta, a aplicarse a la muestra, mediante un banco de preguntas preestablecidas, la encuesta obedece a características de individualidad y anonimato, se obtendrá información relativa a la solución del problema.

La entrevista, a personas relacionadas con el tratamiento del Régimen Tributario Simplificado, como ser: autoridades de Impuestos Nacionales, ejecutivas, etc. profesionales auditores y contribuyentes inscritos en el Régimen Tributario Simplificado.

CAPITULO II SECCIÓN DIAGNOSTICA

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO

II.1. Antecedentes históricos

II.1.1. Los pequeños obligados

Con anterioridad a la Reforma Tributaria que ordena los Impuestos a partir de 1986, y referente al tema que se investiga en su objeto que es el Régimen Tributario Simplificado se tiene una noción histórica desde 1973.

“En 1930, a recomendación de una consultoría a cargo de la misión Kemmerer, en Latino América (entre los que se incluyo a Bolivia), se llevaron adelante reformas a los Sistemas Impositivos; estas reformas sintetizaban y sistematizaban todos los tributos en dos sistemas únicos, El Sistema Cедular o Analítico y el Sistema Global o Sintético⁵”.

De los sistemas implementados con la Reforma Kemmerer, el sistema que permitió un crecimiento indiscriminado de la forma de los impuestos, fue el Sistema Cедular; este sistema gravaba un cedula en condición de impuesto a todo ingreso a toda renta que provenía del trabajo personal y gravaba otra cedula a la renta que es resultado de la inversión de capital, con este sistema no se diferenciaba impuestos a las Utilidades impuesto a las transacciones, etc, existían entonces mediante cedulas todo tipo de impuestos.

⁵ GARCÍA CANSECO, Oscar, Bases Para Una Reforma Tributaria en Bolivia, N° 11 Edit. Grafica Aplicada, La Paz – Bolivia / 2006. Pág. 24-26.

Según el texto “Análisis y Comentarios de los Regímenes Especiales”, antes de la vigencia de los Regímenes especiales “existía normas que establecían un tratamiento tributario diferenciado a este tipo de contribuyentes que se originaron con el Sistema Cедular⁶”; el Decreto Supremo 11146 de 26 de Octubre de 1973 ordena el Sistema Impositiva y deja sin efecto los Sistemas Cедular y Global. En este Decreto se establece un impuesto Nacional unificado para los “Pequeños Contribuyentes”, que estaría en vigencia a partir de la gestión de 1974.

La norma que establecía el Impuesto Nacional Unificado incluía como contribuyentes a: “los comerciantes minoristas, los artesanos y los vivanderos quienes deberían pagar el impuesto con carácter único y sustitutivo, a: las utilidades por inversión de capital, renta por servicios personales y todo otro impuesto a la renta o a las ventas”⁷.

Un reglamento específico a los pequeños obligados, se da en el Decreto Supremo N° 12637 de 19 de Junio de 1975, que regula la categoría pequeños obligados reconocido en el Decreto Supremo 11146 de 1973; en el se establecen las categorías de los comerciantes minoristas respecto a su inversión de capital, la de los artesanos de igual manera y la de las vivanderas de la misma forma, las categorías diferenciaban de primera a quinta, en la última estaban comprendidos los que menor inversión de capital tenían.

La presencia del Régimen Tributario Simplificado en el contexto nacional, tiene origen en momentos en que se realiza la reforma tributaria en Bolivia

6 GARCÍA CANSECO, Oscar, Análisis y Comentarios de los Regímenes Especiales, N° 6 Edit. Visual, La Paz – Bolivia / 2004. Pág. 11.

⁷ Art. 1, del D. S. 11146 de 26 de Octubre de 1973.

luego de la vigencia del Decreto Supremo 21060, cuando se cambia el modelo económico del Estado y posterior a ello se hace la promulgación y vigencia de ley 843.

En esa razón a objeto de conocer el contexto que llevo adelante la reforma tributaria se realiza una relación histórica, inicialmente de la ley 843 y seguido de los diferentes Decretos Supremos que trataron el Régimen Tributario Simplificado.

La situación económica financiera del país entre los años 1980 y 1985, requería de la adopción de soluciones especialmente dirigidas a la política económica que en los últimos tiempos había adquirido características de verdadero colapso, “en la que la inflación alcanzo hasta 23.000%”⁸, cuando el gobierno de la UDP, del Dr. Hernán Siles Suazo, no pudo enfrentar tal crisis y tuvo que acortar su mandato hasta 1984, para dar paso a un nuevo gobierno.

El nuevo gobierno a partir 1985 fue producto de acuerdos políticos donde se conforma el gobierno presidido por el Dr. Víctor Paz Estensoro, quien ve en la obligación de tomar medidas determinantes y decisivas a la situación económica ya crítica.

Las principales bases para el tratamiento de la crisis, son las recomendaciones de los organismos internacionales como el Fondo Internacional, Banco Mundial, Banco interamericano de Desarrollo y otros.

Los factores hiperinflacionarios, combinados con la profunda recesión económica, habían debilitado en forma peligrosa el aparato productivo y

8 Juan Cariaga 1987

provocado en el país, una grave crisis con efectos como: la baja remuneración, desabastecimiento de productos de consumo masivo, el desempleo, el subempleo y la presencia inusitada de un creciente sector informal o ilegal de la economía.

En el pasado, hubieron medidas de política económica instrumentadas y orientadas a corregir manifestaciones pero no se logro atacar sus causas, y han provocado una profunda distorsión en el sistema de precios, desigualdad en la distribución del ingreso y postergado toda posibilidad de crecimiento económico.

Entre las causas de la crisis, estaba el desajuste institucional del sistema administrativo del Poder Ejecutivo, cuyas funciones se habían burocratizado y perjudicado su normal funcionamiento.

El factor de mayor incidencia en el ritmo inflacionario radicaba en el sostenido y creciente déficit fiscal del sector publico, el cual adquiere características tales que provocaban el descontrol de la política de gastos e ingresos, provocando un endeudamiento publico interno que además de ser ilegal, era insostenible en los términos de la hiperinflación.

Era necesario entonces aplicar una Nueva Política Económica, que tenga la aptitud de ser realista y pragmática, con el objeto de atacar las causas centrales de la crisis en el marco de una racionalidad de medidas fiscales, monetarias, cambiarias y de ajuste administrativo del sector estatal, con un contenido anti-inflacionario, que deje sentado los fundamentos para reiniciar, redefinir y encaminar el desarrollo nacional liberador, dotado de profundo contenido social.

El gobierno del MNR para poner límite a la crisis económica, contrato consultores internacionales como Jeffrey-Sachs, quienes hacen recomendaciones, para la Nueva Política Económica del Estado Boliviano, y se lo establece mediante el Decreto Supremo No. 21060 que es promulgado el 29 de agosto de 1985, que tiene una tendencia liberal, es decir se volvía a las teorías económicas clásicas, por ello el denominativo, por parte de actores sociales de Modelo Económico Neoliberal que muchos economistas califican de un Modelo Económico Cerrado, es decir, sin dejar en libertad para futuros ajustes que se podían dar.

Los objetivos explícitos de la Nueva Política Económica, conforme acuerdo con el Fondo Monetario Internacional⁹, se sintetizan en tres puntos fundamentales:

- 1) Detener la inflación y generar ahorro interno para lograr el crecimiento real del Producto Interno Bruto (PIB) en 3%
- 2) Disminuir el déficit fiscal en 3%
- 3) Reactivar la producción, que es imprescindible impulsar el aparato de producción y generar empleos, la capacitación y calificación de recursos humanos, en el marco global de un plan social de emergencia.

Para el cumplimiento de estos objetivos, se utilizan los siguientes instrumentos contenidos en forma clara y concisa:

- a) Economía de mercado:
 - Libertad de precio
 - Libertad de salario

⁹ Periódico Presencia enero 1986

- Eliminación de subvenciones
- Tipo de cambio libre
- Libre comercialización
- Libre contratación

b) Apertura al exterior

- Libre importación
- Libre exportación
- Venta libre de divisas
- Movimiento libre de capitales
- Rebaja y uniformidad de aranceles

c) Rendimiento del Estado:

- Disolución de empresas publicas
- Descentralización de empresas publicas
- Relocalización del personal del Estado
- Paralización de las inversiones publicas
- Congelamiento de los salarios
- Reducción del gasto publico

d) Privatización de la economía

- Transferencia de actividades al sector privado
- Privatización del transporte, la comercialización y la actividad financiera
- Levantamiento de las reservas fiscales
- Redescuento automático
- Supresión de encaje legal para depósitos en dólares
- Blanqueo de capitales

e) Redolarización de la economía:

- Depósitos, préstamos, costos, tarifas impositivas y catastros, etc.
- Autorización de pagos, contratos y transacciones en dólares estadounidenses.

Para cumplir con los objetivos de la Nueva Política Económica, se abrió las puertas a las importaciones de manera desmedida e indirectamente se dio paso al contrabando, convirtiendo a Bolivia, en un mercado de productos extranjeros.

Se crea el bolsín del Banco Central de Bolivia, se reducen los montos asignados en el Presupuesto General de la Nación a los sectores de Educación y Salud; cambiaron las normas como las de Seguridad Social, la Ley General del Trabajo, el Código Tributario, que debían estar en consonancia con la nueva forma de generar ingresos internos.

Además de la reducción del gasto público, debía generarse mayor ingreso interno por concepto de impuestos lo que se lograría ampliando el universo de los contribuyentes, elevando las alícuotas impositivas y lo más importante, cambiando la concepción misma de la imposición tributaria que ya no recae sobre el ingreso sino sobre el consumo; es la Ley de Reforma Tributaria (Ley 843) de 20 de mayo de 1986.

A partir de 1970, se efectúan los estudios sobre la situación de los tributos en el país, estos estudios señalan como problema principal la administración de los mismos y el tema de la educación tributaria está íntimamente ligado a lo que se conoce como conciencia tributaria, es decir el grado de importancia que tiene para la ciudadanía hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Los estudios señalan mas o menos la existencia de un numero de 400 impuestos, los llamados cedulares, de estos unos noventa impuestos menores y que no tenían significación económica y complicaban la administración.

El estudio detallado, al que se hace referencia fue realizado por un equipo de expertos nacionales y extranjeros en los años 1975 y 1976, dirigido por el prof. Richard Musgrave de la Universidad de Harward y, como contraparte nacional el Lic. Juan Cariaga coordinación de la misión.

El estudio realizado por Musgrave, analizaba cada uno de los impuestos vigentes en el país que no habían variado desde el 1906 y se consideraba que esa legislación sobre los impuestos a las ventas básicamente es adecuada y que el problema radica en su administración.

Con respecto al impuesto a la renta de las personas, el estudio afirma "El objeto fundamental del sistema tributario de un país, es distribuir entre la población el costo de financiar las actividades del gobierno de la manera mas justa posible", es decir que una distribución tributaria es justa, cuando se grava a las personas de acuerdo a su capacidad de pago, medida en términos de un índice de capacidad económica, que sea aceptado socialmente, esto significa un impuesto personal adaptado a la circunstancia de los contribuyentes.

Con el avance del tiempo hasta el año 1980 se analiza el estudio "Crisis y Política Fiscal de Bolivia": dimensiones, diagnósticos y recomendaciones, realizado por el especialista Javier Graffe de la Oficina de Cooperación Técnica de NN.UU. en cooperación con el Ministerio de Planeamiento y Coordinación de Bolivia, se encuentra que en dicho estudio se ratifica que

el problema básico de los impuestos en el país, es la administración y el control, además de mencionarse que las reformas necesarias deben lograr una mayor progresividad de los tributos, la eliminación de las rentas destinadas y de los impuestos marginales que complicaban el sistema.

