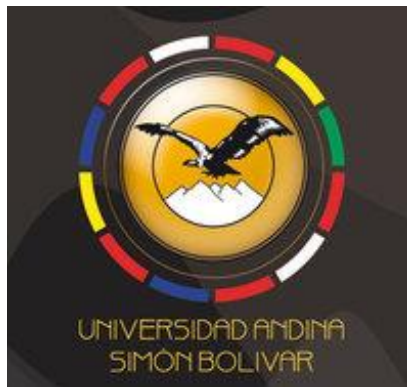


UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR  
Maestría en Derecho Constitucional y Procesal  
Constitucional (4ª versión)



Tesis de Grado

**“DIRECTRICES DE ORDEN CONSTITUCIONAL PARA EL  
EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ORIGINARIA  
POR LOS NIVELES AUTONÓMICOS”**

Tesis de Grado presentada para la Obtención del Grado  
MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL y  
PROCESAL CONSTITUCIONAL

Postulante: Jimena Bernal Vila

Docente Tutor: Msc. Guillermo Viaña Sarabia

La Paz – Bolivia  
2011

## **DEDICATORIA**

**Al Señor** que es mi pastor, por el honor de su nombre.

**A mi familia** cuyos corazones me indican donde está mi verdadera morada.

**A mi hijo Alexis**, esperando que el logro de cada meta en mi vida, esculpan su espíritu, cual auténtico testimonio de amor.

## **AGRADECIMIENTOS**

*Los sentimientos existen para ser expresados en ocasiones como ésta, en la que la gratitud se manifiesta como la mejor forma de valorar la motivación, el apoyo y la confianza que en nosotros depositan personas, sin cuya participación no se hubiera realizado el objetivo esperado o aún habiéndolo alcanzado, no se lo saborearía, sino se hubiera compartido previamente con ellas, todas estas sensaciones.*

*En mérito a lo cual, expreso el más sincero agradecimiento comenzando por quienes motivaron la presente investigación como la Lic. Ximena Coronado, profesional muy dedicada a los temas autonómicos en el país y la Dra. Narda Bacarreza entrañable amiga, con quien comparto la pasión por los temas tributarios.*

*A un excelente tributarista, pero principalmente amigo sincero, Lic. Leonardo Ugarte quien con sus atinados comentarios y reflexiones permitió el enriquecimiento de la presente investigación.*

*Al Dr. Viaña tutor metodológico por su pertinente y acertada guía en el enfoque y presentación del trabajo.*

*A mi familia, especialmente a mi esposo el mejor compañero y cómplice en mis emprendimientos.*

*A mis colegas que aun sin saberlo, coadyuvaron en la consistencia de la propuesta, con el bagaje de conocimientos y experiencia, aportados a través de apasionadas sesiones de discusión, al calor del más sano intercambio de ideas.*

## RESUMEN

La nueva Constitución Política del Estado, nos obliga a repensar en la distribución de ingresos fiscales en un sistema de gobierno centralizado como el que imperaba en el país hasta antes del 7 de febrero de 2008, en el que como concepto central se tenía a los “dominios tributarios” y el establecimiento del sistema tributario en una organización político social con niveles o gobiernos autonómicos, nuevo escenario en el que toma vigencia el concepto de “potestad tributaria”. Realidad que es inherente a la nueva concepción política del país, pues desde el momento en que se concibe un Estado Regional con transferencia de competencias, lo lógico es que existan potestades impositivas e ingresos para financiarlas, por ello se afirma que cada uno de los niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado Plurinacional (departamentos, municipios, autonomías indígena originario campesinas), ejerce poder tributario originario, ya que es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder para cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en la ley aprobada por el órgano legislativo que detenta el poder originario.

La Constitución Política del Estado, ha previsto el establecimiento del nuevo sistema tributario mediante instrumentos normativos esenciales como la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos, de cuyo contenido se ocupa la presente investigación, planteando la definición de directrices de orden constitucional para el legítimo ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos. La propuesta resulta imprescindible, si es que se quiere que el poder tributario originario atribuido a los mismos no afecte

derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas ni torne ilusorias las libertades que derivan del ordenamiento constitucional, consiguientemente se espera que dichas directrices se constituyan en el valladar infranqueable para el establecimiento de futuros tributos dentro del marco racional, armónico y constitucional imperante el país.

## INTRODUCCIÓN

Se puede sostener que doctrinalmente prevalece la tesis según la cual, la potestad tributaria originaria es aquella que se fundamenta en la Constitución, aún cuando sea a través de la ley como se hace efectiva esa facultad, considerando incluso las limitaciones que, para su ejercicio, condicionan disposiciones tanto constitucionales como legales. En este sentido se señala que todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías entre ellas. Tanto el nivel central como los subniveles que se establezcan de acuerdo a determinada organización política, tienen poder originario o inherente, ya que él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; es decir que la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. Por tanto solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud y no de categoría; disponiendo los entes subnacionales de poderes restringidos a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario o inherente a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales.

En Bolivia sólo el nivel central dispone de un poder amplio en materia tributaria, los gobiernos departamentales así como los gobiernos municipales autónomos, ejercen un poder restringido y es aún más restringido el poder tributario de las autonomías indígena originario campesinas, que sólo pueden crear y administrar tasas, patentes y contribuciones especiales en su ámbito de jurisdicción. Sin embargo cada uno de los niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza

el Estado (departamentos, municipios, autonomías indígena originario campesinas) ejerce poder tributario originario, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder para cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en la ley aprobada por el órgano legislativo que detenta el poder originario.

Empero el hecho que en nuestro país constitucionalmente se haya limitado la potestad tributaria en algunos casos o para algunos niveles de gobierno, no debe confundirnos en cuanto la evidente voluntad del Constituyente, de que los entes autonómicos puedan, dentro del ámbito de ejercicio de dicha potestad, crear tributos. Lo señalado es inherente a la nueva concepción política del país, pues desde el momento en que se concibe un Estado Autonómico con transferencia de competencias, lo lógico es que existan potestades impositivas e ingresos para financiarlas, vale decir la fórmula básica ingreso-gasto.

Ahora bien, el establecimiento del sistema tributario en una organización político social con niveles o gobiernos autonómicos desde la óptica de la Constitución Política del Estado, se ha previsto a través de instrumentos normativos esenciales como la Ley de Clasificación de Impuestos y la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos. El segundo instrumento normativo, que es el que nos ocupa, se refiere al ejercicio de lo que constitucionalmente se describe como competencias compartidas por el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas.

Considerando que dicha disposición se constituirá en el marco normativo en mérito al cual los gobiernos autonómicos puedan ejercitar

adecuadamente su potestad tributaria, resulta evidente la urgencia de establecer directrices que permitan a los niveles autonómicos ejercitar la potestad tributaria que la Constitución Política del Estado les confiere, en un ámbito adecuado de racionalidad y discreción, de manera que legítimamente puedan recaudar tributos para sostener las nuevas competencias transferidas a los mismos, se busca por tanto estructurar directrices generales que respondiendo a los requerimientos de orden constitucional sirvan de base para el adecuado ejercicio de la potestad tributaria originaria de los niveles autonómicos, garantizando el respeto a los derechos, principios y garantías constitucionales.

La importancia del contenido de dicho instrumento normativo y por ende de la presente investigación, radica en establecer con la mayor claridad directrices para la creación, modificación o supresión de tributos por los niveles autonómicos, cuya omisión normativa, los dejaría carentes de un efectivo valladar para el ejercicio de dicha facultad y totalmente expuestos al inadecuado uso de dicha potestad, al punto de crearse estructuras tributarias que vulnerarían derechos constitucionalmente protegidos, como el derecho a la propiedad, derecho a la igualdad, desconocerían principios sustanciales en materia tributaria como el de reserva de ley, adicionalmente considerando que la seguridad jurídica es la suma de certeza, legalidad, igualdad y jerarquía normativa, igualmente dicha garantía podría ser sostenidamente vulnerada si no existieran las directrices que permitan el racional ejercicio de la potestad tributaria originaria por los niveles autonómicos del Estado Plurinacional, es más se debe considerar que la motivación de la presente investigación y consecuente propuesta, responde a la preocupación que nace del convencimiento de que la potestad tributaria ejercida inadecuadamente( muy probable dada la inexistencia de directrices claras y precisas que



señalen el cauce deseado para su ejercicio) implica la vulneración a otros derechos como el de trabajar, ejercer toda industria lícita, de comerciar, de petionar a las autoridades, de asociarse con fines útiles, lo cual no significa impedir que el Estado, por fines extrafiscales, pueda someter fuertemente a imposición ciertas actividades para desalentarlas, por ejemplo actividades perniciosas, o la importación de algunos bienes que son producidos en el país a fin de proteger la industria nacional, por ejemplo.

De no abordarse los contenidos esenciales en la disposición legal que analizamos, no sólo en un futuro próximo en el país enfrentaremos los problemas típicos de la imposición múltiple, es decir la afectación de una misma capacidad contributiva desde diferentes ángulos, en base a diferentes formas de exteriorización, encubriéndose así el efecto acumulativo que tan pernicioso resulta para la economía de habitantes sometidos a este tipo de regímenes tributarios, pues con la imposición múltiple se afectan incluso repetidamente los distintos elementos componentes de un mismo negocio jurídico.

Por cuanto si doctrinalmente se admite que es posible fijar un límite a la potestad tributaria, es necesario plasmar dichos controles en el ordenamiento positivo, toda vez que un hecho económico puede ser enfocado o analizado desde más de un ángulo, sin que por ello deba perderse de vista la unicidad de su particular contenido económico y peculiar naturaleza jurídica, por lo que dos normas de derecho no podrían racionalmente establecer consecuencias superpuestas a partir de un único presupuesto. En el campo del Derecho Tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el Derecho, no se concibe la convalidación de la anarquía, ni la

discrecionalidad, por cuanto se debe procurar una base jurídica formal que tienda a evitar las consecuencias de una omnímoda potestad que ilegitimaría la norma legal que la plasme.

Y es que la potestad en materia tributaria no puede implicar el quebrantamiento del Derecho Constitucional, debiendo ejercitarse en sujeción a ciertos límites que eviten a su titular caer en la arbitrariedad; pues si la concurrencia de potestades tributarias va más allá de los límites soportables aniquila el patrimonio, en su sustancia o en sus atributos.

En este orden de apreciaciones, a través de los puntos 1. y 5. del presente trabajo se abordan temas referidos a la Potestad Tributaria de los niveles autonómicos a la luz de la Constitución Política del Estado; las pautas que permitan evitar la vulneración a derechos, garantías y principios constitucionales a través del irracional establecimiento de exenciones tributarias; los elementos y categorías tributarias que se deben tomar en cuenta en la creación de tributos, para evitar la vulneración al principio de legalidad; la importancia, significado y alcance del principio de confiscatoriedad, su ubicación en el texto constitucional como medida para evitar la detracción de riqueza imponible; finalmente se analiza un tema que resulta necesario para alcanzar el objetivo de establecer directrices que garanticen el cabal ejercicio de la potestad tributaria de los entes autonómicos, nos referimos a la razonabilidad del Sistema Tributario Boliviano.

En suma, el establecimiento de directrices de orden constitucional para el ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos se hace imprescindible, si es que se quiere que el poder tributario originario atribuido a dichos niveles no afecte derechos esenciales de la persona

humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas, ni torne ilusorias las libertades que derivan del ordenamiento constitucional, consiguientemente se espera que dichas directrices se constituyan en el valladar infranqueable para el establecimiento de futuros tributos dentro del marco racional, armónico y constitucional imperante el país.