El último estudio realizado sobre la tributación en Bolivia, antes de la implementación de la Ley de Reforma Tributaria, fue el realizado por la Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE), repartición dependiente del Ministerio de Planeamiento y Coordinación de Bolivia, en el segundo semestre de 1985, este estudio "Diagnostico de la Situación del Sistema Tributario en Bolivia", realizado por técnicos bolivianos y extranjeros, también llega a la misma conclusión respecto a la necesidad de llevar a cabo reformas de carácter administrativo para mejorar la eficiencia y rendimiento de los tributos, ya que respecto a la legislación boliviana, está es adecuada y el único problema es el exceso de disposiciones que muchas veces son contradictorias entre ellas.

De acuerdo a los estudios realizados por organismos e instituciones extranjeras y nacionales sobre el sistema tributario boliviano, las conclusiones eran coincidentes, es decir, se precisaban algunas modificaciones menores en la legislación y una profunda reforma en la administración tributaria.

Sin embargo, en el proyecto de la Reforma Tributaria se desconoce totalmente los estudios mencionados; y se parte de premisas diferentes como ser: que se deben cambiar las disposiciones legales para corregir los problemas de evasión y corrupción en la administración tributaria, con esta posición se plantea uno de los sistemas tributarios mas fáciles de aplicar y captar recursos, que es la de aplicar el impuesto al consumo y no a la

riqueza patrimonial, llamado por los entendidos de retrograda, sin base científica rompiendo los principios en las que se basa el Derecho Tributario.

“La antigua forma de tributación era el Sistema de Tributación Directa, es decir, la que se gravaba sobre la riqueza y en cuanto esta se produce simplemente o bien existe. Es el caso del impuesto sobre la renta o sobre el producto de un capital”¹⁰.

La Reforma Tributaria, aplica un Sistema Tributario Indirecto, es decir que grava sobre la riqueza en cuanto se dirige a una función dada, no a la riqueza por la mera razón de existir, sino por haber cumplido alguna de otras circunstancias que la ley impositiva ha previsto como manifestación mediata de ella, por ejemplo, un consumo, una inversión patrimonial, etc.

La doctrina ha marcado diversos criterios diferenciales, unos de orden económico, según se opere o no el fenómeno de la traslación de la carga fiscal con mayor o menor facilidad (indirectos y directos), según el criterio financiero de la manifestación de la riqueza antes elaborada; o el técnico administrativo, que llevaría a registrar hechos estables en catastros, libros, etc.

El impuesto inmobiliario (directo) o el que grava los hechos contingentes, no pueden preverse ni establecerse con anterioridad, como ocurre en el impuesto aduanero a los consumos, etc. (indirectos).

Algunos autores “hasta hace poco mostraron de común una cierta versión contra la imposición indirecta que afecta a los consumos, estimados que

¹⁰ MORCELLI, Manuel, “Compendio de Ciencia de las Finanzas”, Bs. As., 1947, Pág., 69

suelen ser los mas injustos con la aptitud tributaria de las personas, ya que al trasladarse ocurre, en definitiva que quien lo paga es el que menor capacidad contributiva posee, pues con ese consumo a sus necesidades mas perentorias”¹¹.

Al señalarse los objetivos explícitos a la percepción de ingresos, la universalización del tributo, la justicia y la equidad, la simplificación del sistema, se restringe demasiado el marco de evaluación de la Reforma Tributaria. desde varias décadas atrás, la Teoría Impositiva reconoce que mas importante que los efectos puramente fiscales son los efectos económicos y sociales de los impuestos; de modo que su creación y modificación deben efectuarse atendiendo las consecuencias sobre el funcionamiento del sistema económico, en lugar de pensar solo en las cifras a recaudar (según estadística)¹².

Hasta la vigencia de esta ley, el sistema tributario boliviano era caótico, conformado por cerca de 400 pequeños impuestos, que dificultaban el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, que estaban sometidos a un complicado manejo administrativo. La evasión, la defraudación y la corrupción eran el resultado de todo ese complejo esquema tributario.

Por esta razón, la elaboración de un nuevo sistema tributario, debía partir de algunas pautas que tomaran en cuenta esa realidad.

Sin embargo, el diseño básico del nuevo sistema tributario estuvo fundado en impuestos vinculados al consumo, en el cual el eje o el fundamento de

¹¹ DE JUANO, Manuel, "Curso de Finanzas y Derecho de Tributación", Tomo II, Bs. As.

¹² DE JUANO, Manuel, Ob.Cit.

la tributación era el impuesto al valor agregado, esta forma de tributar es en razón al sistema cedular.

Esta estructura reabultaba de fácil manejo administrativo y contribuía a la proyección de mayores ingresos fiscales que permitirían elevar la presión tributaria que en ese momento estaba en alrededor del 1% del Producto Interno Bruto.

La Reforma Tributaria, fue mas una imposición de los organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional y Banco Mundial, que justamente fueron creados para diseñar e implantar esta políticas e ideologías que preserven los intereses de los EE.UU.

La Reforma Tributaria es apenas una parte de la Política Económica general del Estado Neoliberal, pero toca uno de los aspectos más sensibles de la vida económica de la sociedad.

En todos los tiempos el establecimiento de impuestos ha sido cuestión muy delicada, porque a través de ellas se sustrae una parte del ingreso o del patrimonio de las personas para transferirlo al Estado.

“Tanto la magnitud de la carga impositiva, como la forma en que se distribuye sobre los ciudadanos es motivo de la preocupación, así como el destino final de los recursos que se captan”¹³.

La Reforma Tributaria (Ley 843), se aprueba en el Parlamento Nacional en sesión continuada y forzada, vale decir por tiempo y materia, sin mucha consideración de parte de los parlamentarios y condicionada por los

¹³ RAMOS, Sánchez, Pablo, "Crítica de la Reforma Tributaria" Ed. Papiro, La Paz, 1986, Pág.13.

organismos internacionales que ofrecieron otorgar créditos para enfrentar el déficit fiscal y es promulgada el 20 de mayo de 1986, con los siguientes objetivos:

- a) Proveer ingresos suficientes al Tesoro General de la Nación, para eliminar la emisión inorgánica, reducir la necesidad de créditos externos y suprimir la absorción de excedentes de las empresas productivas.
- b) Ampliar la base tributaria a todos los ciudadanos, mediante la aplicación del principio de la universalidad del tributo.
- c) Perfeccionar el sistema tributario a través de la simplificación de los tributos, para impedir la evasión y eliminar las posibilidades de corrupción en el proceso de recaudación por los órganos administrativos (S.I.N. Aduanas y otros).

En lo que refiere estrictamente al régimen simplificado, luego de la vigencia de la ley 843, en primera instancia es ella misma en su art. 17, donde se la regulaba; mas adelante se la regula mediante los siguientes Decretos Supremos:

- D.S. No. 21521 de 13 de febrero de 1987, que reglamento en primera instancia el Régimen Tributario Simplificado (Derogado).
- D.S. No.21612 de 25 de junio de 1990, que modificaba la anterior reglamentación; sobre el Régimen Tributario Simplificado.

- D.S. No. 24484 de 29 de enero 1996; reglamenta y modifica el anterior D.S. 21612.
- D.S. No. 27494 de 14 de mayo de 2004; que reglamenta y modifica la anterior disposición anterior 24484.
- D.S. No.27924 de 20 de diciembre de 2004, reglamenta y modifica el D.S.; referido al Régimen Tributario Simplificado, en este último la modificación es en los montos mínimos y máximo de capital, el pago bimestral según el monto con el que se registro el contribuyente.

II.2.Contexto social, económico y jurídico del problema

El contexto del Régimen Tributario Simplificado, en la realidad presenta los siguientes, se presenta desde en los siguientes aspectos:

II.2.1. Contexto social

El Régimen Tributario Simplificado, desde su institución en el sistema tributario boliviano, a traído irregularidades en lo que refiere a la captación de recursos para el propio Estado.

Su vigencia promueve una forma de mala voluntad ciudadana para tributar; el RTS, repercute mas cuando por tener montos mínimos para registrar a los contribuyentes, son cada vez mas las personas que deciden por vender o revender productos en unidades, y que hacen una forma de vida de ello sin expectativas futuras (lo explicado refiere especialmente a comerciantes minoristas) evidentemente es

este sector al que se trato de ayudar a contribuir de manera proporcional a sus ingresos y a el tipo de negocio con el RTS.

Pero sopretexto de ello en la actualidad, son los comerciantes mayoristas que encontraron la manera de ingresar dentro el mismo Régimen Tributario Simplificado, a sabiendas que el monto que tienen como capital sobrepasa el nivel de categoría que señala la misma norma tributaria, es decir se actúa en forma contraria al Decreto Supremo que establece la base imponible o capitales que permiten la habilitación a este régimen. Este aspecto repercute en otros problemas como ser:

- Crecimiento del sector informal (personas que deciden instalar negocios y no tributar).
- Crecimiento de la evasión tributaria, (personas que se registraron en el Padrón Nacional de Contribuyentes, especialmente mayoristas en cuanto a capitales pero registrados en el RTS, a objeto de no emitir notas fiscales).

El sector formal que esta compuesto generalmente por el sector empresarial realiza contribuye y coadyuva al desarrollo Estado, en el marco de un escenario de competitividad en el mercado, pero incongruentemente el incontenible avance de la informalidad constituye un problema de orden estructural para este sector y consecuentemente para la economía boliviana.

Su incidencia negativa en el orden económico, social, y la competencia desleal que produce, revelan la falta de atención efectiva a este problema.

El progresivo aumento de la informalidad tiende a reducir los índices de productividad media nacional al concentrarse en actividades de bajo rendimiento; así mismo, dada la magnitud que han adquirido sus operaciones y la libertad con que realizan las transacciones, en los hechos se manifiesta en un factor de significativa gravitación negativa en la economía del país.

Algunos indicadores revelan que en Latinoamérica, el 56% de los ocupados pertenecen a este sector; por cada 100 nuevos empleos, 84 corresponden a la informalidad. Esto demuestra que los empleos de mala calidad son los que más crecen, según las estadísticas de la OIT, que incluyen datos del año 2002, Bolivia figura a la cabeza de los países con mayor número de empleos del sector informal, que llega al 63% de la población económicamente activa.

En la actividad informal, como se había anticipado, el comercio es la ocupación de mayor importancia, por el número de personas que se dedican a esta actividad, su capacidad de movilización les permite ocupar la vía pública como lugar de trabajo, algunos comercian sin contar con ningún tipo de establecimiento, deambulando por calles y avenidas de sectores comerciales de las ciudades de La Paz y el Alto.

Dentro este contexto social, también el tema de la educación tributaria está íntimamente ligado a lo que se conoce como conciencia tributaria, es decir el grado de importancia que tiene la ciudadanía

para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por que la base social de un Estado esta mentalizada respecto de la relación directa que existe entre el pago de impuestos y la disponibilidad de servicios públicos y desarrollo.

En los países de menor desarrollo lamentablemente el tema de la conciencia tributaria, no es atendido por los gobiernos de una manera adecuada y no es casual por ello que, en los países desarrollados es donde prevalece una cultura tributaria de una manera más sólida.

Según la CEPAL, de una lista de 15 países de América Latina, Bolivia se ubica en el décimo tercer país al asignar el 6,5% de su PIB, al gasto social, por lo que Bolivia tiene una deuda social, esa "deuda social comprende el monto total de bienes y servicios que el Estado debe a su población pobre ya que los mismos fueron orientados a pagar la deuda externa"¹⁴.

La deuda social se convierten en un problema social lacerante de enormes proporciones que desembocan en la ausencia de recursos necesarios que garanticen y aseguren la satisfacción de las necesidades básicas, tales como servicios de salud, educación, saneamiento ambiental y estímulos socioculturales, que deben ser satisfechos por la recaudación de los impuestos.

II.2.2. Contexto Económico

El problema principal que enfrenta la humanidad en su conjunto, como consecuencia del fenómeno de la globalización mundial, es el

¹⁴ IRIARTE, Gregorio, "Análisis Critico de la Realidad", Pág. 319.

de la inequidad; la pobreza que afecta a tantas personas del mundo, no está relacionada con la escasez, el problema no radica en la inexistencia de recursos, sino en la distribución inequitativa de los mismos, dando origen a la desigualdad no solo entre los seres humanos, sino entre los pueblos.

En el contexto internacional, los datos económicos muestran desigualdades polarizadas en extremo, desde un PIB de 41.210 dólares de Luxemburgo hasta uno de 80 dólares en Mozambique.

Bolivia no ha sido la excepción al contexto económico globalizador, los grandes desequilibrios macroeconómicos que se agudizaron en el primer lustro de la década de los 80, dejaron como consecuencia un retroceso del crecimiento económico estimado en 20% con relación a los niveles del último lustro de la década de los 70; el proceso de ajuste estructural, iniciado en el segundo lustro de los 80, además de restaurar el equilibrio macroeconómico, significó un profundo proceso de reorientación del conjunto de la economía.

El D.S. N° 21060, con el que se inició el proceso, dio lugar a un conjunto de transformaciones estructurales, los mismos que ubicaron a Bolivia en el proceso mundial de globalización de la economía y el desarrollo social.

Las consecuencias negativas de este proceso fueron, en su origen el aumento del desempleo abierto, el incremento de la informalidad, la migración del campo a las grandes ciudades y el estancamiento y la pérdida del poder adquisitivo de los salarios.

El proceso de capitalización de las empresas públicas ha significado una importante disminución de la inversión pública en los sectores productivos. El decreto 21060 y el libre comercio fueron adversos para la economía nacional, y los pequeños comerciantes.

II.2.2.1. Política Tributaria

La Política Tributaria, es el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general.

La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales.

Es el manejo por parte del estado de los ingresos vía impuestos, y la deuda pública para modificar el ingreso de la comunidad y sus componentes: el consumo y la inversión. Su objetivo se expresa en tres aspectos: a) redistribuir la renta y los recursos con ajustes de tipo impositivo, b) contrarrestar los efectos de los auges y las depresiones, y c) aumentar el nivel general de la renta real y la demanda.

La doctrina del Derecho Financiero y Tributario, la legislación nacional y la legislación comparada, demuestran que los ingresos fiscales pueden provenir de alguna de las siguientes fuentes:

- a) Bienes Nacionales;
 - b) Servicios nacionales;
 - c) Derechos e Impuestos (Tributos);
 - d) Ingresos varios.
-
- a) Los bienes nacionales comprende el conjunto de bienes de sector público: Bienes de dominio originario, Empresas del Estado, Acciones del Estado, Participaciones y otros bienes del sector publico; capaces de proporcionar ingresos que en las décadas pasadas se constituían mayores fuentes de ingresos en Bolivia, principalmente los provenientes de las Empresas del Estado.

 - b) Los servicios nacionales, son los servicios que prestan las entidades del Estado, algunas de ellas son susceptibles de producir ingresos, otras no, incluso algunos obtienen recursos que fortalecen el ingreso fiscal, se pueden señalar algunas de ellas: Servicios de comunicaciones, servicios consulares, servicios aduaneros, servicio de Impuestos Nacionales, servicios de otras entidades del sector público, etc.

 - c) Los derechos e impuestos, constituyen el conjunto de gravámenes internos o nacionales y los gravámenes arancelarios que se cobran por el Servicio de Aduanas, así como los tributos que integran el dominio tributario municipal. A los tributos se pueden distinguir los siguientes: tasas y derechos de comunicaciones, derechos a tasas consulares, tributos aduaneros, tributos internos o

nacionales, tributos municipales, que actualmente constituyen fuente de ingreso principal del Estado.

- d) Los ingresos varios, constituyen principalmente las que obtienen por: intereses, multas, recargos y algunos ingresos extraordinarios como son el caso de “soporte presupuestario”, proveniente de donaciones extranjeras o ayuda externa.

La política tributaria, que es parte de Política fiscal, Política Monetaria y Política Económica; se refieren principalmente a la captación de ingresos mediante los tributos.

Estas políticas deben beneficiar la economía estatal, como también la economía de todo ciudadano, contribuyente, debido a que los impuestos, principalmente, son un “instrumento económico”, “un objeto de administración” y “institución jurídica” que tienen que ser correctamente manejados por los administradores y administrados.

Todo Sistema Tributario tiene que ser diseñado por una política de formulación de impuestos; dicha formulación tiene que establecer en forma clara los efectos de los impuestos, la forma de distribución de la carga impositiva, los sectores económicos, las zonas geográficas, las actividades económicas, y finalmente los índices de instrucción y las costumbres consuetudinarias de los sectores poblacionales a quienes están dirigidas las cargas tributarias.

Dentro del diseño de una mala Política Tributaria puede obviarse los puntos referidos anteriormente, puesto que, como efecto de los tributos mal diseñados o la creación de diversos regímenes impositivos especiales (como el Régimen Tributario Simplificado, Régimen Integrado y Régimen Agropecuario Unificado), se generan contradicciones que son fuente de injusticias, violan los principios de justicia tributaria, la equidad tributaria, la universalidad del tributo y la legalidad tributaria; atentando contra la Constitución Política del Estado y a la seguridad jurídica, vulnerando la igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley y violentando los principios constitucionales.

La Constitución Política del Estado en su artículo 27° indica que “los impuestos y cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general” y en la parte final el mencionado artículo señala: “debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva según los casos”.

El impuesto siempre se impone a: el Patrimonio, el Consumo y los Ingresos. La Política Tributaria Boliviana, elige imponer o gravar el consumo, que puede ser calificada un tanto deficiente, ya que puede permitir la mayor recaudación con procedimientos más simples e incluso convirtiendo a las empresas en agentes de recaudación de impuestos.

Es así: “En las etapas más distributivas predominan impuestos personales directos, en tanto que la ruptura de lo antiguo y la adopción de lo nuevo - momento de concentración y de acumulación - los tributos indirectos sobre el consumo son los que prevalecen en las estadísticas de recaudación. Por estas razones, es necesario modificar el sistema tributario con vistas a conseguir la concurrencia de tres requisitos: altos ingresos bajos costos de administración y mínimas interferencias no requeridas”¹⁵.

II.2.3. Contexto Jurídico

En este punto se desarrolla, según la jerarquía sistemática legal, las normas que viabilizan la existencia del Régimen Tributario Simplificado en la actualidad.

II.2.3.1. Constitución Política del Estado.

La Constitución Política del Estado en Bolivia, es la primera fuente en sentido estricto para el Derecho tributario, esta norma no presenta un capítulo coordinado y sistemáticamente agrupado sobre cuestiones de la tributación. Pero si se da a sí misma, su carácter de ley fundamental. El Art. 228 refiere sobre la prioridad constitucional: “La Constitución Política del Estado es la ley suprema del ordenamiento político nacional. Los tribunales, los jueces y autoridades la aplicarán con preferencia a las leyes, y éstas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones”.

¹⁵ LASCANO, Marcelo, R., “Política Fiscal y Dinero”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1988, Pág.7.

Diversos autores han mantenido esa posición, es así que para el constitucionalista Alipio Valencia Vega, "La Constitución, es la norma ó conjunto de preceptos fundamentales de una sociedad jurídica y políticamente organizada. La Constitución es la Ley fundamental, porque ella establece primariamente la formación y el desarrollo del Estado y es la Constitución de la que deriva por grados todo el resto del orden normativo o jurídico del Estado"¹⁶.

Asimismo Ernesto Daza Ondarza, indica "La Constitución Política del Estado es el Código Fundamental o Súper Ley, conforme el cual se determina la estructura del Estado; la forma de su gobierno, la organización y funcionamiento de sus órganos; se regulan y garantizan las libertades públicas y se fijan los límites a la actividad del poder"¹⁷.

De los conceptos señalados anteriormente, se colige que la Constitución Política del Estado es la "ley fundamental", "Ley suprema", y Ley de leyes", que define la organización de un determinado Estado. En sentido formal, es un texto escrito que contiene las normas fundamentales del Estado, las relaciones del Estado y la sociedad, el régimen de derechos y deberes de la persona.

Por tanto, la materia tributaria también está normada por la C.P.E., por un principio de la legalidad, determinado en sus art. 26° y Art.27°, desde donde se interpreta los principios de legitimidad, igualdad y universalidad impositiva.

¹⁶ VALENCIA Vega, Alipio, "Desarrollo del Constitucionalismo", Edit. Juventud, La Paz, Pág. 47.

¹⁷ DAZA Ondarza, Ernesto, "12 Temas de Derecho Constitucional", Edit., UMSS., Cochabamba, 1973
Pág.17.

II.2.3.1.1. Los Principios Constitucionales de la Tributación

Según la doctrina del Derecho Tributario existen tres principios constitucionales que justifican desde la propia Constitución Política del Estado a la tributación y son: el de legalidad, el de igualdad y el de generalidad y proporcionalidad.

Legalidad, este principio justifica el tributo, como resultado de la voluntad del soberano del Estado, en ese sentido es el parlamento quien en representación de los ciudadanos es la única instancia facultada para crear contribuciones mediante sanción de una Ley de la República, la Constitución Boliviana contempla este principio en su artículo 59.

Igualdad, también denominado principio de isonomía, presenta dos formas de interpretación: el de la igualdad del contribuyente ante la Ley y el de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, estas dos interpretaciones o acepciones se vinculan entre si en momentos en que se materializa el hecho generador; esta materializado en la Constitución Política del Estado como un deber constitucional en su art. 8 inc. d, y el art. 27.

Generalidad, los tributos se aplican con un carácter de generalidad, es decir, abarca a todo el sistema tributario de una manera integral, a todas las categorías de personas o cosas previstas en la propia Ley y no solo a una fracción,

esta regulado en el art. 27 de la Constitución Política del Estado.

II.2.3.2. El Código Tributario Boliviano.

El Código Tributario representa, un cuerpo de normas tributarias sistematizadas, conforme a las exigencias técnico-legales. Esa es la naturaleza con la que nace la legislación tributaria en Bolivia.

El profesor Sainz de Bujanda, al referirse al ordenamiento de las normas tributarias había propuesto actuar en una triple dirección: primero en la sistematización formal de los instrumentos de la imposición; segundo, en la coordinación de los distintos impuestos; y, en tercer lugar, en la refundición de un solo de las normas que regulan cada tipo de impuesto.

El modelo de Código Tributario para América Latina, fue creado por OEA/BID, el proyecto de Código Tributario para Bolivia data de 1968, y fue promulgada su vigencia a través del D.S. N° 9298 de julio de 1970 y elevado a rango de Ley por el Art. 88 de la Ley de de la Reforma Tributaria (Ley 843), de 20 de Mayo de 1986.

Al presente está vigente el nuevo Código Tributario Boliviano, la Ley N° 2492 de 2003, con los mismos lineamientos del modelo de Código Tributario para América Latina, con el siguiente contenido: Disposiciones preliminares; los tributos; la relación jurídica tributaria; procedimientos tributarios, impugnación de normas; recursos administrativos; superintendencia Tributaria; recursos ante las Superintendencias Tributarias; contravenciones

tributarias; procedimiento para sancionar las contravenciones tributarias; delitos tributarios; procedimiento penal tributario.