## INDICE GENERAL

<b>DEDICATORIA.....</b>	<b>I</b>
<b>AGRADECIMIENTOS.....</b>	<b>II</b>
<b>RESUMEN.....</b>	<b>III</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>V</b>

## CAPÍTULO I

### ASPECTOS METODOLÓGICOS

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	7
3. JUSTIFICACIÓN.....	7
4. OBJETIVOS.....	14
4.1. OBJETIVO GENERAL.....	15
4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	15
5. HIPÓTESIS.....	16
6. METODOLOGÍA.....	16
6.1. ENFOQUE.....	16
6.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	17
6.3. DISEÑO.....	18
6.4. MÉTODOS.....	18
MÉTODO DEDUCTIVO.....	18
MÉTODO INDUCTIVO.....	19
MÉTODO ANALÍTICO.....	19
MÉTODO INTEGRAL DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA....	20
6.5. TÉCNICAS.....	20
6.5.1. TÉCNICA DE LA OBSERVACIÓN DOCUMENTAL....	20
6.5.2. TÉCNICA DEL FICHAJE.....	21

## CAPÍTULO II

### DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

<b>1. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS NIVELES AUTONÓMICOS A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO.....</b>	<b>23</b>
1.1. SOBERANÍA Y PODER DE IMPERIO.....	23
1.2. CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	25
1.3. CONSIDERACIONES SOBRE LA TERMINOLOGÍA USUALMENTE UTILIZADA PARA REFERIRSE A LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	28
1.4. ¿PODER O POTESTAD ORIGINARIA O DERIVADA PARA LA CREACIÓN DE TRIBUTOS?.....	30
1.5. CONCEPCIÓN CONTEMPLADA EN LA CONSTITUCIÓN POLITICA DEL ESTADO .....	33
1.6. LINEAMIENTOS CONSTITUCIONALES PARA EL ESTABLECIMIENTO DE SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ESTADO DESCENTRALIZADO AUTONÓMICO.....	38
<b>2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y VULNERACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....</b>	<b>43</b>
2.1. ANTECEDENTES.....	43
2.2. FORMULACION DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y SUS FUNDAMENTOS PROPIOS.....	45
2.3. RELACION CON OTROS PRINCIPIOS.....	57
2.4. DIFERENCIA ENTRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY.....	58
2.5. PROPUESTA.....	62

<b>3.</b>	<b>EXENCIONES TRIBUTARIAS Y VULNERACIÓN A DERECHOS, GARANTÍAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....</b>	<b>68</b>
3.1.	EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS.....	68
3.2.	VIOLACIONES EMERGENTES DEL INADECUADO EJERCICIO DEL PODER DE EXIMIR DESDE LA OPTICA CONSTITUCIONAL.....	75
3.3.	DIRECTRICES QUE ORIENTAN UNA RAZONABLE POLÍTICA DE APLICACIÓN DE EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GARANTÍA DE LOS DERECHOS, GARANTÍAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	82
<b>4.</b>	<b>PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD, SU CONTEXTUALIZACIÓN EN LA CONSTITUCION POLITICA DEL ESTADO Y MEDIDAS QUE EVITEN LA DETRACCIÓN DE RIQUEZA IMPONIBLE.....</b>	<b>90</b>
4.1.	SIGNIFICADO DE LA INTERDICCIÓN A LA CONFISCATORIEDAD EN EL CONTEXTO DEL DEBER DE TRIBUTAR ESTABLECIDO POR LA CONSTITUCION POLITICA DEL ESTADO .....	90
4.2.	FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA.....	97
4.3.	DETERMINACIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD O NO, DE UN TRIBUTO, PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD.....	102
	4.3.1. CRITERIOS DOCTRINALES.....	102
	4.3.2. ¿DEBERÍA EXISTIR UN LÍMITE A LA IMPOSICIÓN Y CUÁL DEBERÍA SER EL MISMO?.....	111
4.4.	PROPUESTA.....	118

<b>5.</b>	<b>RAZONABILIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO.....</b>	<b>121</b>
5.1.	CRITERIOS DOCTRINALES QUE ORIENTAN LAS TENDENCIAS ACTUALES SOBRE UN ÓPTIMO SISTEMA TRIBUTARIO .....	121
5.2.	BREVE EVALUACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL PAIS.....	126
5.3.	SISTEMA TRIBUTARIO RAZONABLE.....	128
	5.3.1. Régimen y Sistema Tributario.....	129
	5.3.2. Tipos de Sistemas Tributarios.....	130
	5.3.3. Requisitos de un Sistema Tributario Racional.....	131
	5.3.4. Eficiencia del Sistema Tributario.....	134
5.4.	MORAL TRIBUTARIA DEL ESTADO Y DE LOS CONTRIBUYENTES.....	140
5.5.	LINEAMIENTOS PARA EL DISEÑO POR LOS NIVELES AUTONÒMICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO ARMÓNICO A LA POLITICA FISCAL NACIONAL.....	142

### **CAPÍTULO III CONCLUSIONES**

CONCLUSIONES.....	148
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	165

# **“DIRECTRICES DE ORDEN CONSTITUCIONAL PARA EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ORIGINARIA POR LOS NIVELES AUTONÓMICOS”**

## **CAPÍTULO I ASPECTOS METODOLÓGICOS**

### **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La nueva Constitución Política del Estado, nos obliga a repensar en un concepto frecuentemente utilizado para referirse a la distribución de ingresos fiscales en un sistema de gobierno centralizado como el que imperaba en el país hasta antes del 7 de febrero de 2008, fecha en la que se publicó el texto constitucional; nos referimos al concepto de “dominios tributarios”, esto pues la referida norma ha introducido el concepto de potestad tributaria, concebida según señala el tratadista Villegas (1987, p. 184) como el poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera o como también se denomina poder financiero, cuya mayor y más típica manifestación se encuentra en la autoridad que tiene el Estado para exigir contribuciones coactivas a los particulares que se hallan bajo su jurisdicción (potestad tributaria), pero ésa no es su única manifestación, cuando el Estado planifica su actuación financiera decidiendo que gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuales fuentes se lograrán ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir resultados directos, así como



cuando concretamente procede a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados, está también ejerciendo su poder financiero, es decir, está utilizando el poder de mando que le ha sido conferido por la comunidad para atender debidamente las necesidades públicas.

Por consiguiente debe dejarse claramente establecido que por regla general, la doctrina restringe el concepto de poder tributario, circunscribiéndolo sólo al poder de gravar, lo cual no es correcto, pues se estarían dejando de lado las otras manifestaciones de dicho poder y que se vinculan de modo indudable con la creación de tributos, pues así como contempla el poder de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos, también implica el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios.

Por lo general, los organismos que cumplen funciones de gobierno tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar tributos, ello ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y establecer la existencia de categorías de potestad tributaria, en este sentido es la doctrina suiza la que nos habla de poder originario y poder delegado o poder derivado. ROMERO-MUCI (S A) señala que [...] El Poder Tributario consiste en la facultad de establecer tributos, y se dice que es originario cuando emana de la propia Constitución Nacional. Por contraste, es derivado cuando el ente público lo posee por delegación del ente público con poder originario [...] .Para establecer la diferencia entre poder tributario originario y derivado, se debe partir de la forma de gobierno que la Constitución adopta para el Estado, conformándolo en dos o más niveles territoriales (departamentos, provincias, municipios y territorios indígenas originarios campesinos), a los que dota de autonomía, personalidad jurídica y estructura orgánica propia.

La diferencia por tanto tiene su origen, según doctrina de amplia aceptación, en la fuente de donde emana el ejercicio del poder tributario. Para la mayoría de los tratadistas, el poder tributario originario nace de la propia Constitución; mientras que el poder tributario derivado surge de la ley, a través de la cual el órgano con poder originario lo transfiere a otro que no lo posee. Es por ello que, en opinión de HUMBERTO D'ASCOLI CENTENO (S A), los entes dotados de poder tributario derivado, tienen un poder de legislación de segundo grado, por cuanto sólo pueden dictar leyes tributarias dentro de una competencia previamente enmarcada dentro de los límites y alcances fijados por el ordenamiento legal que le ha delegado el poder.

Fonrouge (1997, p.335) sostiene que todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto la nación como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud, y no de categoría; disponiendo las provincias de un poder amplio y el gobierno nacional y los municipios de poderes restringidos a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario o inherente a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales.

De lo antes expuesto, prevalece la tesis según la cual, la potestad tributaria originaria se fundamenta en la Constitución, aun cuando sea a

través de la ley como se hace efectiva esa facultad, sin descontar las limitaciones que, para su ejercicio, condicionan disposiciones tanto constitucionales como legales, especialmente cuando se trata de los considerados entes menores como el Municipio.

Sobre la base de la doctrina tradicional, podríamos concluir que en Bolivia sólo el nivel central dispone de un poder amplio en materia tributaria (num. 19 del art. 298 de la CPE), los gobiernos departamentales así como los gobiernos municipales autónomos, ejercen un poder restringido (num. 22 del art. 300 y num. 19 del art. 302 de la CPE, respectivamente), pero siempre de carácter originario, restricción que se materializa en limitaciones derivadas de los principios constitucionales tributarios. Aun más restringido es el poder tributario de las autonomías indígena originario campesinas que sólo pueden crear y administrar tasas, patentes y contribuciones especiales en su ámbito de jurisdicción (num. 12 del art.304 de la CPE). En resumen, cada uno de los niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado (departamentos, municipios, autonomías indígena originario campesinas) ejerce el poder tributario originario, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder para cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en la ley aprobada por el órgano legislativo que detenta el poder originario.

Ahora bien, que constitucionalmente en el país se haya limitado la potestad tributaria en algunos casos o para algunos niveles de gobierno, es cosa distinta, pero lo que no puede soslayarse es la voluntad del Constituyente de que los entes autonómicos puedan, dentro del ámbito de ejercicio de dicha potestad, crear tributos. Lo señalado es inherente a la nueva concepción política del país, pues desde el momento en que se

concibe un Estado Autnómico con transferencia de competencias, lo lógico es que existan potestades impositivas e ingresos para financiarlas, vale decir la fórmula básica ingreso-gasto. En el orden tributario esto implica abandonar, un sistema en el que el gobierno central es el único que recauda tributos en todo el territorio y se encarga de transferir fondos a los distintos gobiernos subcentrales, que si bien reporta eficiencia recaudatoria y menores costos de gestión y control tributario, por otro lado da paso a la asimetría de responsabilidades entre niveles de gobierno, al desconocimiento del principio del beneficio, imposibilita el ejercicio de la autonomía financiera, así como la creación de corresponsabilidad, añadiendo que en el orden fiscal, otra gran distorsión del centralismo es evitar la deseada cercanía que debe existir entre las autoridades que tienen atribuido el ingreso tributario y los sujetos pasivos del mismo, esencial en el caso de cierto tipo de impuestos patrimoniales, como el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPBI- IPVA) por ejemplo.

En este sentido la Constitución Política del Estado, ha previsto el establecimiento del sistema tributario en una organización político social con niveles o gobiernos autonómicos, a través de instrumentos normativos esenciales como la Ley de Clasificación de Impuestos, de conformidad a lo dispuesto por el parágrafo III del art. 323 del texto constitucional y la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos, contemplada en el numeral 7, parágrafo I del art. 299 del texto constitucional. Con relación al segundo instrumento normativo, que se constituye en objeto de análisis de la presente investigación, diremos que hace al ejercicio de lo que constitucionalmente se describe como competencias compartidas por el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas, por cuanto lo que se espera de esta disposición

legal, es que sea el marco normativo en mérito al cual los gobiernos autonómicos puedan ejercitar adecuadamente su potestad tributaria, dentro de los límites constitucionalmente dispuestos para cada subnivel del Estado, evitando recursos jurisdiccionales que en el futuro podrían intentarse y que al fin de cuentas afectarían la capacidad de sostenimiento de cargas públicas que los mismos tengan que afrontar, empero la mayor urgencia de enfocar la presente investigación hacia el contenido de la norma que permita la creación, modificación o supresión de tributos por los niveles autonómicos, radica en que la carencia de este instrumento podría dar lugar al ejercicio inadecuado de dicha potestad, hasta el punto de crear Estructuras Tributarias que vulneren derechos constitucionalmente protegidos como el Derecho a la Propiedad, previsto en el art. 56 de la Constitución Política del Estado, ya que desde el momento en que la Constitución Plurinacional garantiza la propiedad privada, en tanto el uso que se haga de ella no sea perjudicial al interés colectivo, esta prohibiendo la confiscación de la misma, pues es indudable que vía tributaria no se puede absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta, es decir que dicha potestad indirectamente se podría utilizar para hacer ilusorio el goce de un derecho que la Constitución garantiza, es posible que la confiscatoriedad o desconocimiento de dicho derecho, pueda provenir de la aplicación de un solo gravamen, por tanto aún bajo un sistema de centralismo fiscal se podría presentar tal vulneración, pero es más probable que ello suceda dada la presencia de tributos concurrentes que en el futuro puedan presentarse en el Estado Plurinacional.