II.2.3.3. La transitoriedad del art. 71 de la ley 843, a su vigencia

El art. 71 de ley 843, a su vigencia en 1986 establece una transitoriedad en la que libera de adeudos tributarios a aquellos contribuyentes que no estuvieren registrados en el nuevo padrón de contribuyentes o que tuvieran cuentas pendientes con el nuevo Servicio de Impuestos Nacionales.

Se crea con carácter de excepción un impuesto especial a la regularización impositiva, se deberían pagar 6 cuotas mensuales a partir del 30 de Julio de 1986, sin intereses y con mantenimiento de valor,.

Esta transitoriedad, no tuvo según la propia Ley alcance a los pequeños contribuyentes o pequeños obligados; mas bien el tratamiento de estos contribuyentes, se regula de manera transitoria en el art. 17 cuando se le faculta al Poder Ejecutivo disponer de las medidas necesarias para viabilizar la transición en vistas de hacer efectiva la Ley 843.

II.2.3.4. Ley de la Reforma Tributaria

Con la vigencia de la Nueva Política Económica, el Estado logro una desorganización en el cobro y control de los tributos, por la realidad que presentaba su sistema tributario, conformado por cerca de cuatrocientos pequeños impuestos, que dificultaban el

cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, que se sometían a un complicado manejo administrativo, estos impuestos eran conocidos como los impuestos cedulares.

La evasión, la defraudación y la corrupción eran el resultado de todo ese complejo esquema tributario, por esta razón, se hizo necesario efectuar una Reforma Tributaria; aunque algunos analistas económicos, políticos y sociológicos, señalan que, tanto la Nueva Política Económica como la Reforma Tributaria fue una imposición de los organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y otros, siguiendo los lineamientos del imperialismo Norteamericano.

Sin embargo, el diseño básico del nuevo sistema tributario estuvo fundado en impuestos vinculados al consumo, en el cual el eje o el fundamento de la tributación era el impuesto al valor agregado (IVA). Esta estructura resulto ser de fácil manejo administrativo y contribuía a la proyección de mayores ingresos fiscales que permitirían elevar la presión tributaria.

La promulgación de la Ley No. 843 en 20 de mayo de 1986, estableció solamente siete impuestos, posteriormente se efectúa modificaciones a su reglamentación mediante la Ley No.1606 de 22 de diciembre de 1994.

Una evaluación de carácter comparativa a los aspectos negativos entre la anterior y ley de impuestos, se puede señalar: que se

pretende dar categoría legal a la informalidad, al permitir que el poder Ejecutivo pudiera fijar montos mínimos para el pago del IVA y del IUE (Arts.17 y 33), sobre los cuales en la actualidad se basa la tributación de los Regímenes tributarios especiales.

En la actualidad, el sistema tributario boliviano está compuesto de la siguiente forma:

- a) Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- b) Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA).
- c) Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), actualmente es el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).
- d) Impuesto a las Transacciones (IT).
- e) Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).
- f) Impuesto Municipal a la Transferencia de inmuebles y vehículos automotores (IMT).
- g) Impuesto directo a los Hidrocarburos (IDH)

II.3. Naturaleza jurídica del problema

El Régimen Tributario Simplificado, tiene su naturaleza jurídica en la interpretación del art. 17 y 33 de la ley de Impuestos (ley N° 843).

En el art. 17, se otorgan facultades casi plenipotenciarias al poder ejecutivo, en el sentido de que pueda establecer las medidas necesarias para la sustitución del Régimen Tributario Simplificado y su gravamen; este artículo es de carácter transitorio según la propia ley.

Si bien no existe una norma o recomendación sobre la temporalidad o vigencia de la transitoriedad de un precepto jurídico, se debe cuestionar los casi 20 años que persiste el Régimen al cual se refiere el artículo.

Mas bien a partir de las facultades otorgadas al poder ejecutivo, se crearon mas regimenes que el que existía con anterioridad y son el STI (Sistema Tributario Integrado), y el RAU (Régimen Agropecuario Unificado).

Estos regimenes, en ves de viabilizar la transitoriedad a la que se refiere el art. 17 de la ley 843, se hizo más vigente.

Este artículo dio paso a una interpretación mayor del art. 33, en el sentido de que el poder ejecutivo puede establecer los montos de capital para los denominados pequeños obligados.

El poder ejecutivo, hace ejercicio de ambos arts. 17 y 33, y en base a ellos constantemente actualiza los decretos que regulan los montos de capital.

Los artículos señalados, van en contra de aspectos constitucionales como ser: la igualdad de tributación. También se presenta un problema en el ámbito de los conflictos de competencias entre los poderes del estado, por que el poder ejecutivo mediante decretos supremos, crea tres formas de tributación, (una forma disimulada de decir tres tipos de impuestos o subimpuestos), con la denominación de Regimenes Especiales.

II.4. Estructura, funcionalidad y tendencias del problema

El Régimen Tributario Simplificado, es el principal de los regimenes especiales vigentes, entre el Régimen Agropecuario Unificado y el Sistema Tributario Integrado.

Está estructurado, en función de montos de capital que son justamente los aspectos que actualiza el poder ejecutivo, y se presentan en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 3

Montos de capital que permiten el registro en el:
Régimen Tributario Simplificado

CATEGORÍA	CAPITAL (Bs.) Desde - Hasta	Pago Bimestral (Bs.)
1	12.000 - 15.000	47
2	15,001 - 18.700	90
3	18.701 - 23.500	147
4	23.501 - 29.500	158
5	29.501 - 37.000	200

* Cuadro con base a: D.S. N° 27924

La entidad estatal recaudadora de impuestos “Impuestos Nacionales” (antes SIN), a la vigencia de los montos establecidos por el poder ejecutivo, adecua su sistema en función de a normativa y dispone de los formularios:

- 4592, para la solicitud de empadronamiento en el Régimen Tributario Simplificado.
- 6135, para el pago bimensual de la base imponible de los contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado.
- Independientemente del llenado de los formularios, al contribuyente se facilita el carnet de contribuyente para ser expuesto en el ambiente donde desarrolla su actividad.

La vigencia del Régimen Tributario Simplificado (objeto del presente estudio), afecta a la economía del país, tiende a hacerse más vigente aun, aunque con menor cantidad de contribuyentes como lo evidencia el cuadro N° 1, donde se puede observar que el universo de contribuyentes van en un decrecimiento considerable.

Según Impuestos Nacionales, la recaudación de los regimenes especiales no llega ni al 01% del total que se recauda a nivel nacional, y si se hace precisión respecto al Régimen Tributario Simplificado, este apenas llega a contribuir con menos del 0.05 %.

Por el trabajo de campo realizado, se evidencio que son los importadores, o vendedores de productos electrodomésticos y artefactos electrónicos, los que se encubren bajo este régimen, debido a la demanda por tales productos importados, es la propia dinámica del mercado, es posible que si se registran mas contribuyentes a este régimen sea solo para esta actividad.

II.5. Virtudes y definiciones correspondientes al problema

II.5.1. Virtudes

Se destaca de manera favorable, la evolución de la cultura tributaria en los últimos años, efectivamente una mayor cantidad de ciudadanos y contribuyentes comprende la importancia de las obligaciones impositivas, consagradas desde la propia Constitución Política del Estado, Art.8° inc. d) cuando estableced que: “se debe contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos”.

Entonces la cultura se desarrollo en el sentido de que: para el inicio de cualquier actividad económica el primer paso es empadronarse en el Registro de contribuyentes (NIT), y así de esa forma contribuir al erario nacional con el pago de los tributos, por el ejercicio de la actividad económica.

Otro aspecto a destacar, es la apertura de la oficinas regionales del Servicio de Impuestos Nacionales, en la ciudad de El Alto, y la zona Sur de la ciudad de La Paz, para la coordinación, gestión y recaudación de recursos desde el nivel interinstitucional con otros entidades del sector público.

II.5.2. Definiciones inherentes a la investigación

El desarrollo del presente trabajo, involucra necesariamente definiciones de términos que por si mismos denotan su importancia y se los conceptualiza a continuación:

II.5.2.1. Derecho Financiero.

El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros Órganos Públicos para el desarrollo de sus actividades.

El tratadista Francisco Nitti acertadamente define El Derecho Financiero: “Es la ciencia de la hacienda, tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro Poder local, se procuran las riquezas materiales para su vida y funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas”.

El Derecho Financiero tiene por finalidad, estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera y del Estado en sus diversas manifestaciones, tanto por su naturaleza, por su contenido, y por su objeto, constituye una disciplina integrante del Derecho Publico.

Ingrosso, en su ultima obra (1956), considera al Derecho Financiero, como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado y de las entidades menores del Derecho Publico, considerada en la composición de los órganos que la ejercen en el ordenamiento formal de sus procedimientos y actos y en el contenido de las relaciones jurídicas que aquella origina”.

El Derecho financiero, es: “la rama del Derecho Publico positivo que tiene por objeto la regulación de la Hacienda de las colectividades publicas, es decir del Estado y de los restantes entes dotados de propia administración que viven en el seno de el”.

A su vez el Derecho Financiero es parte de las ciencias jurídicas, considerado no solo como una legislación sino como Derecho científico, está constituido por tres elementos: real, funcional y teleológico.

Real, es el contenido del Derecho Financiero, es decir, las materias o disciplinas objeto de la actividad financiera como “una actividad de medios a fines”, representa la expresión jurídica de los fines económicos del Estado y los entes públicos.

Funcional, son las normas dictadas por el poder público con el objeto de alcanzar esos fines.

Teleológico, es la naturaleza valorativa del derecho que pretende desarrollar e implantar a través de estos preceptos positivos los fundamentos y razones de una determinada política fiscal: la distribución equitativa de la riqueza, la subvención de la educación, etc.

Además en el Derecho Financiero se distingue el Derecho Financiero formal o administrativo cuyo contenido es el conjunto de normas que enmarcan y posibilitan el comportamiento de los sujetos de las relaciones financieras, y un Derecho financiero

material o sustantivo en el cual se formulan nociones, principios y categorías lógico-jurídicas propias que no siempre exigen la intervención de la administración.

La definición que da Manuel Osorio del Derecho Financiero, aplicable al presente estudio, es la siguiente: “es aquella rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos presupuesto, crédito publico y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización¹⁸.

II.5.2.2. Derecho Tributario

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos.

El profesor Vicente Sierra Berrios, nos dice “El Derecho Tributario, es el conjunto de normas jurídicas que regulan el fenómeno de los Tributos, bajo la coercibilidad o la fuerza”¹⁹.

Cabanellas respecto del Derecho Tributario indica “es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el Erario Publico y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados”²⁰.

¹⁸ OSORIO, Manuel, Dic. de Ciencias Jurídicas. y Políticas. Edit. Heliasta, 1987, pág.235

¹⁹ SIERRA, Berrios, Vicente, “Legislación Tributaria”, carrera Auditoria, UMSA, 1992, Pág. 2

²⁰ CABANELLAS, G., “Diccionario Jurídicas de Derecho Usual”, Tomo III, Pág., 153

El tratadista Valdes Costa da la siguiente definición del Derecho Tributario es la siguiente: “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”²¹.

Por otra parte el Dr. Carlos Calderón L. indica que “el Derecho Tributario es la rama del derecho, que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones de la actividad del Estado, en las relaciones de este, con los particulares y los problemas que se suscitan entre estos últimos”²².