En este mismo sentido podría caerse fácilmente en el desconocimiento del principio de reserva de ley, sustancial en el ámbito tributario e inmerso en la Constitución Política del Estado en el art. 323

concordante con el numeral 7. del párrafo I del art. 299, los numerales 22 y 23 del párrafo I del art. 300 de la CPE, así como el 19 y 20 del párrafo I del art. 302 y numeral 12 del párrafo I del art. 304, el mencionado principio establece que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal como límite al poder reglamentario, puesto que es vital resguardar la garantía constitucional que solo la Asamblea Legislativa, de cada nivel autonómico puede crear tributos en su condición de representantes del pueblo.

A partir de lo expuesto precedentemente se puede evidenciar la urgencia de establecer directrices que permitan a los niveles autonómicos ejercitar la potestad tributaria que la Constitución Política del Estado les confiere, en un marco adecuado de racionalidad y discreción, de manera que no se desconozcan principios, ni se vulneren derechos y garantías constitucionales.

## **2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:**

¿Por qué será necesaria la generación de directrices para el ejercicio de la potestad tributaria originaria por parte de los niveles autonómicos del Estado Plurinacional?

## **3. JUSTIFICACIÓN:**

A partir de la situación descrita se abre, para los diferentes niveles autonómicos del Estado Plurinacional, un escenario en el que las múltiples opciones en cuanto a la creación de tributos dependerán del dinamismo de la realidad económico y social que asuman dichas estructuras y las

exigencias de tiempo y lugar que se atiendan con el establecimiento de cargas tributarias. Por supuesto que la Constitución Política del Estado ha dispuesto mediante el parágrafo IV. del art. 323 ciertos parámetros a manera de límites a la potestad tributaria de los entes autonómicos, como los siguientes:

1. No podrán crear impuestos cuyos hechos imponibles sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes, independientemente del dominio tributario al que pertenezcan.
2. No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

Sin embargo no se puede dejar de lado que no son suficientes para evitar los problemas que pueden presentarse con la descentralización fiscal, en la que además de una transferencia de funciones, se debe considerar la existencia de diferentes potestades impositivas e ingresos para financiarlas. Dicho en otros términos se genera un conjunto de problemas teóricos y prácticos que se derivan de la existencia de una

pluralidad de gobiernos con distintas competencias y coberturas territoriales, situación que cae dentro del campo de lo que se ha venido a denominar en el ámbito tributario, jurisdicciones fiscales múltiples, finanzas multinivel, federalismo fiscal o descentralización fiscal.

La aseveración precedente nos permite evidenciar un conflicto adicional al problema que analizamos, puesto que si bien podemos diferenciar la descentralización gubernamental general y la descentralización económica y fiscal en particular, ambas nociones se encuentran encadenadas a los enfoques de federalismo fiscal, por tanto esta realidad exige una definición previa del esquema organizacional-gubernamental que será escenario del proceso de coordinación fiscal que involucra, principal aunque no exclusivamente, a gastos y recursos.

En este sentido es que, el texto constitucional mediante el numeral 7, párrafo I del art. 299 establece como competencia compartida entre el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos, se puede concluir por tanto que en consideración a los poderes tributarios de los entes autonómicos y la delimitación que ha establecido la Constitución Política del Estado, la norma que dicte la Asamblea Legislativa Plurinacional deberá circunscribirse al establecimiento de los requisitos y criterios técnico jurídicos que los Concejos y Asambleas de los entes autonómicos, a propuesta de sus órganos legislativos, deben contemplar en la creación, modificación y supresión de los tributos correspondientes a su ámbito jurisdiccional, como manifestación de una competencia exclusiva según lo establecido por el inciso b) del art. 297 de la norma en análisis. Pautas a partir de las cuales se dictará la legislación de desarrollo que materialice cada uno de los



tributos concebidos por los diferentes niveles de gobierno, siempre dentro de los límites constitucionalmente definidos. Asimismo la Ley 031 de 19 de julio de 2010 Ley Marco de Autonomías y Descentralización, en concordancia con el texto constitucional a través de la Disposición Transitoria Segunda, señala que la creación de impuestos de las entidades territoriales autónomas, se sujetará a las disposiciones contenidas en la ley de clasificación de impuestos y la legislación básica de regulación para la creación y/o modificación de impuestos, en lo demás se aplicará la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, CTB, o la norma que lo sustituya. La Ley de clasificación de impuestos y la legislación básica de regulación deberán ser promulgadas en el plazo máximo de un año computable a partir de la promulgación de la presente ley. Plazo que dicho sea de paso se cumple el 19 de julio de 2011.

Admitida la potestad de los niveles autonómicos para crear tributos, dicha prerrogativa no debe ser practicada sin límite alguno, como señala Osvaldo H. Soler (2005, p.168) “el sistema tributario para ser tal debe ser orgánico, es decir armónico. Desde un punto de vista dogmático no cabe en él la anarquía, quedando desterrada la ilegitimidad, la confusión, la desorganización el caos y el desconcierto” Es ilegítimo aquello que adultere el derecho y lo es más si lo que se subvierte son los derechos, principios y garantías consagradas constitucionalmente.

Por todo lo señalado es importante reparar en los criterios bajo los cuales se orientará el desarrollo del instrumento normativo del que se ocupa la presente investigación, pues lo que se espera es que la disposición legal a dictarse, constituya el marco normativo que contemple las directrices necesarias en mérito a las cuales los gobiernos autonómicos puedan ejercitar adecuadamente (con la racionalidad y la

discreción necesarias) su potestad tributaria, dentro de los límites constitucionalmente establecidos.

De no abordarse los contenidos esenciales en esta disposición legal, no sólo en un futuro próximo en el país enfrentaremos los problemas típicos de la imposición múltiple, es decir la afectación de una misma capacidad contributiva desde diferentes ángulos, en base a diferentes formas de exteriorización, encubriéndose así el efecto acumulativo que tan pernicioso resulta para la economía de habitantes sometidos a este tipo de regímenes tributarios, pues con la imposición múltiple se capta a los distintos elementos componentes de un mismo negocio jurídico, como si se pretendiese someter a imposición los diferentes lados de un cubo, en los términos de Osvaldo H. Soler (2005, p.165), aún siendo evidente que la figura geométrica es una sola, compuesta por seis cuadrados iguales que la limitan, pretender que cada vez que enfoquemos cada uno de los lados estemos en presencia de un cubo distinto, implica desconocer la unidad del cuerpo.

Consiguientemente se debe considerar que si doctrinalmente se admite que es posible fijar un límite a la potestad tributaria desde el punto de vista del fenómeno de la múltiple imposición interna, es necesario plasmar dichos controles en el ordenamiento positivo, toda vez que un hecho económico puede ser enfocado o analizado desde más de un ángulo, sin que por ello deba perderse de vista la unicidad de su particular contenido económico y peculiar naturaleza jurídica, por lo que dos normas de derecho no podrían racionalmente establecer consecuencias superpuestas a partir de un único presupuesto. En el campo del Derecho Tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el Derecho, no se concibe la convalidación de

la anarquía, debiendo prevalecer el criterio sistemático que ordena que los actos jurídicos no puedan producir efectos superpuestos. Se debe por tanto procurar una base jurídica formal que tienda a evitar la coexistencia de múltiple imposición sobre un mismo hecho económico, pues el respeto a la norma que asigna a aquel hecho un preciso y único efecto jurídico derivado de la ley, ilegitimaría a la norma legal que le añadiese un nuevo efecto.

El Poder de imperio del Estado para crear tributos debería practicarse con ajuste a elementales reglas de convivencia con los ciudadanos. La potestad en materia tributaria no puede implicar el quebrantamiento del Derecho Constitucional, debiendo ejercitarse en sujeción a ciertos límites que eviten a su titular caer en la arbitrariedad, añadiendo que el fenómeno tributario es concebido en la actualidad como una manifestación jurídica, estando sometido el Estado a los límites impuestos por el Derecho Constitucional, en este sentido otra grave consecuencia del ejercicio inadecuado de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, es aquel que tiene que ver con el principio de no confiscatoriedad, que si bien no ha sido expresamente establecido por la Constitución Política del Estado, se deriva de la aplicación del principio de justicia, cuanto del derecho que toda persona tiene a la propiedad privada, siempre que esta cumpla una función social, por lo que admitir una imposición progresiva no puede de ninguna manera justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o el patrimonio de las personas, por lo que también es necesario generar directrices que limiten el poder tributario en este sentido. Si la confiscatoriedad se configura por la superposición de tributos nacionales, departamentales y municipales, o de alguno de ellos con otros, resultan innumerables los conflictos que se pueden presentar si es que no se conciben directrices que permitan

dilucidar y lo que es más importante evitar, dicha superposición, algunas de las interrogantes a resolver sería por ejemplo si se tendría que declarar la inconstitucionalidad del o de los últimos tributos que plasman el exceso en la imposición? o se debería dar preferencia a los impuestos indirectos del nivel central y los directos en el municipal? se debería descontar determinado porcentaje de todos los tributos involucrados en el litigio?, en fin, sea cual sea la solución que se elija, lo cierto es que si la concurrencia de potestades tributarias va más allá de los límites soportables aniquila el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia, con la disminución del patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos, como sostiene Villegas (1987, p.197), por lo que en el nuevo escenario impositivo creado por la Constitución Política del Estado es urgente abordar dicha temática y formular parámetros que permitan atacar este indeseable problema.

Por otra parte así como se confiere a los niveles autonómicos potestad para el establecimiento de tributos se entiende que también podrían eximir el pago de los mismos, cuando fundamentos de política social o económica así lo evidencien, pues bien, se ha sostenido que el establecimiento de exenciones y beneficios tributarios, es una de las vías más importantes de vulneración del derecho constitucional de igualdad, puesto que uno de sus contenidos nos permite sostener que la igualdad consiste en que no se establezcan privilegios o beneficios que excluyan a unos de lo que se establece para otros en iguales circunstancias, por tanto la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos concurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, por lo que es también necesario establecer límites al poder de eximir del pago de tributos, a través de directrices que racionalicen su ejercicio.

Ahora bien, considerando que la seguridad jurídica es la suma de certeza, legalidad, jerarquía normativa, igualdad, igualmente dicha garantía podría ser sostenidamente vulnerada si no existieran las directrices que permitan el racional ejercicio de la potestad tributaria originaria por los niveles autonómicos del Estado Plurinacional, es más se debe considerar que la motivación de la presente investigación y consecuente propuesta, responde a la preocupación que nace del convencimiento de que la potestad tributaria ejercida inadecuadamente, es decir ante la inexistencia de directrices claras y precisas que señalen el cauce deseado para su ejercicio, podría implicar la vulneración a otros derechos como el de trabajar, ejercer toda industria lícita, de comerciar, de peticionar a las autoridades, de asociarse con fines útiles, lo cual no significa impedir que el Estado, por fines extrafiscales, pueda someter fuertemente a imposición ciertas actividades para desalentarlas, por ejemplo actividades perniciosas, o la importación de algunos bienes que son producidos en el país a fin de proteger la industria nacional, etc.

En suma el establecimiento de directrices de orden constitucional para el ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos se hace imprescindible, si es que se quiere que el poder tributario originario atribuido a dichos niveles no afecte derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas, ni torne ilusorias las libertades que derivan del ordenamiento constitucional, consiguientemente se espera que dichas directrices se constituyan en el valladar infranqueable para el establecimiento de futuros tributos dentro del marco racional, armónico y constitucional imperante el país.

#### **4. OBJETIVOS**

#### **4.1. OBJETIVO GENERAL:**

Estructurar directrices generales que respondiendo a los requerimientos de orden constitucional sirvan de base para el adecuado ejercicio de la potestad tributaria originaria de los niveles autonómicos, garantizando el respeto a los principios, derechos y garantías constitucionales.

#### **4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- Determinar que los niveles autonómicos gozan de potestad tributaria originaria, aunque con ciertas restricciones, según el caso.
- Desarrollar como directriz de orden constitucional el principio de reserva de ley aplicado a los componentes esenciales de la obligación tributaria, al igual que el carácter indelegable que asiste al legislador sobre la creación de tributos.
- Aplicar como directriz de orden constitucional el principio de “diferenciación” para orientar la regulación de los niveles autonómicos sobre exenciones y beneficios tributarios.
- Desarrollar el principio de no confiscatoriedad como directriz de orden constitucional, a efecto de la consecución de un sistema tributario justo en todos sus niveles.

- Generar directrices que coadyuven al nivel central del Estado Plurinacional, en su papel de agente disciplinador del comportamiento financiero de los entes autonómicos, permitiendo la adecuada coordinación entre los mismos, a efecto de la implementación de políticas tributarias armónicas.

## **5. HIPÓTESIS**

El requerimiento sobre la facultad para recaudar recursos de manera constitucional y legal, por parte de los niveles autonómicos, mediante los cuales puedan atender sus nuevas competencias y generar un cabal ejercicio de las potestades tributarias por parte de estos niveles de gobierno, determina la necesidad de establecer directrices generales para la implementación de una Norma Básica para la Creación, Modificación y Supresión de tributos.

## **6. METODOLOGÍA**

### **6.1. ENFOQUE**

A decir de Rodríguez y Barrios (1984, p.33) “en este tipo de investigación los fenómenos no pueden ser percibidos directamente, como tampoco pueden observarse por medio de equipos diseñados al efecto, por lo que las revelaciones de las relaciones causa efecto de dichos fenómenos tienen que hacerse utilizando métodos lógico teóricos que sintetizen en

conceptos y categorías el desarrollo de los hechos de la realidad”

En el marco de lo anteriormente anotado el trabajo presenta un enfoque teórico en tanto el mismo estudia la realidad constitucional-tributaria a partir de conceptos -en este caso principios- que permiten comprender el contenido del fenómeno indicado. De este modo categorías como las de: “potestad tributaria”; “reserva de ley”; “confiscatoriedad” o “capacidad contributiva” entre otras, posibilitan encontrar y explicar las relaciones que el fenómeno tributario presenta con el ámbito constitucional y a partir de las mismas construir a su vez orientaciones conceptuales (directrices) que sirvan de base para una regulación jurídica adecuada de la potestad tributaria de los niveles autonómicos.

## **6.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN.**

El trabajo desarrolla un tipo de investigación de carácter descriptivo – propositivo, ya que en primera instancia se buscan explicar determinados componentes de orden constitucional y tributario (por ejemplo entender que es potestad tributaria originaria y derivada y de este modo entrar a explicar cuál de ellas es la que poseen los niveles autonómicos), para luego en base a dicho entendimiento ir desarrollando directrices, que como se indicó, buscan servir de fuente para el desarrollo de elementos normativos que posibiliten un adecuado ejercicio de la potestad tributaria de los niveles autonómicos.



### **6.3. DISEÑO.**

La presente investigación apela a un diseño no experimental ya que en la misma no se acude a la manipulación de variables, sino que el estudio se centra en la observación conceptual del fenómeno y a partir de la misma se buscan desarrollar directrices que sirvan de base para una posterior regulación de la potestad tributaria de los niveles autonómicos, en el marco del respeto a los parámetros constitucionales.

### **6.4. MÉTODOS**

#### **MÉTODO DEDUCTIVO**

El trabajo buscó a partir de los lineamientos que el ordenamiento constitucional contempla en materia tributaria, ir extrayendo orientaciones, si bien también generales, pero de un mayor grado de especificidad respecto al tema impositivo. De allí por ejemplo los elementos constitucionales referentes a la reserva de ley, permitieron a partir de los mismos ir generando un constructo teórico que explique y fundamente que aspectos de vital importancia, en el tema tributario, deberían estar sujetos a dicho principio de reserva.

De este modo la investigación aplicó el método deductivo teniendo por parámetro a la Constitución, para ir generando a partir de ella las directrices de orientación sobre el tópico tributario, que se constituyen en un producto más particular.

## **MÉTODO INDUCTIVO**

La construcción de las directrices pretendidas por el trabajo también supuso lógicamente el análisis más particularizado y específico de fenómenos impositivos, por ejemplo al tratar el tema de la confiscatoriedad de los impuestos. Tal especificidad requerida para desarrollar el trabajo nos permitió emplear el método inductivo, es decir: a partir de estas especificidades propiamente tributarias ir vinculándolas al tópico constitucional y a partir de aquello, generar principios (directrices) que guardando el respeto al paraguas constitucional, puedan servir de líneas de orientación para el desenvolvimiento correcto de los fenómenos tributarios estudiados.

## **MÉTODO ANALÍTICO**

El método analítico nos permitió dividir el objeto de estudio en sus partes más relevantes para estudiarlas por separado, en este caso se estructuraron sub temáticas al interior del trabajo como medio que nos permita comprender, de manera más ordenada y coherente, el conjunto de problemáticas que se presentaban. De esta manera se pudieron estudiar de forma sistemática aspectos como la potestad tributaria y su carácter originario o derivado en relación a los niveles autonómicos; un primer conjunto de directrices vinculadas a la temática de la reserva de ley; otro grupo relacionado con los beneficios tributarios; igualmente la importante temática de la no confiscatoriedad; para finalmente estudiar principios

vinculados al papel del nivel central como agente disciplinador de la actividad financiera de los entes autonómicos y la cooperación que debe existir entre los mismos.

### **MÉTODO INTEGRAL DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA**

Este método esencialmente considera que las normas jurídicas no pueden interpretarse de manera aislada y que por el contrario las mismas en tanto y en cuanto son parte integrante de un sistema, deben ser entendidas en el contexto del mismo. En este sentido el mencionado método fue importante para comprender de forma global lo establecido en la Constitución en relación al tópico tributario, pues debe tomarse en cuenta que esta nueva arquitectura fiscal no se da por una necesidad tributaria en sí misma, sino que responde a la nueva visión de Estado Autonomico que el constituyente ha impreso en la Constitución. De allí que no hubiera sido posible interpretar las normas constitucionales y sus principios sin su conexión integral con la idea autonómica.

## **6.5. TÉCNICAS.**

### **6.5.1. TÉCNICA DE LA OBSERVACIÓN DOCUMENTAL**

La investigación al presentar un carácter esencialmente teórico asumió la técnica de la observación documental, la cual nos permitió estudiar un amplio conjunto de información bibliográfica que nos posibilitó no solo

comprender el fenómeno tributario en su vinculación con el hecho autonómico, sino que nos permitió generar a partir de tal estudio, las directrices generales que el trabajo pretendía desarrollar para la regulación del mencionado fenómeno.

#### **6.5.2. TÉCNICA DEL FICHAJE**

Toda vez que la información bibliográfica consultada debía ser ordenada para su manejo coherente, se apeló a la técnica del fichaje que nos permitió cubrir estas necesidades de sistematización de la información.

**CAPITULO II**  
**DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN**

**LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS NIVELES**  
**AUTONÓMICOS A LA LUZ DE LA**  
**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**

## **CAPITULO II**

### **DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS NIVELES AUTONÓMICOS A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**

##### **1.1. SOBERANÍA Y PODER DE IMPERIO**

Como explica Catalina García Vizcaíno en su obra Derecho Tributario (1999, p.221) , desde la enunciación formulada por Jean Bodin, para quien la soberanía significó la potestad absoluta y perpetua sobre súbditos y ciudadanos sin limitaciones, es decir sin restricciones legales, pasando por Jean Jacques Rosseau en cuya obra “El Contrato Social” expresa que “cada uno de nosotros pone en común su persona y todo su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general, y recibimos en cuerpo a cada miembro como parte indivisible del todo”; la titularidad de la soberanía ha sido atribuida a la república, la comunidad en sí misma, al rey, el pueblo, la nación a las cartas o constituciones, etc.

Sin embargo, en mérito al análisis del pensamiento de distintos autores la referida autora (García,1999, p. 223) concluye que en el Estado Constitucional moderno, es soberana la Constitución por ser suprema en su orden, así como en el orden divino la instancia suprema es Dios. Señala además que es soberana, por ser encarnación de la propia soberanía de pueblo, no pudiendo los gobernantes moverse fuera de la órbita que ella les traza; consiguientemente si bien el pueblo tiene soberanía originaria, al darse una Constitución la soberanía cambia de titular, ya que plasma en ella toda su idiosincrasia, su conciencia, su sentir, su pensar, sus costumbres, su realidad social, es por ello que se sostiene que la Constitución representa al pueblo mismo, en mérito a este análisis concluye que el poder de imperio del Estado que deriva de la Constitución (escrita o no), por el cual puede obligar coactivamente a los sujetos a él, debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales.

La precedente introducción resulta necesaria dado que una de las manifestaciones del poder de imperio estatal es el poder tributario, que consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas sometidas al mismo, según la competencia espacial estatal atribuída constitucionalmente, y en los términos expresados por Dino Jarach implica un desprendimiento de la potestad de imperio del Estado, como expresión de su soberanía, pero que sólo puede manifestarse a través de la ley.

## **1.2. CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA**

Según Queralt, et al. (2002, p.206), en su obra Curso de Derecho Financiero y Tributario, la competencia para establecer tributos ha sido uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política. Cuando las primeras instituciones parlamentarias –las Asambleas medievales- se reúnen para discutir asuntos públicos, lo hacen con una finalidad muy concreta: estudiar y, en su caso, aprobar las peticiones de subsidios hechas por los Monarcas, condicionando su concesión al hecho de que se diera explicación sobre las actividades que iban a financiarse con los medios solicitados.

Con la instauración del constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de tributos como la aprobación de los presupuestos estatales pasan a ser competencia reservada del Parlamento y tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del Presupuesto constituyen actividad administrativa reglada, sometida al Derecho. En un primer momento, priman los aspectos estrictamente formales –básicamente el respeto al principio de reserva de ley y al principio de legalidad en la actuación administrativa-. Años más tarde el carácter normativo y vinculante del texto constitucional hace que el poder legislativo no sólo esté condicionado por el respeto a los principios formales, sino que también los principios materiales resultan vinculantes para el ejercicio del poder de legislar en materia financiera.



Se ha llegado así a la culminación de un largo proceso histórico que, iniciado con la imposición de tributos a los pueblos vencidos en contiendas bélicas, concluye con el establecimiento de tributos por el Parlamento de forma ordenada y conforme a Derecho. El tributo deja de ser símbolo de poderío militar y se convierte en un instituto jurídico que adquiere carta de ciudadanía en el mundo del Derecho. Admitido que el ejercicio del poder político encuentra su máxima expresión en la ley, y que es la ley la que atribuye a los diferentes órganos del Estado la titularidad y el ejercicio de concretos poderes jurídicos, el poder tributario –en cuanto manifestación del poder político- deja de concebirse como un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de un órgano –el Parlamento-, al que la Constitución limita.

En suma, el poder financiero no es más que el poder para regular el ingreso y el gasto público, este poder se concreta inicialmente en la titularidad y ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera; en esencia, aprobar los presupuestos, autorizar el gasto público y establecer y ordenar los recursos financieros necesarios para sufragarlo.