Otro autor indica: “El Derecho Tributario o Fiscal es la rama del Derecho que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y las que se suscitan entre estos últimos”²³, para lo que corresponde a la investigación este el concepto que mas acepta.

II.5.2.3. Obligación Tributaria.

“La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”²⁴.

²¹ VALDEZ, Costa Ramón, “Instituciones del Derecho Tributario” Edit., Depalma, 1992, Bs. As. Argentina, Pág., 1.

²² CALDERÓN, Limpas, Carlos E., Ob.Cit.

²³ GIULIANI, Fonrouge, “Derecho Fiscal de los Negocios”, Buenos Aires, 1987.

²⁴ art.13 Código Tributario Boliviano

La obligación tributaria, es el compromiso que une al ciudadano (contribuyente) con el Estado, mediante el vínculo jurídico que lo obliga a cumplir con una prestación de dar una suma de dinero. La causa de esa relación, se origina en los servicios que presta el Estado al ciudadano contribuyente como defensa, seguridad, justicia y servicios públicos, estos entendidos como sanidad higiene y educación. La obligación tributaria es esencial que esté presente para que pueda crearse el vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado.

La obligación tributaria, únicamente tiene como fuente a la Ley y no la voluntad de las partes; tanto así que cumplida la hipótesis de incidencia o hecho imposible prevista por la norma tributaria, surge la obligación de pago para el sujeto pasivo (obligado) a favor del sujeto activo (titular del crédito que es el Estado).

Es posible indicar también que la obligación tributaria o sea el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídica-tributaria y el fin último al cuál tiende la institución del tributo.

La definición que se señala “La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe, la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producto el Estado costea los gastos de las funciones y

servicios públicos”²⁵, básicamente materializa el principio constitucional de “el sostenimiento de los servicios públicos por todos los ciudadanos”.

El Dr. Carlos Eugenio Calderón Limpías, citando al tratadista Tesoro, quien indica “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”²⁶.

El Derecho Tributario está compuesto por la obligación tributaria y por aquellos hechos o actos que no son propiamente jurídicas, es decir corresponden a otras disciplinas del saber humano como es la Administración, la contabilidad, la economía, la estadística y otros.

La obligación tributaria contiene el concepto de sujeción, por que ata al contribuyente con el Estado. La causa determinante de esa ligazón no es de la misma naturaleza jurídica que en otras obligaciones, especialmente las de la naturaleza civil o privada, porque en esta relación es el Estado quién impone esa relación; por eso en toda obligación tributaria predomina el elemento político, que es su característica fundamental.

Por esa razón la doctrina alemana, sostiene que la relación tributaria entre el Estado y particulares no es una relación de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos

²⁵ LUQUI, Juan Carlos, “La Obligación Tributaria” Ed., Depalma, Buenos Aires, Pág. 23

²⁶ CALDERÓN, Limpías, Carlos Ob. Cit. Pág., 55.

sometidos a ese poder, por ello se denomina “relación de poder o de fuerza”.

II.5.2.3.1. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria

Siendo la obligación tributaria un vínculo jurídico de carácter personal, la misma se caracteriza por estar conformada por el sujeto activo ó acreedor de la tributación y el sujeto pasivo ó deudor y el objeto.

Los elementos del tributo están constituidos principalmente por tres que son:

- La obligación jurídica tributaria
- El sujeto activo o acreedor (Estado)
- El sujeto pasivo ó deudor (contribuyente)

La conjunción de los tres elementos es la que efectiviza la actividad tributaria del estado captando los recursos de los contribuyentes para luego destinar a satisfacer las necesidades básicas de la colectividad.

a) Obligación Jurídica Tributaria

Desde el momento en que las personas y los entes públicos son parte integrante de la sociedad y reciben de éstos una serie de servicios públicos en base a sus contribuciones pecuniarias, surge desde ya una relación jurídica impositiva, por el cual el Estado en mérito de su potestad de imperio

obliga mediante normas legales la tributación a las personas físicas o naturales y jurídicas.

Esta relación configura la obligación tributaria como relación de Hecho y Derecho ó como relación Jurídica de que deben hallarse los sujetos activos y pasivos, respecto al elemento material o presupuesto de hecho, en cuanto se produce el hecho generador.

Asimismo la relación jurídico tributaria es el vinculo entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente), este vinculo es obligacional y surge en el momento que se genera el hecho imponible, es decir en el momento en que se conoce al sujeto obligado al pago del tributo y la cuantía del mismo.

En el Derecho Tributario, la obligación tributaria es "ex lege"; o sea que únicamente tiene como fuente a la Ley y no la voluntad de las partes, por lo que surge la obligación de pago para el sujeto pasivo (deudor obligado) a favor del sujeto activo (acreedor del tributo).

Entonces podemos decir que la relación jurídica tributaria, está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.

b) Sujeto Activo.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, es el ente acreedor del tributo, el que tiene derecho a la percepción del tributo.

La potestad ó el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en lo legislativo, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlo y realizar todos los actos relativos a su administración.

Precisamente recogiendo estos conceptos, el nuevo Código Tributario, al referirse al Sujeto Activo, señala lo siguiente: “El sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración e inspección, previa fiscalización, liquidación, determinación, ejecución, y otras establecidas en el Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado”²⁷.

El Estado crea organismos especializados otorgándoles la facultad de exigir directamente y en beneficio del fisco los tributos correspondientes, tales como Aduana Nacional, el Servicio de Impuestos Nacionales, gobiernos Municipales y otros dentro de nuestro sistema administrativo.

²⁷ Art. 21 C.T.B.

c) Sujeto Pasivo.

Es el contribuyente ó el responsable que debe servir la obligación; el sujeto pasivo es el que soporta la carga tributaria, es el que asume la posición deudora, que, de acuerdo a al ordenamiento jurídico, puede ser ajena a la obligación tributaria strictu sensu, pues la Ley le hace asumir la posición deudora a que sea cumplida en régimen de solidaridad y subsidiaridad.

De acuerdo al Código Tributario “Es sujeto pasivo el contribuyente ó sustituto del mismo, quién debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las leyes”²⁸.

A lo señalado anteriormente, se debe agregar que ese sujeto pasivo puede ser persona natural ó jurídica, el código tributario, señala que: “Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Es sustituta la persona natural ó jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales.

En consecuencia, el sujeto pasivo, son los sometidos a la potestad del Estado, que se presentan en situación de

²⁸ Art.22 C.T.B. ob. cit.

inferioridad, son los contribuyentes ó sustitutos de los mismos, quienes cumplen las obligaciones tributarias establecidas conforme a Ley.

La obligación tributaria, desde el lado del sujeto pasivo puede involucrar a distintas personas porque tienen conexión con esta circunstancia otros conceptos jurídicos como son de mancomunidad, solidaridad y subsidiaridad. El primero hace a la concurrencia ó pluralidad de obligados, el segundo a que dichos obligados pueden responder inclusive por las obligaciones de coobligados y el tercero significa la concurrencia de terceros que suplan la ausencia ó deficiencia de los principales.

II.5.2.4. Los Tributos

El tributo genéricamente es conceptuado, “como una prestación obligatoria, comúnmente exigida en dinero, por el Estado en virtud de su poder de imperio y da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público”.

Sin embargo señalamos que el nuevo C.T.B. (Ley 2492), en su art. 9, párrafo 1ro. Indica que los “tributos son las obligaciones en dinero que el Estado (fisco), en ejercicio de su poder de imperio, impone con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

El Dr. Calderón define: “los Tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias que constituyen, manifestaciones exclusivas de la

voluntad del Estado, desde que el contribuyente solo tiene deberes y obligaciones, afirmamos que son prestaciones en dinero comúnmente, pero no es definitivo que así sea”²⁹.

Entonces, “tributar significa, dar satisfacción al pago de las prestaciones coactivas que imponen los entes públicos. Estas prestaciones, pueden asumir varias formas y así se habla de impuestos, tasas y contribuciones”³⁰.

Asimismo, Otálora expresa “El Tributo es un pago efectuado al Estado por mandato de la Ley, tiene carácter forzoso y coercitivo, el tributo es un instrumento idóneo para generar recursos públicos”³¹.

Estas prestaciones usualmente son en dinero, aunque en otros países como México y Brasil se aceptan en especies, siempre que sean “pecuniariamente valiables”.

Cuando se dice “en ejercicio de su poder de imperio” se establece el elemento esencial del tributo que es la coacción o la facultad de compeler el pago al obligado.

La coacción establece tácitamente, la prescindencia de la voluntad del contribuyente a la obligación tributaria, ya que no existe la bilateralidad de los negocios jurídicos, sino la “unilateralidad” en cuanto a la génesis del tributo.

²⁹ CALDERÓN, Limpias, Carlos, E., Ob.Cit.

³⁰ BENÍTEZ, Rivas, Alfredo, “Compendio de Derecho Financiero Boliviano” Tomo I, Primera Ed., La Paz, Pág., 115.

³¹ OTALORA. Urquizu, Carlos, “Notas sobre la Evolución del Sistema Tributario Boliviano”, DUI, 1987, Pág., 1.

Se dice en virtud de una ley, por que según el aforismo latino “Nullum Tributum sine lege”, no hay tributo sin Ley, de modo que para darle legalidad o someter a un principio de legalidad al tributo, éste debe emanar de una Ley.

Asimismo, la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto se produce el hecho generador de la obligación tributaria prevista por la norma legal.

Finalmente, todo ciudadano se convierte en contribuyente cuando paga uno de los tributos que establece la ley, esta relación jurídica tributaria tiene como actores al sujeto Activo (Estado) y al sujeto Pasivo (Contribuyente: persona natural ó persona jurídica).

La clasificación de los tributos más conocida, es la tripartita y se divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

a) Impuesto.

El impuesto es una obligación pecuniaria, cuya fuente es la Ley y que, esencialmente, tiende a satisfacer necesidades y servicios públicos indivisibles “uti universi”.

Gastón Jeze, propone la siguiente definición: “...impuesto es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida con, el fin de cubrir las obligaciones públicas”³².

³² JEZE, Gastón, “Instituciones del Derecho Tributario”, Madrid, 1957.

Al respecto Alejandro Ruzzo, dice "...impuesto es la cuota parte que el Estado coercitivamente exige en moneda a los contribuyentes en virtud de una ley para llenar las finalidades que le son propias"³³.

El tratadista Francisco Nitti, citado por el profesor, Dr. Vicente Sierra Berrios, indica: "Es la extracción de riquezas efectuadas por el Estado o los Poderes Locales, de los recursos individuales de los componentes de la sociedad para poder proveer las necesidades públicas"³⁴.

Entonces se puede confluir de los conceptos, en que el impuesto, es una prestación de valores pecuniarios exigidos a los individuos según reglas fijas con objeto de cubrir gastos de interés general y únicamente por el hecho de que los individuos deben pagarlo, sean del propio Estado.

Según el Código Tributario Boliviano, en su Art.10°, lo define como: "...es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

³³ RUSO, Alejandro, "Derecho Financiero", 1968.

³⁴ SIERRA, Berrios, Vicente, "Ob.Cit. Pág. 14

b) Tasa.

El concepto de Tasa como categoría tributaria ha experimentado una significativa evolución desde los primeros tiempos en que fuera empleado en el campo de las finanzas públicas hasta que alcanzo el siguiente. Tasa es el ingreso que se paga al Estado para la retribución de un servicio público realizado por éste y demandado voluntariamente por la sociedad a quién la prestación del servicio reportaba una utilidad.

En la doctrina moderna existen conceptos mas amplios como lo que propone Giannini, “la tasa es un tributo que se exige en ocasión de la prestación de un servicio que se define en la ley como el presupuesto de hecho para cobrarlo”³⁵.