En el contexto trazado surge la inquietud de saber ¿qué es, en síntesis, lo que hoy permanece de las viejas concepciones en torno al poder financiero y en torno a la configuración de las relaciones financieras, y especialmente tributarias, como relaciones de poder?, puesto que aceptada la vinculación del Poder Legislativo a los principios sancionados por la Constitución, no puede sostenerse seriamente la persistencia de tales concepciones.

Se puede entonces concluir junto a los nombrados autores que el poder financiero se ha desvinculado definitivamente de la idea de soberanía, concepto éste que, adecuado a la problemática jurídico-política de la monarquía absoluta, carece de sentido en el moderno Estado constitucional, en el que el Estado en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano, pues como cualquier otra persona se halla sometido al ordenamiento, del que brotan en última instancia dichas situaciones jurídicas según Rodríguez Bereijo, Ramallo Massanet (Queralt, J. et al (2002) p. 208). Se puede incluso afirmar que ni siquiera en el plano internacional conserva su plenitud de sentido la idea de la soberanía, considerando la quiebra provocada en el dogma clásico de la indivisibilidad de la soberanía por las organizaciones supranacionales de integración como la Unión Europea, por citar un ejemplo.

Consiguientemente en el plano interno la soberanía se transforma en el conjunto de competencias previstas en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico y distribuidas entre el Estado y los entes públicos territoriales que lo integran.

Evidenciamos por tanto, que progresivamente se ha ido reconociendo la heterogeneidad del contenido del poder financiero, como conjunto de competencias y potestades proyectadas sobre la actividad financiera o sobre la Hacienda Pública. La heterogeneidad no deriva sólo de la diversidad de materias abarcadas por las competencias financieras, aunque sea usual la distinción entre

poder o competencias tributarias y competencias presupuestarias, sino también de la imposibilidad de reconducir a una categoría unitaria el conglomerado de poderes, potestades, funciones y derechos que se proyectan sobre la Hacienda Pública, y de los que son titulares los diferentes entes públicos territoriales.

Esta es la razón por la que se cuestiona al presente la utilidad y el sentido actual de un concepto tan omnicomprendivo como el de poder financiero, que paulatinamente va sustituyéndose (en el lenguaje doctrinal, jurisprudencial y normativo) por el más preciso de competencias financieras (normativas o de gestión y ejecución).

En síntesis se debe dejar claramente establecido, que el poder financiero no puede concebirse en la actualidad como una categoría unitaria derivada de la soberanía, sino como una fórmula abreviada para designar las competencias en materia hacendística, esto es, como el legajo de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos.

### **1.3. CONSIDERACIONES SOBRE LA TERMINOLOGÍA USUALMENTE UTILIZADA PARA REFERIRSE A LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Si hablamos de potestad tributaria debemos dejar claramente establecido que ante todo se trata de un concepto que ha dado

lugar a interpretaciones divergentes que comienzan con la terminología, como señala Catalina García (1999, p. 225) “hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera), poder fiscal(Bielsa), poder de imposición (Blumenstein)”, entendiéndose que quienes se refieren al impuesto lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes, pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas.

Ahora bien es evidente que existe sinonimia entre las expresiones de poder y potestad, pero se tiende a utilizar la expresión de poder y no la de potestad porque aquella parece más unida a la idea de soberanía, es decir al concepto etimológico de soberanía como situación de preeminencia sobre todos.

Señala el tratadista Villegas ( 1987, p.184) que el poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera puede denominarse poder financiero, su mayor y más típica manifestación se encuentra en la autoridad que tiene el Estado para exigir contribuciones coactivas a los particulares que se hallan bajo su jurisdicción (potestad tributaria), pero ésa no es su única manifestación. Cuando el Estado planifica su actuación financiera decidiendo que gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuales fuentes se lograrán

ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir resultados directos, así como cuando concretamente procede a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados, está también ejerciendo su poder financiero, es decir, está utilizando el poder de mando que le ha sido conferido por la comunidad para atender debidamente las necesidades públicas.

Por regla general, la doctrina restringe el concepto de poder tributario, circunscribiéndolo sólo al poder de gravar, lo cual no es correcto, ya que de ser así se estarían dejando de lado las otras manifestaciones de dicho poder, las que se vinculan de modo indudable con la creación de tributos, pues así como contempla el poder de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos, también implica el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios.

En este orden de consideraciones todos los organismos que cumplen funciones de gobierno tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar contribuciones, lo cual ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y a establecer la existencia de categorías de potestad tributaria, en este sentido es la doctrina suiza la que introduce la distinción entre poder originario y poder delegado o poder derivado.

#### **1.4. ¿PODER O POTESTAD ORIGINARIA O DERIVADA PARA LA CREACIÓN DE TRIBUTOS?**

Romero-Muci (S A) señala que “El Poder Tributario consiste en la facultad de establecer tributos, y se dice que es originario cuando emana de la propia Constitución Nacional. Por contraste, es derivado cuando el ente público lo posee por delegación del ente público con poder originario”. La doctrina enseña que para establecer la diferencia entre poder tributario originario y derivado, se debe partir de la forma de gobierno que la Constitución adopta para el Estado, conformándolo en dos o más niveles territoriales (departamentos, provincias, municipios y territorios indígena originario campesinos), a los que dota de autonomía, personalidad jurídica y estructura orgánica propia.

La diferencia por tanto tiene su origen, según doctrina de amplia aceptación, en la fuente de donde emana el ejercicio del poder tributario. Para la mayoría de los tratadistas, el poder tributario originario nace de la propia Constitución; mientras que el poder tributario derivado surge de la ley, a través de la cual el órgano con poder originario lo transfiere a otro que no lo posee. Es por ello que, en opinión de Humberto D`ascoli Centeno, (S A) , los entes dotados de poder tributario derivado, tienen un poder de legislación de segundo grado, por cuanto sólo pueden dictar leyes tributarias dentro de una competencia previamente enmarcada dentro de los límites y alcances fijados por el ordenamiento legal que le ha delegado el poder.

Por su parte Adriana Vigilancia García, Ezra Mizrachi y Manuel Rachadell (S A), reconocen que sólo el Poder Nacional goza de poder tributario originario, por no aceptar limitaciones impuestas por otro nivel de gobierno, mientras que los poderes

estadal y municipal, tienen una competencia tributaria derivada. Es más, Vigilanza García (S A) acota que: “ lo que debe caracterizar al poder tributario originario, para darle utilidad al concepto, es que la posibilidad jurídica de crear tributos (poder tributario) se extienda a escoger la manifestación de riqueza que se va a agravar y a no aceptar una potestad superior que limite o condicione esa escogencia, a excepción de la propia Constitución, como es obvio”.

Finalmente, Fonrouge (1997, p.335) sostiene un criterio al que en términos de claridad y contundencia nos adscribimos como posición doctrinal, al considerar que todos los órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Tanto la nación como las provincias y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.

En consecuencia bajo esta concepción solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud pero no de categoría; como en aquellos casos en los que las provincias disponen de un poder amplio y el gobierno nacional y los municipios de poderes restringidos a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario o inherente a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales, situación que se presenta en la Argentina por ejemplo.

Lo cierto es que de lo expuesto en los párrafos precedentes, prevalece la tesis según la cual, la potestad tributaria originaria se fundamenta en la Constitución, aún cuando sea a través de la ley como se hace efectiva esa facultad, sin descontar las limitaciones que, para su ejercicio, condicionan disposiciones tanto constitucionales como legales, especialmente cuando se trata de los considerados entes menores como el Municipio.

#### **1.5. CONCEPCIÓN CONTEMPLADA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**

Sobre la base de la doctrina tradicional y contemporánea a cerca de la potestad tributaria, específicamente el criterio vertido por el autor Giuliani Fonrouge (1997, p.335), a la que como se señaló nos sumamos, podríamos concluir que en Bolivia sólo el nivel central dispone de un poder amplio en materia tributaria, pues el numeral 19 del art. 298 de la Constitución Política del Estado, entre las competencias privativas del nivel central del Estado contempla la creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio tributario del nivel central del Estado, es decir que en este caso la norma fundamental admite un poder amplio, sin restricción alguna para la creación de cualquiera de las categorías o especies tributarias que contempla el género “tributo”.

Los gobiernos departamentales así como los gobiernos municipales autónomos, ejercen un poder más “restringido”, pero



siempre de carácter originario, restricciones que se derivan en parte de los principios constitucionales tributarios, pues a través de los numerales 22 y 23 del art. 300 el texto constitucional señala dentro de las competencias exclusivas de los gobiernos departamentales autónomos, en su jurisdicción, la creación y administración de impuestos de carácter departamental, cuyos hechos imponible no sean análogos a los impuestos nacionales o municipales, así como la creación y administración de tasas y contribuciones especiales de carácter departamental. Por su parte mediante los numerales 19 y 20 del art. 302, la Constitución Política del Estado define como competencia exclusiva de los gobiernos municipales autónomos, en su jurisdicción, la creación y administración de impuestos de carácter municipal, cuyos hechos imponible no sean análogos a los impuestos nacionales o departamentales; así como la creación y administración de tasas, patentes a la actividad económica y contribuciones especiales de carácter municipal.

Aun más restringido o porqué no decirlo el verdaderamente restringido es el poder tributario de las autonomías indígena originario campesinas, nivel autonómico que según los numerales 12 y 13 del art. 304 de la Constitución Política del Estado, como competencia exclusiva, podrán crear y administrar tasas, patentes y contribuciones especiales en el ámbito de su jurisdicción de acuerdo a Ley; así como administrar los impuestos de su competencia en el ámbito de su jurisdicción. Pero en ningún caso podrán crear impuestos por no atribuirles el texto constitucional dicha facultad.

En resumen, cada uno de los niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado (departamentos, municipios, autonomías indígena originario campesinas) ejerce poder tributario originario, y ello es así, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder tributario atribuido a cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en la ley aprobada por el Órgano Legislativo que detenta el poder originario.

En este orden de consideraciones, llama la atención el requisito contemplado en la disposición adicional segunda de la Ley 031, de 19 de julio de 2010 - Ley Marco de Autonomías y Descentralización, cuando establece textualmente que: “Para la creación, modificación, o supresión de tributos de las entidades territoriales autónomas en el ámbito de sus competencias, se emitirá un informe técnico por la instancia competente por el nivel central del Estado, sobre el cumplimiento de las condiciones establecidas en el parágrafo I y IV del artículo 23 de la CPE y elementos constitutivos del tributo”, generando con dicha previsión una franca contradicción con lo dispuesto por el parágrafo II del art. 323 de la CPE, que contrariamente a lo señalado, no establece ningún requisito para la creación de tributos por los entes autonómicos departamental o municipal, sino la aprobación, modificación o eliminación -se entiende mediante ley- por sus Concejos o Asambleas Legislativas, a propuesta de sus órganos ejecutivos, disposición concordante con lo establecido por los numerales 22 y 23 del art. 300 y numerales 19 y 20 del art. 302 de la CPE que definen, respectivamente, como competencia exclusiva de los referidos entes autonómicos, la creación de impuestos

correspondientes a sus dominios tributarios; frente a lo cual la emisión del informe requerido para la creación de tributos, por una disposición de jerarquía inferior a la constitucional, carece de fundamento y fuerza legal desde todo punto de vista, dejando de lado la consideración sobre la verificación del cumplimiento de las condiciones establecidas en el parágrafo I y IV del artículo 23 de la CPE y elementos constitutivos del tributo, situaciones para las cuales la propia Constitución estableció los remedios jurisdiccionales respectivos.

Para concluir es pertinente denotar que existen tres criterios doctrinalmente admitidos para identificar la autonomía, estos son: a) Político: en tanto se autogobierna por la elección de sus autoridades por parte de los ciudadanos que conviven en su jurisdicción, mediante los mecanismos democráticos previstos en la Constitución y la ley; b) Normativo: en el sentido de que tienen capacidad para dictar su propio ordenamiento jurídico en las materias que le han sido atribuidas constitucionalmente, sean esas materias exclusivas o concurrentes con otro ente político-territorial; y, c) Financiero: toda vez que la Constitución precisó las distintas fuentes de ingresos con las que cuenta el gobierno en cada nivel para llevar a cabo su gestión, teniendo la posibilidad de invertir dichos ingresos según las prioridades que determine su realidad propia, sin injerencia de los otros niveles de gobierno. De estos tres aspectos de la autonomía interesa, a efecto del presente ensayo la autonomía financiera, esta es la que se materializa en la creación, recaudación e inversión de los ingresos propios y, de manera particular, la autonomía tributaria, expresada en los términos de los

tributos que le son propios a cada nivel de gobierno que conforman la estructura y organización territorial del Estado.

En términos conceptuales interesa apuntar en primer lugar que la expresión “poder tributario” no aparece expresamente recogida en nuestra Constitución Política del Estado, la que en cambio alude a los términos “competencia para la creación de tributos”, y el de “dominios tributarios”, refiriéndose, aunque sin mencionarlo específicamente, a la potestad para establecer tributos con las características ya mencionadas en párrafos precedentes y esto consideramos que en buena medida se debe a que en la nueva realidad constitucional ni el carácter absoluto del poder soberano condice con los límites y exigencias de un Estado Social y Democrático de Derecho (art. 1 de la CPE) ni el carácter indivisible e inalienable tradicionalmente atribuido a dicho poder concuerda con la nueva estructura y organización territorial del Estado con la introducción de las Autonomías, ni con la posibilidad de transferencia de parte de ese poder, de competencias en favor de los niveles autonómicos.

En este sentido podemos decir que se ha introducido en el texto constitucional el concepto de potestad tributaria, ahora bien, que constitucionalmente se haya limitado dicha facultad en algunos casos o para algunos niveles de gobierno, es cosa distinta, pero lo que no puede soslayarse es la voluntad del constituyente de que los entes autonómicos puedan, dentro del ámbito de ejercicio de dicha potestad, crear tributos. Lo señalado como lo anticipamos, es inherente a la nueva concepción política del país, pues desde el momento en que se concibe un Estado Regional con transferencia

de competencias, lo lógico es que existan potestades impositivas e ingresos para financiarlas, vale decir la fórmula básica ingreso-gasto. En el orden tributario esto implica abandonar, un sistema en el que el gobierno central es el único que recauda tributos en todo el territorio y se encarga de transferir fondos a los distintos gobiernos subcentrales, que si bien reporta eficiencia recaudatoria y menores costos de gestión y control tributario, por otro lado da paso a la asimetría de responsabilidades entre niveles de gobierno, al desconocimiento del principio del beneficio, imposibilita el ejercicio de la autonomía financiera, así como la creación de corresponsabilidad, añadiendo que en el orden fiscal, otra gran distorsión del centralismo es evitar la deseada cercanía que debe existir entre las autoridades que tienen atribuido el ingreso tributario y los sujetos pasivos del mismo, esencial en el caso de cierto tipo de impuestos patrimoniales, como el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPBI- IPVA) por ejemplo.

#### **1.6. LINEAMIENTOS CONSTITUCIONALES PARA EL ESTABLECIMIENTO DE SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ESTADO DESCENTRALIZADO AUTONÓMICO**

En mérito a lo señalado podemos referir que nuestra Constitución Política del Estado, ha recogido lineamientos que garanticen el establecimiento del sistema tributario en una organización político social con niveles o gobiernos autonómicos a través de los siguientes instrumentos normativos: la Ley de Clasificación de

Impuestos de conformidad a lo dispuesto por el párrafo III del art. 323, que a la letra señala: “La Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal.” Y, la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos, contemplada en el numeral 7, párrafo I del art. 299 del texto constitucional, que dispone: “La creación, supresión o modificación de los impuestos bajo dominio de los gobiernos autónomos facultados para ello se efectuará dentro de los límites siguientes:

1. No podrán crear impuestos cuyos hechos imponibles sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes, independientemente del dominio tributario al que pertenezcan.
2. No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se

hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.”

A su vez, la Ley 031, de 19 de julio de 2010 - Ley Marco de Autonomías y Descentralización, en la Disposición Transitoria Segunda establece que: “La creación de impuestos de las entidades territoriales autónomas, se sujetará a las disposiciones contenidas en la ley de clasificación de impuestos y la legislación básica de regulación para la creación y/o modificación de impuestos .....” “La ley de clasificación de impuestos y la legislación básica de regulación deberán ser promulgadas en el plazo máximo de un año computable a partir de la promulgación de la presente Ley (plazo que se cumple el 19 de julio de 2011).”

Consiguientemente, se debe dejar claramente establecido que en primer lugar no solo resulta lo más óptimo mantener una distinción entre los instrumentos normativos a los que hacen referencia la legislación positiva, es decir la Ley de Clasificación de Impuestos y la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos, sino que se trata de una distinción plenamente justificada fundamentalmente en el hecho de que tratamos de competencias cuya naturaleza es distinta; la primera tiene que ver con una manifestación de política fiscal (numeral 23 del art. 298 de la CPE) como competencia privativa del nivel central del Estado, entendiéndose que es el llamado a definir que estructura tributaria aplicar en el país, así como definir también la mejor asignación impositiva a los diferentes niveles de gobierno, por lo que deberá ser un instrumento que goce de mayor sostenibilidad en el tiempo, de manera tal que supere las

cambiantes realidades que podrían presentarse en la consolidación del régimen autonómico. Con relación al segundo instrumento normativo, diremos que se refiere al ejercicio de lo que constitucionalmente se describe como competencias compartidas por el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas, por cuanto lo que se espera de la disposición legal ha dictarse, es que sea el marco normativo dentro del cual los gobiernos autonómicos puedan ejercitar óptimamente su potestad tributaria, considerando los límites constitucionalmente dispuestos para cada subnivel del Estado, a efecto de evitar acciones o recursos que en el futuro podrían intentarse y que al fin de cuentas afectarían la capacidad de sostenimiento de cargas públicas que los mismos tengan que afrontar.

En segundo lugar corresponde señalar que los límites previstos en el párrafo IV. del art. 323 de la CPE si bien son importantes para la configuración de un Sistema Tributario Razonable y Armónico en el país, no son suficientes como para garantizar el adecuado ejercicio de la potestad tributaria por parte de los niveles autonómicos, haciéndose urgente la definición de ciertos lineamientos o directrices que constituyéndose en contenido sustancial de la Legislación Básica de Creación y/o Modificación de Impuestos concreten el objetivo referido y garanticen el respeto de derechos, principios y garantías constitucionales por los actores tributarios.

Si bien las referidas normas son igualmente esenciales, es necesario apuntar que la de Clasificación de Tributos, resulta ser la mas apremiante, toda vez que en las disposiciones abrogatorias de



la Ley 031 Ley Marco de Autonomías y Descentralización se dejó sin efecto la Ley 1551, de Participación Popular promulgada el 20 de abril de 1994, primer y único antecedente legislativo en el país en el que se delimitan dominios tributarios o lo que sería lo mismo se formula la asignación de tributos en el país; por tanto más allá de lo establecido por la Disposición Transitoria Primera de la Ley 031, que reconoce a los gobiernos municipales el dominio tributario y la administración del IPBI, IPVA, así como el IMT y las referencias contempladas en la Ley 843 sobre la declaración y recaudación de impuestos - que nos permiten inferir si tratamos de ingresos nacionales o departamentales - lo cierto es que a la fecha carecemos de un instrumento normativo claro que establezca la asignación de impuestos por niveles de gobierno, pero además que delimite ya no dominios, ni jurisdicciones sino potestades tributarias, respetando las limitaciones que se han establecido constitucionalmente, por lo tanto estamos ante un vacío normativo que podría ser fuente considerable de serios conflictos en el orden tributario, razón para contar cuanto antes con la referida disposición.

Para concluir este análisis sobre las normas inherentes al tema de la presente tesis, el hecho de establecer la Constitución Política del Estado a través del numeral 7 del art. 299, como competencia compartida entre el nivel central y las entidades territoriales autónomas: “La regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos”, no debe llevarnos a confusión o duda sobre la naturaleza de la potestad tributaria atribuida a los entes autonómicos, toda vez que como se señaló, ésta es originaria por

estar prevista constitucionalmente; en este sentido el espíritu de la citada norma no es otro que el mandato constitucional que responde a la necesidad de contar con el marco conceptual que permita el ejercicio adecuado de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, lo cual depende intrínsecamente de las directrices o lineamientos que definan su contenido.

## **2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y VULNERACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

### **2.1. ANTECEDENTES**

Es criterio unánimemente compartido que el principio que pasamos a analizar, es tal vez el más antiguo, conforme sostiene Oswaldo Soler (2005, p. 129), sus orígenes nos retrotraen hasta la Carta Magna inglesa, que limita las facultades del Rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del sistema parlamentario se tradujo en el llamado “principio de reserva” en virtud del cual ciertas restricciones y obligaciones impuestas a los habitantes, sólo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.

El autor identifica además la violación de la máxima “no hay tributo sin representación” como la chispa inicial de la lucha por la

independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la creación de los Estados Unidos de América.

Añade que similares orígenes tiene la Revolución Francesa, motivo por el cual el principio de reserva se plasma en el artículo V de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” del 27 de agosto de 1789 en tanto dispone que “la ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”. Antecedentes que indiscutiblemente han sido recogidos por las cartas constitucionales de diversos países.

Por su parte el tratadista Fonrouge (1997, p.364) reconoce en éste principio, uno de los principios esenciales del Estado moderno, que arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo. Y es importante pues en la organización democrática reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones. De ahí que la mayor parte de las constituciones modernas contemplen y consagren dicho principio, reconociendo así uno de los mayores fundamentos de su existencia como lo anotara Dino Jarach (1996, p.300), pues no se puede negar que los tributos cualquiera sea su forma representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares.

Al respecto corresponde añadir que la facultad conferida a los representantes del pueblo para crear los tributos que permitan mantener la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo de gobierno, por cuanto el cobro de

un impuesto sin ley que lo autorice, evidencia sin lugar a dudas un despojo que viola el derecho de propiedad.

Si bien es destacada su importancia en la doctrina del Derecho Tributario, con el transcurso del tiempo también hay autores que se refieren a su relativización, como Trotabas (Fonrouge,1997, p.365), quien reconoce que dicho principio ha perdido su vigor y eficacia, es más incluso que va siendo eludido por la política fiscal de los gobiernos, identificando en el uso del impuesto con fines extrafiscales la agudización de la situación descrita, por efecto de la planificación que sólo puede ser materia de revisión tardía.

Por lo tanto podríamos incluso hablar de una crisis del principio y como prueba de ello muchos autores identifican al desvío de la potestad tributaria, ya sea en forma directa o indirecta, a partir de la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo para exonerar de la carga tributaria o para establecer los elementos que hacen a la cuantía de la obligación tributaria, lo cual nos dice la doctrina pone de manifiesto una inexplicable política parlamentaria de abdicación de sus derechos, sin advertir que así se va labrando su ruina y, con ello, del régimen representativo republicano de gobierno. Sin embargo encontramos tratadistas como el profesor Valdéz Costa (1996, p.125), que siempre se pronunció sobre su trascendencia y la necesidad de su mantenimiento; no obstante reconocer algunas situaciones que se suscitan por la necesidad de adaptarse a ciertas exigencias de los nuevos tiempos.

## **2.2. FORMULACION DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y SUS FUNDAMENTOS PROPIOS**

En términos generales Bidart Campos (Spisso, 2000, p. 253) enseña que cuando se echa mano del aforismo “gobierno de la leyes en vez de gobierno de los hombres” se está apelando al principio de legalidad: lo que se manda y lo que se prohíbe necesita ley que prescriba lo que tenemos que hacer y lo que tenemos que omitir. Lo cual no significa que se descarte a los gobernantes, sino más bien que se los someta a la ley.