El tratadista Francisco Nitti, define así: “La Tasa es la compensación de un servicio obtenido”.

El Dr. Vicente Sierra Berrios, define: “Tasa es el pago del tributo por servicios recibidos como usuario”³⁶.

En la exposición de motivos del Modelo Código Tributario OEA/BID, se sostiene esta doctrina en los términos siguientes: “El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto

³⁵ GIANNINI, Donato, A., ob.cit. Pág. 50.

³⁶ SIERRA, Berrios, Vicente, Ob.Cit.,pág.,16

tenga como único destino el servicio mismo entendido éste en términos amplios; no se trata de una adecuación al coste que es un concepto de medición de las tasas que ha sido ya desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados³⁷.

Según el Nuevo Código Tributario Boliviano (Ley 2492 de 2-08-03), en su Art.11°, define: “Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios ó la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizados en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos siguientes circunstancias: Que dichos servicios y actividades sean de solicitud ó recepción obligatoria de los administrados; que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual ó la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio ó actividad que constituye la causa de la obligación”.

El producto de la recaudación de la “tasa” debe ser destinado exclusivamente al servicio respectivo y no debe tener un destino ajeno al presupuesto de la obligación.

³⁷ UNIÓN Panamericana, Edit. Washington, D.C. 1968, 2°, Edición.

c) Contribuciones Especiales.

Estas tienen por finalidad distribuir los costos de las actividades públicas entre los beneficiarios, tales como aportes a la seguridad social. También existen las contribuciones de Mejora que tienen por objeto recuperar los costos de una obra y que fluyen a un grupo individualizado de beneficiarios.

Igualmente existe las contribuciones especiales que tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener destino ajeno a la financiación de dichas obras, es una actividad del Estado que produce beneficios especiales en el sujeto pasivo, y al igual que en la contribución de mejora, la recaudación no debe tener otro destino que el establecido por la Ley.

Según el Nuevo Código Tributario Boliviano en el Art.12º: “las contribuciones especiales tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio”.

Recalcar que por su fisonomía jurídica peculiar, se ubican en situación intermedia entre los Impuestos y las tasas, esta categoría

comprende gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo decirse que es: "la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales ó de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas ó de especiales actividades del Estado".

II.6. Pronostico del comportamiento del problema

La aguda crisis social-económica y política por la que atraviesa el país y los lamentables y continuos episodios de violencia y fragmentación social y política han mostrado de forma clara el atraso del país en términos de ingresos, es decir el ejercicio de derechos y obligaciones.

En ese contexto, el empadronamiento de contribuyentes adquiere una significación, en vistas a los ingresos que reporte el universo de los contribuyentes (personas naturales y jurídicas).

El mínimo de recaudaciones que se reporta por los regimenes especiales, entre los cuales esta el Régimen tributario Simplificado, evidencia la urgencia de una reforma tributaria integral hacia un Sistema de Tributación moderno en materia impositiva, institucional y administrativa.

Asumiendo la realidad de quienes son los que están contemplados dentro este régimen, se tiene que son comerciantes pero que operan con capitales grandes, cuya venta diaria pasa el monto mínimo para el registro de los contribuyentes en el Régimen tributario Simplificado; en consecuencia es posible que más adelante se este encubriendo una evasión tributaria mayor a la actual.

CAPITULO III

FUNDAMENTOS DE LA SECCIÓN PROPOSITIVA

El objetivo de la modificación de la ley 843 en sus arts. 17 y 33, con al consecuente supresión del Régimen tributario Simplificado, se fundamenta en los siguientes aspectos.

III.1. Fundamentos fácticos

Los hechos evidencian, que existe un decrecimiento respecto al número de contribuyentes empadronados en el padrón nacional recontribuyentes.

Según datos de Impuestos Nacionales, la evolución histórica es suficiente para demostrar el desinterés de querer seguir manteniendo los regimenes especiales, por dos aspectos: la disminución de contribuyentes y la cantidad mínima de ingresos que aportan al Estado Boliviano.

Cuadro No. 4

Registro de contribuyentes y recaudaciones entre los años 2001-2005

Año	Inscritos (cantidad)	Recaudación (en bs.)	Contribución a La Recaudación Nacional (porcentaje)
2001	90.183	6.051.681	0,009
2002	97.480	6.209.771	0.081
2003	100.090	6.720.111	0,083
2004	34.811	7.600.891	0,072
2005	18.612	3.369.505	0,042
2006*	10.976	No se tiene	No se tiene

* Datos a septiembre de la gestión 2006, solo existe la cantidad de contribuyentes inscritos

Fuente: Elaboración propia con datos del Padrón Nacional de Contribuyentes

III.2. Fundamentos teóricos

Revisada la doctrina se pudo establecer los siguientes aspectos

II.2.1. La noción de igualdad como carácter esencial del impuesto

Hay algunos rasgos esenciales del impuesto que la doctrina ha recogido para convertir en verdaderas reglas. Así, el carácter de la Igualdad en la aplicación y distribución del impuesto.

En su amplia exposición sobre materia de impuestos, M. Iona Stuart Mili se pregunta: "¿Por qué motivo la igualdad debe ser la regla en materia de impuesto?³⁸" Y agrega que la respuesta debe ser que ella debe constituir la regla en todas las materias de gobierno.

Como un gobierno no debe establecer distinciones de personas y de clases, y debe reconocer un derecho a todos a sus servicios, los sacrificios que él reclama se deben hacer gravitar, poco más o menos, del mismo modo sobre todos los habitantes, siendo de subrayar que de esta manera se reclama el menor sacrificio de los interesados.

Si alguno no soporta su parte de la carga común, hay alguien que soporta más que su parte, y todas las cosas iguales por otra parte, la exoneración de uno no es igual a la sobrecarga que pesa sobre el otro.

Entonces, cuando se dice en política, igualdad en materia de impuestos, esto significa, igualdad de sacrificio: vale decir, que la parte en la cual cada uno contribuye a los gastos del funcionamiento

³⁸ Citado en la Enciclopedia Jurídica OMEBA, formato digital Buenos Aires, 2006

del gobierno, debe ser reglada de modo que una persona no sufra más que otra, de la obligación de contribuir a sus gastos. Este ideal, como todos los otros, no puede ser realizado completamente; pero lo que es necesario buscar, ante todo, en toda discusión práctica, es determinar en qué consiste la perfección.

El Régimen Tributario Simplificado, no acepta el principio general de justicia como una base sobre la cual sea posible establecer una teoría de las finanzas, los defensores del mismo, prefieren mejor considerar el impuesto pagado por cada miembro de la sociedad como el equivalente del valor que él recibe a título de servicio del gobierno: prefieren sostener que es justo que cada uno contribuya a las cargas públicas en razón de sus facultades, porque el que tiene dos veces más bienes para defender que otro, recibe —conforme a todo cálculo— una suma doble de protección y debe, de acuerdo a los principios de la mercancía y de la venta, pagar doblemente por esta protección.

Pero el principio de igualdad de la tributación, consagrado en la Constitución Política del Estado, no puede ser interpretado de esa forma.

El principio de igualdad, debe recaer sobre toda persona que tenga una actividad económica, en lo que si debiera diferenciarse, es en el tipo de impuestos que se paguen según la actividad, quienes lleguen a ser pequeños contribuyentes estarían exentos de determinados impuestos.

El principio de igualdad es aquel según el cual todos los individuos, sin distinción de personas (por nacimiento, clase, religión o fortuna), tienen la misma vocación jurídica para el régimen, cargas y derechos establecidos por la ley.

La doctrina lleva mucho más allá en lo que respecta la teoría de la igualdad tributaria.

Este principio apoyado por la doctrina, es recogido por la Constitución Política del Estado, en su art. 27 que establece: “Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos”³⁹.

III.3. Sustentación documental de la investigación

En la investigación de campo realizada, sobre la teoría de que el régimen tributario simplificado, permite y viabiliza la evasión tributaria, se pudo evidenciar que si es cierto; en mercados caracterizados por la informalidad, funcionan locales de venta de electrodomésticos, equipos electrónicos y otros, con carnets de contribuyentes pero registrados dentro el Régimen Tributario Simplificado, y que extienden por cuestiones de garantía notas de venta o recibos de venta, en los cuales se detallan cantidades de ventas que superan en un solo día, el monto de capital mínimo establecido en el Decreto Supremo 27924.

³⁹ Constitución Política del Estado Boliviana, Art. 27

El Instituto Boliviano de Estudios Empresariales, en su estudio acerca del Régimen Tributario Simplificado y su Incidencia en la Informalidad de las Actividades Económicas, indicaba que se requería un control y fiscalización en los grandes centros de venta, en zonas entre los que identifico los mercados: Huyustus, Buenos Aires, Eloy Salmón, Achumani, 16 de julio y otros, en razón a que el régimen simplificado permite una evasión tributaria descontrolada.

Esta tesis, fue verificada con el presente estudio, puesto que se evidencio que son esos mercados justamente donde existe: evasión tributaria, falta de empadronamiento de contribuyentes, y además un creciente tendencia a la informalidad, en la observación de campo en una relación con los comerciantes se pudo verificar que no tienen la intención de tributar, y tampoco empadronarse en el Registro de Contribuyentes.

Los paliativos normativos que dieron origen y vigencia al Régimen Tributario Simplificado, siempre se dieron mediante decretos supremos, por su importancia se presenta los mismos en condición de anexos.

III.4. Sustentación de la investigación de campo

Con el objeto de evidenciar en la realidad la necesidad de la modificación a la ley 843 en sus arts. 17 y 33, se realizo un trabajo de campo siguiendo el diseño metodológico correspondiente al presente estudio, se había definido, que se emplearían técnicas de recolección de datos empíricos como la encuesta, según las características y elementos considerados suficientes en materia de metodología de investigación; en tal razón se trabajo sobre la muestra determinada en 371 contribuyentes registrados en el Padrón Nacional de Contribuyentes, todos de la categoría del

Régimen Tributario Simplificado, pero obedeciendo a límites propuestos en cuanto al lugar donde debe llevarse adelante el trabajo decampo, y que son las ciudades de La Paz y el Alto.

Se realizó un modelo de encuesta, consistente en un formulario de preguntas, según la necesidad de los objetivos al alcanzar con el estudio. Y por su importancia se presenta en anexo uno de los formularios referidos.

También se presenta en anexo la tabulación de la información recolectada mediante la técnica de la encuesta, pero en el presente punto se hace una interpretación de los resultados obtenidos por cada pregunta planteada.

El perfil de los contribuyentes encuestados, presenta las siguientes características:

Edad promedio

Quiénes más se dedican a la actividad económica, y que están registrados como Contribuyentes en el Régimen Tributario Simplificado son las personas comprendidas entre las edades de 20 - 40 años, que suman alrededor del 68% de los encuestados; este permite teorizar, que es la población económicamente activa la que se enmarca dentro del indicador.

Relación de género

Es la población femenina la que está registrada en diferencia superior pero mínima respecto a la población masculina en el padrón de

contribuyentes, en razón a que son el 52% de la muestra con la que se trabajo en el estudio de campo.

Pero resalta que donde existen más mujeres, son en las actividades de tiendas, almacenes y tienda de ventas de artefactos.

En talleres, servicios técnicos y pensiones (entre los que se considera a los bares), estos son administrados por varones, en juicio a que es a nombre de varones que están los registros de empadronamiento.