Según el citado autor la finalidad del principio de legalidad es afianzar la seguridad individual y darnos previsibilidad anticipada de lo que han de ser nuestras conductas, buscando desterrar del ámbito fiscal las decisiones sorpresivas. Aclara que no sólo la ley obliga y prohíbe, ya que otra fuente distinta de la ley o inferior a ella, puede hacerlo, siempre que cuente con la habilitación de la constitución. Y se habla de “zona de reserva” de la ley, al ámbito donde la regulación de una materia es de competencia legislativa del congreso.

Sostiene Dino Jarach (1996, p. 316) que el principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado con el aforismo “nullum tributum sine lege” que implica la exigencia de una ley formal; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen anglosajón estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, “no taxation without representation”. Es decir que mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.

Podemos decir en mérito a la revisión del contenido del principio de legalidad admitido por la doctrina, que esencialmente se identifican en él los siguientes componentes:

- a) Es el Órgano Legislativo quien tiene la potestad para crear tributos o establecer exenciones.
- b) El principio de legalidad implica la necesidad que se contemplen en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en sus diferentes aspectos: objetivo, subjetivo, cuantitativo, temporal y espacial.

No obstante la ortodoxia en la aplicación del principio de legalidad, como dijimos anteriormente hay una inclinación por atenuar dicho principio, considerando que se ha cumplido con el mismo cuando el Congreso define los elementos fundamentales del tributo, por lo que se delega en el Órgano Ejecutivo e inclusive en la Administración Tributaria la facultad de complementar la ley, por supuesto se entiende en aspectos secundarios y cuidando de mantener siempre el espíritu de la ley, éste el sentido por ejemplo del artículo 64 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, que señala: “La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos”.

- c) Otra manifestación del principio de legalidad es la irretroactividad del impuesto, toda vez que los hombres en el

ejercicio de su actividad económica, en el ámbito de libertad deseado, requieren de un marco normativo que les garantice las reglas del juego.

d) Otro de los ámbitos del principio, lo constituye la interpretación de las normas tributarias, tarea que no da lugar -por lo menos en cuanto se refiere a los elementos esenciales de la obligación tributaria- a la integración analógica, por lo que se entiende que en materia tributaria no pueden existir las denominadas lagunas, puesto que cuando la ley establece un impuesto por verificarse un determinado hecho imponible, la existencia de otros hechos similares no gravados especialmente no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas, porque no se puede presumir que de haber previsto la ley estos casos similares los hubiera sometido a idéntico impuesto. Al contrario, la presunción que debe presidir la interpretación de las normas tributarias es que el legislador lo que no ha gravado lo previó y lo excluyó, intencionalmente.

e) Igualmente se infiere a partir de éste principio que las obligaciones tributarias nacidas por ley no pueden ser derogadas por convenio entre partes, sea entre el Fisco y contribuyente o entre particulares, entendiéndose que frente al Fisco dichos convenios no son válidos, sin perjuicio de su validez entre éstos.

Fernando Perez Royo ( 2005, p.62) expresa que el principio de legalidad implica la necesidad de una ley formal para el establecimiento de tributos, por lo que se habla también de reserva de ley y si bien reconoce que en el lenguaje actual ambas

expresiones se usan como sinónimos, considera que es preferible aludir al principio de legalidad.

A su criterio la norma que consagra el principio de legalidad es fundamental en todo ordenamiento jurídico constitucional y es además esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, sostiene que tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. Empero independientemente de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, señala que la exigencia de autoimposición se ha ligado durante mucho tiempo a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano, sin embargo considerando el conjunto de valores del Estado Social y Democrático de Derecho de las constituciones actuales, lo que corresponde es reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamentación plural. Es decir por un lado, ciertamente tiene la función de garantía individual a que hemos hecho referencia, pero junto a este carácter garantista estrictamente individual, el principio de legalidad deber ser visto también o principalmente como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. En este sentido, considera que lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, asegura mejor la compatibilización de intereses contrapuestos en el mencionado reparto. Añade que además de



esta exigencia de democracia o representación se puede hablar también de una garantía de igualdad o tratamiento uniforme para los ciudadanos, que exige extremar esfuerzos para contener dentro de los límites precisos las disparidades de la carga fiscal entre los diferentes niveles de tributación.

Finalmente señala que una última exigencia es la de seguridad jurídica o certeza del Derecho. En la doctrina clásica se había advertido tradicionalmente la existencia de este postulado de la imposición, que exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales. Desde el punto de vista jurídico, puede considerarse que esta exigencia se halla incorporada en parte en el principio de legalidad.

En mérito a lo expresado, podemos decir que el principio de legalidad tributaria tiene una fundamentación plural y no unívoca, aunque, dentro de las exigencias o razones que abonan dicho principio, sobresale, a nuestro juicio la que hemos mencionado en segundo lugar es decir, la relativa a la garantía de democracia (pluralismo, respeto de las minorías, publicidad) en el procedimiento de establecimiento de tributos.

Después de haber analizado el contenido y fundamentación del principio de legalidad, la inquietud siguiente es determinar el ámbito del principio de legalidad tributaria, a cuyo efecto será necesario responder a dos diferentes ámbitos: a) cuáles son las prestaciones que se encuentran amparadas por la garantía del principio de legalidad; b) cuáles son los elementos de la prestación que deben ser regulados en base a dicho principio.

En cuanto al primer tema, en gran parte de casos el alcance material cubierto por la reserva de ley es amplio y abierto, tanto que incluso comprende a prestaciones de seguridad social, en otros casos, bajo el entendido de que dicho principio resulta inaplicable a las tasas, se restringe su alcance. Cualquiera sea la posición adoptada, lo importante es considerar que el alcance debe estar delimitado por el texto constitucional, así por ejemplo en nuestro caso se utilizan indistintamente los términos gravamen, carga tributaria, etc., empero el numeral 7 del art. 108 contempla entre los deberes de bolivianos y bolivianas el de tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley, por cuanto se puede concluir que si la norma se refiere a tributar, se debe considerar que ésta obligación puede ser cubierta en cualquiera de las formas que contempla el género de tributos, es decir impuestos, tasas, contribuciones especiales, y patentes en el orden local, consiguientemente se puede concluir que el principio de legalidad tiene un alcance amplio.

El segundo de los temas que es necesario abordar, se refiere como se señaló al contenido del principio de legalidad tributaria, es decir el concerniente a los elementos de la obligación tributaria que precisan la intervención del Órgano Legislativo. De inicio podemos decir que el principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo, puesto que establecer un tributo no simplemente implica su creación, sino también la definición de sus elementos esenciales.

Pero cuáles son los elementos esenciales o configuradores del tributo? En resumen podemos decir que deben entenderse comprendidos en todo caso, los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). Desarrollando esta afirmación tenemos que la ley debe describir el hecho gravado (aspecto material), quién está obligado a pagar el tributo y quien exige éste pago, es decir el sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor tributario (aspecto personal), cuánto se debe pagar (base imponible, cuota, tasa, etc.), momento de nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de acaecimiento (aspecto espacial).

En conclusión se puede decir que la intervención de la ley es necesaria en todos aquellos temas en los que se afectan los derechos y garantías del contribuyente frente a la Hacienda Pública, de manera especial en aquellos puntos que suponen una limitación de sus derechos.

Habiendo concluido que la ley debe intervenir en el establecimiento de los elementos esenciales del tributo, lo que toca ahora es determinar cuál debe ser el alcance o profundidad de esta intervención. O, en otros términos, establecer qué es lo que ha querido decir el constituyente al ordenar que los tributos y demás prestaciones de carácter público se establezcan con arreglo a la ley. Es decir definir si se trata de una reserva absoluta o relativa? al respecto corresponde aclarar que no se puede negar que sólo el régimen de reserva relativa permite la articulación normativa con los entes dotados de potestad tributaria, permitiendo cohonstar las exigencias propias del principio de legalidad con las derivadas del

otro, igualmente constitucional, de la autonomía financiera de otros niveles de gobierno, que implica que los entes autonómicos dispongan de capacidad en cuanto a la configuración de sus propios tributos, aún dentro de los márgenes establecidos por la ley.

Aceptado el criterio anterior, en cuanto al alcance general del principio de legalidad tributaria, conviene hacer dos precisiones que la doctrina recoge, la primera se refiere a los casos en que la ley no regula o establece directamente el tributo, remitiéndose a una fuente secundaria, esta remisión debe contener con suficiente determinación los límites y criterios dentro de los cuales ha de actuar la fuente secundaria, de manera que el tributo sea efectivamente regulado o establecido con arreglo a la ley. Generalmente, lo que se remite a la fuente secundaria es la decisión sobre aplicar o no un tributo previamente regulado en la ley o bien el establecimiento o modificación de su cuantía. En este caso, dicha cuantía debe estar predeterminada dentro de límites precisos susceptibles de ser controlados. Esta predeterminación puede hacerse bien con el señalamiento de cuantías máximas y mínimas expresas o bien mediante el recurso a conceptos indeterminados, como por ejemplo que el importe de la prestación no puede superar el costo del servicio.

La segunda precisión que es necesario hacer es que la reserva relativa debe obedecer a justificaciones racionales, como la que hemos indicado en el caso de los tributos de otros niveles autonómicos (que es el supuesto principal), o las derivadas de la propia naturaleza de determinados tributos, como es el caso de las

tasas. En mérito a lo cual se debe reconocer que aunque los criterios o principios que han de regir la materia deban contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley, siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

Todo lo expuesto nos lleva a tocar un tema insoslayable, es decir hay que entender que los gobiernos autonómicos, no pueden ejercer su potestad tributaria sino en el marco de una ley estatal? La respuesta a esta pregunta la da la propia Constitución, en el numeral 7. del artículo 299, al decir que mediante ley básica se regulará el ejercicio de la potestad de las entidades territoriales autónomas de crear tributos, modificarlos o suprimirlos, esto en el entendido que a efecto del establecimiento de un Sistema Tributario Nacional coherente, y el adecuado ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, se requieren directrices que permitan el resguardo de derechos, garantías y principios constitucionales, por cuanto se puede decir que independientemente de las prohibiciones concretas establecidas en el párrafo IV del artículo 323 de la CPE, la Ley Básica para la regulación de impuestos (creación, modificación y supresión) es la única limitación constitucionalmente reconocida para el ejercicio de la potestad tributaria, en los casos citados.

Pasando a la caracterización del principio Oswaldo H. Soler (2005, p. 129) nos dice que en dos campos jurídicos el principio de

legalidad es más estricto, al exigirse ley formal, esto es, emanada del órgano que ejerce el poder legislativo: en el derecho penal y en el tributario.

Añade que a pesar de que es prácticamente unánime el reconocimiento del principio de legalidad en el ámbito doctrinario, la experiencia práctica nos revela que no son pocos los casos en que se lesiona el principio, ya sea por la delegación de atribuciones que los legisladores realizan a favor de la Administración, o por que ésta dicta normas que se expanden por sobre sus facultades interpretativas y que importan la creación de nuevos impuestos sin sustento legal, por lo que considera que el sentido de la exigencia de una ley formal, implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial implica considerar que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria: es decir el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible, las exenciones pues la derogación de exenciones importa, lisa y llanamente, el aumento de la carga impositiva, cuestión ésta reservada exclusivamente al Congreso.