Tipos de actividad económica

Se pudo encontrar la siguiente relación, según el orden porcentual que se identifico:

Tienda Artefactos	32%
Almacenes	17%
Consultorios Médicos	13%
Taller	12%
Pensión, Bar, Restaurante	11%
Técnico	9%
Tienda	5%
Kiosco	1%

Según los Decretos Supremos que ampararon (y continúan haciéndolo hasta la actualidad), la vigencia del Régimen Tributario Simplificado, este estaba destinado a: artesanos y vivanderos, dentro de los vivanderos estaban los kioscos y las tiendas de barrio, también se hacia consideración según los montos de capital, pero los resultados son evidentes; puesto que los vivanderos apenas llegan a ser el 1% de la muestra.

Se ese 1% se relaciona con el universo del que partió, se tendría una diferencia de casi 10×10.000 , es decir de cada 10.000 contribuyentes apenas 100, están registrados en la categoría que les corresponde.

Con una diferencia un poco superior están las tiendas y los talleres de artesanos, que juntos suman a apenas un 17% de la muestra.

Llama la atención, que profesionales, técnicos superiores, comerciantes de artefactos electrónicos y electrodomésticos, almacenes, pensiones y demás, hayan conseguido su registro como Contribuyentes en el Régimen tributario Simplificado, esto demuestra una evidente falta de eficacia por parte de la institución responsable de la fiscalización tributaria, es decir Impuestos Nacionales.

También se puede entender que no existe conciencia tributaria, puesto que deliberadamente declaran capitales mínimos para poder registrarse como pequeños obligados.

Aquí el principio de universalidad y de igualdad en la responsabilidad de la carga tributaria para el sostén de los servicios públicos no se cumple.

Pregunta N° 1

La pregunta N° 1 decía: ¿Es usted contribuyente del Régimen Tributario Simplificado?

Todos los encuestados afirmaron ser contribuyentes del Régimen Tributario Simplificado (el total de la muestra), se observó que ante la

pregunta expusieron o mostraron el documento en el que se evidenciaba la categoría de su inscripción.

Pregunta N° 2

La pregunta N° 2 decía: ¿En que año realizo su inscripción como contribuyente en este régimen?

La muestra denota que el periodo donde se dieron mayores registros en entre los años 2001-2004, suman un total del 66% de los registros, este aspecto se evidencia en relación al cuadro N° 1, del presente estudio.

Llama la atención que algunos contribuyentes se registraron antes del año 2000, ya que apenas el 17% de los contribuyentes que se registraron en las gestiones 1987-2000 siguen vigentes.

De este porcentaje son algunos talleres, tiendas de barrio y kioscos, los que componen es porcentaje de 12 gestiones.

Pregunta N° 3

La pregunta N° 3 decía: ¿Cuánto fue el monto de capital al inicio de sus actividades?

La muestra, en su mayoría respondió a que su capital de inversión fue entre los 10.000 y 37.000 Bs. Este comportamiento se dio en las gestiones de 2001 - 2004 especialmente.

En la observación se pudo evidenciar que estos contribuyentes son los que se dedican a la venta de electrodomésticos especialmente.

El porcentaje que apenas alcanza el 16%, corresponde a los contribuyentes que se registraron antes del 2000.

Pregunta N° 4

La pregunta N° 4 decía: ¿Tiene otros negocios de su propiedad?

La muestra indica que si efectivamente en un 44%, tienen un negocio secundario, y que además es de su propiedad; es decir ellos son los inversionistas, capitalistas y gerentes, etc.

Este aspecto hace presuponer que la ley ha permitido el desmembramiento de capitales, con lo que se fomenta la evasión tributaria, se reproducen las grandes inversiones en pequeñas inversiones.

El tener un negocio de la misma característica del que uno tiene significa la creación de una sucursal del negocio principal

Pregunta N° 5

La pregunta N° 5 decía: ¿Tratan de la misma actividad?

Esta pregunta fue planteada con carácter secundario a la pregunta N° 4, según los resultados, la mayoría de la población encuestada opina que si tienen un negocio similar al declarado, en la observación se pudo notar

que se exponen falsificación del registro del contribuyente, son fotocopias del original en color las que se exponen en los otros negocios que se tiene, se aclara que no todos tenían las fotocopias, sino algunos simplemente no exponían ningún tipo de registro.

Son directamente actividades económicas de carácter informal, puesto que carecen de registro tributario, además se constituye en otra forma de evasión tributaria.

Pregunta N° 6

La pregunta N° 6 decía: ¿Están también registrados en el Régimen Tributario Simplificado?

Esta pregunta también complementaria a la pregunta N° 5, denota que el 83% de las actividades de las personas que tienen un negocio secundario similar, no están inscritos en el Régimen Tributario Simplificado, el otro 17%, indica que si tienen otro Registro y otro NIT; eso se puede entender como una defraudación mas, en el sentido de que las sucursales solo se les están permitidas a las personas (jurídicas o naturales), que estén inscritos en el Régimen General de Contribuyentes, además el NIT es único y por una sola actividad económica.

Pregunta N° 7

La pregunta N° 7 decía: ¿Hizo mayores inversiones luego de constituir su actividad?

Un 76%, indica que si hicieron mayores inversiones; eso significa dinámica de la actividad, pero en la observación se pregunto si se comunicó a impuestos nacionales sobre el aumento de capital, y ellos respondieron en su mayoría que no.

Esto también evidencia la ausencia de una cultura tributaria y posiblemente evasiones de carácter tributario.

Pregunta N° 8

La pregunta N° 8 decía: ¿A momentos de tramitar el actual Número de Identificación Tributaria (NIT) actualizo los datos respecto de su inversión?

El 69%, que corresponde a los contribuyentes que se registraron en su mayoría con anterioridad al año 2005, respondieron a que no actualizaron sus datos en el Padrón de Contribuyentes; la respuesta permite ver dos aspectos: la falta de capacidad de fiscalización de Impuestos Nacionales hacia los contribuyentes, y la ausencia de la conciencia tributaria. Una vez adquirido el NIT, no interesa al contribuyente cumplir con las obligaciones emergentes de inversiones posteriores que realiza en su actividad económica.

III.5. Relación del contexto y fundamentos jurídicos

En los puntos anteriores se evidencio que la vigencia del Régimen Tributario Simplificado, presenta deficiencias desde el manejo institucional, es decir existe una falta de capacidad por parte de S.I.N. a la fiscalización de los contribuyentes inscritos bajo este régimen.

No se cumple los principios constitucionales de la igualdad de contribución al sostenimiento de los servicios públicos en función de la capacidad y proporción de los ingresos de los ciudadanos que tienen determinada actividad económica.

La vigencia del Régimen Tributario Simplificado en su calidad de transitoriedad según se interpreta los arts. 17 y 33 de la Ley de Impuestos (843), no cumplen los objetivos o los fines para los cuales fueron creados, en los diferentes trabajos de campo se pudo establecer que existe evasión tributaria existe falsificación de documentos inherentes al registro de contribuyentes, la clandestinidad o informalidad de muchos centros donde realizan actividades económicas, etc.

CAPITULO IV CONCLUSIONES

La Ley 843 en su texto ordenado y vigente desde 1986, consistía en una solución a la grave crisis económica que atravesó el Estado boliviano entre los años 1981-1985; era una salida de cambio al modelo económico anterior. Se cambio la economía del Estado por un modelo llamado “neoliberal”, ese modelo económico que proponía la libre regulación del mercado en la determinación de precios, los productos y servicios acababa con el Estado intervencionista anterior.

No fue un modelo propio que obedezca a los intereses propios del Estado, sino mas bien se trataba de ajustes a la economía nacional, que habían sugeridos por los organismos internacionales como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, estas instituciones de alcance internacional en sus decisiones promovían el desarrollo de la economía nacional en vistas a la globalización de la economía que también se rige por una economía de libre mercado.

Antes de la Ley 843 de 1986, existían alrededor de 400 impuestos, con la nueva ley se pretendió suprimirlos a 4 y con las diferentes modificaciones a la ley y como producto de la creación de otros impuestos en otros cuerpos normativos, a la actualidad existen 8 impuestos.

El Régimen Tributario Simplificado nace como una interpretación de los Arts. 17 y 33 de la Ley 843, el poder ejecutivo en usos de sus facultades conferidas por la propia ley emite decretos supremos regulando la contribución de lo que identifico como pequeños obligados a la tributación.

En momentos que identifica a los pequeños obligados a la tributación crea los regimenes especiales en 3 categorías:

- a) RST, que es el Régimen Tributario Simplificado vigente hasta la actualidad.
- b) STI, que es el Sistema Tributario Integrado vigente hasta la actualidad.
- c) RAU, que es el Régimen Agropecuario Unificado vigente hasta la actualidad.

En lo que corresponde a la investigación se tomo como objeto de estudio al Régimen Tributario Simplificado, vigente por cerca de 20 años y que fue enmendado y mejorado según las circunstancias y las realidades económicas mediante diferentes Decretos Supremos; la modificación mas común era la de los montos de capital y la de los pagos bimestrales por concepto de tributación o base imponible.

La naturaleza jurídica del Régimen Tributario Simplificado obedecía a la interpretación de dos arts, como se señalo, con el fin de poder viabilizar la contribución de los pequeños obligados, que deberían ser los vivanderos y artesanos especialmente.

El comportamiento de la recaudación mediante este régimen, mas el registro de nuevos contribuyentes con objeto de fomentar la cultura tributaria no dio resultado significativos en dos razones:

- a) Por lo general las recaudaciones por este régimen, al nivel nacional solo llegaban a 0,05% del total; a la actualidad ese promedio se mantiene y el común de la recaudación siempre es de la mitad del 1%.
- b) Llama mucho la atención el decrecimiento o disminución de contribuyentes inscritos en el Régimen Tributario Simplificado, si se hace una diferencia conceptual del actual numero de contribuyentes con lo que fue en el año 2001 se tiene una diferencia de mas del 90% de contribuyentes que ya no están en este régimen, es decir que cada ves

existen menos contribuyentes registrados en este régimen según las Estadísticas de Impuestos Nacionales.

Se analizó por su importancia las posiciones institucionales respecto a la continuidad de Régimen Tributario Simplificado, el Instituto Boliviano de Estudios Empresariales sostiene de continuar este régimen vigente solo se fomenta la informalidad de las actividades económicas, la tendencia es que exista mas negocios y menos contribuyentes.

Impuestos Nacionales en opinión de sus autoridades, sostienen que por una correcta interpretación de los Arts. 17 y 33 de la Ley 843 y la Constitución Política del Estado en cuanto a las atribuciones del Poder Legislativo tal régimen simplificado y demás regimenes especiales no deberían existir, por que estos regimenes no son mas que impuestos y la determinación de los impuestos deben ser realizados por el Congreso Nacional mediante ley de la Republica; el Poder Ejecutivo hace una mala interpretación de la norma citada que hasta la actualidad sigue vigente.

Si bien por su vigencia durante 20 años se ha instituido el Régimen Tributario Simplificado, esos 20 años tienen la calidad de transitorio, y lo transitorio según la doctrina jurídica solo es temporal.

Sobre la eficacia de la funcionalidad y el cumplimiento de los fines del Régimen Tributario Simplificado, en el trabajo de campo que se realizó en el presente estudio, se evidencia que se favorece a conductas de parte de los contribuyentes que afectan a los principios de la tributación y promueven la incursión en delitos.

Se pudo identificar contribuyentes inscritos en el padrón nacional de contribuyentes dentro la categoría de Régimen Tributario Simplificado, que se

dedica al comercio de artículos electrónicos y electrodomésticos, cuando estos deberían estar inscritos en la categoría del Régimen General de Contribuyentes.

Como resultado de la observación de campo realizada, se tiene que algunos contribuyentes duplican sus documentos de inscripción y los exponen en tiendas o negocios similares.

Se pudo observar y evidenciar que existen negocios o centros de actividad económica cuyas ventas sobrepasa los Bs. 5000 por día, se presenta en calidad de anexo las notas de venta que entregan estos contribuyentes por condición de venta y garantía de los productos que comercializan, donde se evidencian montos de el equivalente a 600.- y \$us 800.- \$us en una sola transacción.

En la encuesta se tuvo el resultado de que existen contribuyentes que realizaron su inscripción entre los años 2001 y 2004 y algunos con mayor anterioridad, en momentos en que se debería proceder al re empadronamiento para adquirir el número de identificación tributaria NIT una gran mayoría no declaro y tampoco actualizo las nuevas inversiones realizadas.

Un resultado llamo mucho en la encuesta es que deberían estar inscritos en esta categoría del Régimen Tributario Simplificado como ser los vivanderos y los artesanos apenas llegan a ser el 15%. El resto son actividades económicas que deberían estar inscritas en el Régimen General de Contribuyentes.

CAPITULO V PROPUESTA DEL TRABAJO DIRIGIDO

Como resultado del estudio realizado tanto a nivel de Legislación, Doctrina y además haber evidenciado el comportamiento del Régimen Tributario Simplificado en la realidad mediante estudios de campo, se propone la modificación de los arts. 17 y 33 de la Ley 843 (Ley de Impuestos).

Se propone la modificación de los preceptos jurídicos señalados en un anteproyecto de ley que se desarrolla a continuación:

Al no existir una interpretación del Derecho Constitucional de la Iniciativa Legislativa Ciudadana ni la ley especial que se requiere según la Constitución Política del Estado, que faculta a la sociedad a presentar directamente al congreso de la republica proyectos de ley, de manera apropiada corresponde a la sociedad elaborar solo anteproyectos de ley.

Se reviso la estructura de proyectos y anteproyectos de ley, presentados ante los diferentes comités y comisiones de ambas cámaras del parlamento, y se pudo establecer que existe una estructura básica para la elaboración de las iniciativas de las leyes.

Por lo general consta de dos partes una que corresponde a la exposición de motivos, donde se fundamenta y se argumenta en lo posible con datos, evidencias y documentación la necesidad de la existencia de la nueva norma jurídica.

Una segunda parte constituye ya el cuerpo mismo de la idea de la norma jurídica, no existiendo requisito para ello la cantidad de artículos mínimos que debe tener un proyecto o anteproyecto de ley.

Exposición de motivos

En razón a los aspectos señalados, la exposición de motivos para el proyecto de ley de modificación de los arts, 17 y 33 de la ley 843, de 20 de mayo de 1986 que regula los impuestos vigentes en Bolivia, en base a las siguientes razones.

- Corresponde al Poder Legislativo en uso de sus atribuciones y facultades la fijación de impuestos a través de ley de la Republica.
- Mediante Decretos Supremos, el Poder Ejecutivo haciendo una Interpretación equívoca de las facultades conferidas por ley, creo regimenes especiales tributarios que en su esencia llegan ha ser impuestos.
- Se evidencio la necesidad de la culminación de la transitoriedad del Art. 17 de la Ley 843, en razón a que por su interpretación se creo un conflicto de poderes y se permitió la discriminación al principio universal de la tributación.
- Obedeciendo al principio de universalidad de tributación establecido en la Constitución Política del Estado, además del deber de toda persona a contribuir en función de sus posibilidades e ingresos económicos al sostenimiento de los servicios públicos, no debe haber discriminación respecto a el tipo de contribuyente, mas bien debe aplicarse el carácter de proporcionalidad de ingresos económicos para poder tributar al Estado.
- Se evidencio, que el Régimen Tributario Simplificado, a estado siendo mal utilizado por los contribuyentes en actos de evasión tributaria, falsificación de documentos de tributación, y declaraciones juradas falsas en cuanto al monto de capital para habilitarse dentro de la categoría.

- A la revisión de las estadísticas de Impuestos Nacionales, respecto a la cantidad de contribuyentes que se inscriben en el Padrón Nacional De Contribuyentes dentro de la categoría del Régimen Tributario Simplificado, se pudo evidenciar que cada vez son menos los contribuyentes en la categoría señalada, además el registro fue en un decrecimiento de mas del 90% en los ultimo 5 años.
- Existe datos respecto a que quienes en realidad deberían estar inscritos en esa categoría apenas llegan a ser menos del 20% de los que actualmente están inscritos.
- El comportamiento de la recaudación de ingresos para el Estado en los últimos 5 años por concepto del Régimen Tributario Simplificado, solo alcanzo el 0.05% según datos del padrón nacional de contribuyentes a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales.
- La interpretación de una ley no puede favorecer a la informalidad, a la evasión, al fraude en la declaración jurada de los contribuyentes por ningún motivo.
- Por la falta de estudios que evidencian la necesidad de la supresión de los regimenes STI, RAU, estos pueden mantener su transitoriedad por el tiempo de dos años pero reconocidos por la ley de impuestos a fin de evitar mas interpretaciones y conflictos de atribuciones y facultades entre los Poderes Ejecutivo y Legislativo del Estado Boliviano.

Cuerpo del anteproyecto de ley

Anteproyecto de ley de modificación de los arts. 17 y 33 de la ley N° 843, de 20 de mayo de 1986, que regula los impuestos vigentes en Bolivia.

Art. 1.- Con el fin de materializar y precisar los diferentes tipos de impuestos vigentes en Bolivia, y al existir razones suficientes que demuestran y evidencian que se afecta a los intereses nacionales con la vigencia del régimen tributario simplificado, el Poder Legislativo en uso de sus atribuciones y facultades dispone su supresión.

Art. 2.- Modificase el art. 17 de la ley 843, con el siguiente texto:

“Con carácter transitorio de 1 año a partir de la vigencia de la presente ley, el Poder Ejecutivo dispondrá de las medidas necesarias para justificar o suprimir la existencia de un tratamiento especial del sector de transporte y en el sector agropecuario, para su tributación según el principio de universalidad establecida en la Constitución Política del Estado, tiempo por el que continuara vigentes el STI y RAU”.

Art. 3.- Modificase el art. 33 de la ley 843, con el siguiente texto:

“El Poder Ejecutivo, en usos de sus atribuciones, designara agentes de retención y agentes de información.

Por el tiempo que este vigente el Art. 17, por razones de recaudación el Poder Ejecutivo puede establecer un monto mínimo imponible para los sujetos pasivos que estén inscritos hasta la fecha de la vigencia de la presente ley del STI y RAU”.

Art. 4.- Disposiciones Transitorias:

“El Poder Ejecutivo, a partir de la vigencia de la presente ley, dispone de 1 año para la adecuación del registro del Padrón Nacional de Contribuyentes, tiempo en el que debe viabilizar la cobertura y actualización de los datos de los contribuyentes que hasta al presente, pertenecían al Régimen Tributario Simplificado”.

Art. 5.- Disposición Final

“Quedan derogadas todas las disposiciones contrarias a la presente ley”.

Bibliografía

ABECIA, Valdivieso, Valentín: "Derecho Tributario", Editorial Letras, La Paz, Bolivia, 1971.

BENÍTEZ, Rivas, Alfredo: "Compendio de Derecho Financiero y Tributario", Tomo I, 1ª. Edición, La Paz, 1988.

CABANELLAS, Guillermo: "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual", Tomo III, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1989.

CALDERÓN, Limpías, Carlos Eugenio: "Apuntes de Cátedra de Derecho Financiero y Tributario", UMSA, La Paz, Bolivia, 2005.

CASTAÑON, Barrientos, Carlos: "Código Tributario Boliviano", Editorial Los Amigos del Libro, La Paz, Bolivia, 1987.

DAZA, Ondarza, Ernesto: "12 Temas de Derecho Constitucional", Editorial UMSS, Cochabamba, Bolivia, 1973.

DE JUANO, Manuel: "Tributación sobre el Valor Agregado", Editorial Víctor de Zavalia, Buenos Aires, Argentina, 1975.

DERMIZAKI, P. Pablo: "Derecho Administrativo", Editorial Los Amigos del Libro, La Paz, Bolivia, 1997.

Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua 2006, en Formato Digital

Enciclopedia Jurídica OMEBA 2005, en Formato Digital

GARCÍA, Canseco, Oscar: "Curso de Legislación Tributaria", Editorial Visuall-Concepto Gráfico, La Paz, Bolivia, 2004.

GARCÍA CANSECO, Oscar Bases Para Una Reforma Tributaria en Bolivia, N° 11 Edit. Grafica Aplicada, La Paz - Bolivia / 2006.

GARCÍA CANSECO, Oscar. Análisis y Comentarios de los Regimenes Especiales, N° 6 Edit. Visuall, La Paz - Bolivia / 2004.

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: "Constitución Política del Estado", La Paz, Bolivia, 2004.

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: "Código Tributario", La Paz, Bolivia, 2003.

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: "Ley de Reforma Tributaria"(Ley 843), La Paz, Bolivia,1986,1995.

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: "Decretos Supremos Reglamentarios-Régimen Tributario Simplificado", La Paz, Bolivia, 1987 a 2004.

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: "Decreto Supremo N° 11146 de 26 de octubre de 1973".

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: Decreto Supremo N° 12637 de 19 de Junio de 1975".

GACETA OFICIAL DE BOLIVIA: "Código de Comercio", La Paz, Bolivia, 1976.

GIANNINI, Donato: "Instituciones de Derecho Tributario", Madrid, 1957.

GIULIANI, Fonrouge, Carlos, M: "Derecho Financiero" 2^{da}. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1973.

GODOY, Norberto, "Teoría General del Derecho Tributario", Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1972.

GONZÁLES, Parada, Hernán: "Derecho Fiscal", Editorial ESAP, Bogotá, Colombia, 1980.

JARACH, Dino: "Curso de Derecho Tributario", Ediciones Cima, Buenos Aires, Argentina, 1980.

LAZCANO, Marcelo, R.: "Política Fiscal y Dinero", 2^{da}. Edición, Vol.17.

LUQUI, Juan Carlos: "la Obligación Tributaria", Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1989.

MORCELLI, Manuel: "Compendio de las Ciencias de la Finanzas", Buenos Aires, Argentina, 1947.

MOSTAJO, Machicado, Max: "Seminario Taller de Grado y Asignatura-Técnicas de Estudio, La Paz, Bolivia, 2004.

OTALORA, Urquizu, Carlos: "Notas sobre la Evolución del Sistema Tributario Boliviano", DGII, 1997.

PEÑA, Céspedes, Abel: "Manual Práctico de Aplicación Tributaria", Ediciones Peñas del Villar, La Paz, Bolivia, 1995.

RAMOS, Sánchez, Pablo: "Crítica de la Reforma Tributaria", Editorial Papiro, La Paz, Bolivia, 1986.

RAMOS, Sánchez, Pablo: "El Neoliberalismo en Acción", Editorial Papiro, 3ra. Edición, La Paz, Bolivia, 1986.

RAMOS, Mamani, Juan: "Derecho Constitucional Contemporáneo", Editorial Academia Boliviana de Estudios Constitucionales, La Paz, Bolivia, 2003.

SIERRA, Berrios, Vicente: "Apuntes de Legislación Tributaria", Carrera de Auditoria, UMSA, La Paz, Bolivia, 1992.

OSORIO, Manuel: "Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y Sociales", Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1987.

VALDEZ, Costa, Ramón: "Instituciones del Derecho Tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1992.

VALENCIA, Vega, Alipio: "Desarrollo del Constitucionalismo", Editorial Juventud, La Paz, Bolivia, 1990.