Sobre el particular el maestro Dino Jarach citado por Soler (2005, p.132) ha señalado ya hace varios años que “hay un campo de inconstitucionalidad mucho más amplio y lo encontramos en la mayoría de nuestras leyes, por un defecto de técnica jurídica en que incurren muy a menudo nuestros legisladores. Muchas veces los que proyectan leyes impositivas creen que la legislación puede hacerse por medio de algunas normas genéricas y dejar que el

Poder Ejecutivo termine la obra..... Así se da poder al Ejecutivo para establecer cuál es el hecho imponible o en definitiva, establecer sobre qué recaerá el tributo. No se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que está contenido el hecho imponible, porque esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo se pronunciará sobre qué se aplica el impuesto, y esto, evidentemente, viola el principio de legalidad en su propia esencia”

Villegas (1987, p. 188) nos dice que lo que actualmente se discute es la amplitud del contenido de la ley tributaria, expresa que principalmente los tratadistas italianos opinan que la ley es sólo la base sobre la cual se ejerce la potestad tributaria, para ellos, basta con que la ley establezca algunos principios fundamentales siendo luego integrada por el Poder Ejecutivo, lo cual ha llevado a una serie de distorsiones sobre el principio, no niega que las delegaciones al Poder Ejecutivo deben existir, pero por supuesto estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo, pero además enfatiza en que el principio de legalidad se aplica por igual en todos los tributos, es decir, impuestos tasas y contribuciones especiales, esto a partir de que algunos autores han puesto en duda que la tasa necesite de una ley previa y sostienen que como las tasas derivan del poder de policía del Estado, del cual son accesorias, pueden establecerse por simple decisión del Poder Ejecutivo, lo cual resulta insostenible, aclara el citado autor, ya que la tasa, es un tributo, y como tal sólo la ley puede implantarlo.

### **2.3. RELACION CON OTROS PRINCIPIOS**

El profesor Rodolfo R. Spisso (2000, p.253) señala con mucho acierto que el principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de certeza impone un orden racional, para que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico. Ahora bien, de la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable para la consolidación de la seguridad jurídica.

Por tanto el principio de legalidad se enlaza necesariamente además con el de razonabilidad, ya que no toda regulación de los derechos individuales por una ley formal, cualquiera sea su contenido, se adecuará a la Constitución. La razonabilidad exige que exista una adecuada proporción y aptitud entre el medio escogido por la ley y la finalidad que persigue, que debe preservar el valor justicia, a cuyo efecto la norma jurídica debe elaborarse de acuerdo con los principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.

En este contexto el principio de legalidad es considerado como un instrumento insustituible en la defensa del derecho de



propiedad, es visto como una garantía del bienestar general y como vía para el perfeccionamiento del derecho, ya que el principio no se agota en una mera legitimación formal, siendo su contenido la certeza y la seguridad jurídica, lo cual lo convierte en una herramienta indispensable para la obtención del bien común en el Estado Social de Derecho. Tales objetivos sólo se pueden lograr con la intervención de las asambleas legislativas, en las cuales el proceso de debate y de aprobación de las leyes está dotado de características particulares que, al reflejar el sentido mayoritario de la sociedad, contribuyen a su estabilidad.

#### **2.4. DIFERENCIA ENTRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY**

Sitlali Toruco Salcedo (González, 2010, p. 92) con destacada sencillez y claridad se refiere al tema y señala que el principio de legalidad, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de la ley y el de reserva de ley. Distinción que tiene su origen en el hecho que cada uno de estos institutos surte efectos en diferentes campos del derecho. Cuando nos referimos al primero de los principios debemos situarnos en la esfera aplicativa de éste, mientras que aludir al segundo implica centrar nuestra atención en su esfera normativa.

Sostiene que el principio de legalidad administrativa entraña que la administración debe ceñir su actuar a lo que disponga la ley,

pero además implica -citando a Garrido Falla- el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes del Derecho Tributario, y finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad o incluso por autoridad de grado inferior, siempre que actúe en el ámbito de su competencia.

Mientras tanto, la reserva de ley es una norma sobre la formación y sobre la producción normativa, lo que implica que nos encontramos ante un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del derecho, consistiendo su principal función en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la ley.

A la luz de posiciones doctrinales sobre el tema se puede advertir que para la legislación comparada en unos casos ambos términos; Principio de Legalidad o de Reserva de Ley, denotan el mismo contenido del principio (caso del Perú, Argentina y Colombia), otros tantos enmarcan el contenido del principio en una de las definiciones (España y Paraguay) y otros tantos aún siguen en el dilema de establecer cual término es el mejor.

Podemos decir al respecto que si el principio de legalidad es una regla constitucional tributaria universal que exige que los poderes públicos sometan su actuación al imperio de la ley o dicho en otros términos implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, evitando así actuaciones arbitrarias de su parte. El de reserva de ley en cambio implica que el ámbito de

creación, modificación, derogación o exoneración de tributos quede reservada para ser actuada únicamente por una ley.

Consideramos al respecto que ambos principios se encuentran debidamente delimitados, en un tipo de generalidad y especificación, por cuanto no existe mayor relevancia en la distinción, en tanto ambos principios aseguren que la potestad tributaria se ejercite sin desconocimiento de derechos y garantías fundamentales de las personas, sin arbitrariedades y discrecionalidad y que el tributo, en cualquiera de sus manifestaciones, sea el resultado de la renuncia que hacen los particulares de parte de su patrimonio en atención a necesidades que responden al bien común, por lo que puede señalarse que la potestad tributaria está sometida en primer lugar a la Constitución y en segundo lugar a la ley, es decir primero se realiza de acuerdo con lo establecido a la Constitución y ésta la encamina en sujeción al contenido de los conceptos fundamentales definidos en la ley, por lo que más que separación de conceptos sería preferible hablar de complementación.

Ya para concluir este punto, es conveniente retomar otro que fue desarrollado precedentemente, referido a la crisis de este principio, pues existe una posición doctrinal que apuntando en esta dirección considera que la política fiscal en sus funciones de estabilización y desarrollo resulta incompatible con el principio de legalidad. Se aportan como argumentos de esta tesis, el hecho que dicho principio es una derivación de la doctrina liberal individualista y que las finanzas en su faz moderna exigen la rapidez de las decisiones para un cambio en la utilización de los diferentes

instrumentos y, en particular, de los impuestos, para adaptarlos a las necesidades de cada situación. En función a ello se considera que se impondrá la atenuación, sino el abandono, del principio de la aprobación parlamentaria de los impuestos, tanto en lo referente a su creación, como a las modificaciones, desgravaciones o aumentos.

Al respecto es conveniente considerar que si la tutela del interés individual ha inspirado históricamente el principio "no taxation without representation", no es menos cierto que los intereses sociales a los que sirve la política fiscal son igualmente dignos de la sanción legal, como requisito de voluntad mayoritaria en la estructuración de dicha política. Es más la propia planificación económica que comprende la política fiscal, debe surgir de una ley y sus correcciones a su vez deben ser el fruto del consenso general.

En cuanto a la pretendida necesidad de rapidez en las decisiones para adecuar los instrumentos a las contingencias de la economía, se trata de un argumento falaz que sólo puede llevar a la exigencia de lograr mecanismos más acelerados de acción legislativa., dicha urgencia por tanto no juega ningún rol en la planificación, por lo menos en el mediano y largo plazo. En el corto plazo, existen antecedentes de atenuaciones del principio de legalidad en materia aduanera y tales medidas de urgencia pueden ser contempladas en las leyes supeditándolas a requisitos de forma y de fondo, a fin de evitar el discrecionalismo y la falta de control de la representación parlamentaria.

Consiguientemente, las apreciaciones formuladas nos permiten advertir que los argumentos traídos a colación no resistirán un análisis más profundo sobre el tema.

## **2.5. PROPUESTA**

En mérito a lo expuesto en los puntos anteriores, diremos sobre el contenido de la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos, objeto de estudio del presente trabajo, que en primer término se hace necesario aclarar en una disposición legal específica que la facultad de crear impuestos otorgada por la Constitución al Poder Legislativo es indelegable, en cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del gravamen debe emanar de la Asamblea Legislativa Plurinacional o de los Concejos o Asambleas de los niveles autonómicos, según sea el caso, no pudiendo el Órgano Ejecutivo de ninguno de los niveles de gobierno, crear normas tributarias sustanciales. Por tanto la función del principio de legalidad en esta materia se circunscribe a asegurar la aplicación del impuesto, reputándose inconstitucional, entonces, cualquier disposición que imponga un tributo y que tenga origen en un acto del Órgano Ejecutivo, aún en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.

La indelegabilidad de la facultad tributaria implica, claro está que en materia reglamentaria el Órgano Ejecutivo debe limitarse a interpretar la ley sin tergiversar sus disposiciones, por lo que no

pudiendo alterar el alcance de la misma, debe sujetar su función a un acto meramente administrativo conducente a que las leyes se cumplan, dictando en cada caso, disposiciones formales que procuren alcanzar dicho objetivo, absteniéndose, de emitir regulaciones lesivas de la letra y del espíritu de la ley o de la pretensión de aplicarlas a hechos no previstos por ella. Lógicamente dichas limitaciones resultan aplicables a los organismos fiscales, que están autorizados a dictar normas generales obligatorias y a interpretar con carácter general las normas legales que están relacionadas con los impuestos cuya percepción está a su cargo.

Por otra parte, el instrumento normativo en análisis imprescindiblemente debe contemplar un imperativo sobre el contenido mínimo de creación de tributos, es decir los elementos constitutivos de la obligación tributaria, rescatando los conceptos establecidos en la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 CTB.

Es más se sugiere que en la norma se ensaye un listado de materias que en todo caso debían regularse por ley, aclarando que se trata de una lista de carácter interpretativo del precepto constitucional, acerca de lo que debe entenderse por establecimiento de tributos, pues no existe innovación normativa alguna, ya que se trata de una materia regulada constitucionalmente como anteriormente se fundamentó. Por tanto corresponde reconocer que su auténtico efecto jurídico será el de constituir un límite expreso no sólo al poder reglamentario que principalmente busca operativizar la ley, sino principalmente un instrumento que garantice el establecimiento (creación,

modificación, supresión, entre otros...) de tributos, dentro del cauce constitucional. La lista en consideración de los criterios generalmente aceptados por la doctrina, puede ser la siguiente:

1. Delimitación del hecho imponible, de la base imponible, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
2. La determinación de los obligados tributarios así como la determinación de los responsables, específicamente la definición del sujeto pasivo de la obligación tributaria.
3. La determinación del acreedor de la deuda tributaria.
4. La definición sobre el momento del acaecimiento del hecho generador o nacimiento de la obligación tributaria.
5. La definición sobre el lugar de acaecimiento de la obligación tributaria.
6. La obligación de presentar declaraciones juradas referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal.
7. El establecimiento de pagos a cuenta.
8. La definición de exenciones y beneficios tributarios, que también se encuentran en el ámbito de reserva, aspecto que fue debidamente desarrollado.

Lo cierto es que se amplié o restrinja la lista, en consideración a componentes tributarios que pueden implicar una vulneración a derechos y garantías fundamentales, se deberá considerar que los imprescindibles son:

- HECHO GENERADOR

Tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en afirmar que dicho elemento debe ser establecido por ley, ya que, al ser uno de los componentes esenciales de las contribuciones y el que sirve para diferenciarlas entre ellas, obviamente se encuentra sometido a este principio constitucional y bajo ninguna circunstancia se debe dejar en manos de la Administración su configuración. Asimismo, el legislador ordinario debe procurar ser lo más preciso en la regulación de cada uno de los elementos del hecho imponible – subjetivo y objetivo: material, temporal, espacial y cuantitativo-, tratando de evitar el uso de términos ambiguos que puedan conducir a confusión en su aplicación.

- SUJETO ACTIVO Y PASIVO

Asumiendo que existen dos clases de sujeto activo, el de la potestad impositiva y el titular del crédito tributario, los sujetos activos están sometidos a la reserva de ley.

Si partimos del concepto que sujeto pasivo es la persona física o jurídica que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de una prestación determinada a favor del fisco, artículo 22 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 CTB, la



obligación tributaria deriva del hecho que el sujeto pasivo se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley para configurar el tributo, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito, por lo que tampoco cabe duda de que dicho concepto deba sujetarse al principio de reserva de ley.

#### ▪ ELEMENTOS CUANTITATIVOS

Considerando que en los tributos distinguimos dos elementos esenciales como son la base imponible y la tasa o tarifa, de cuya interacción obtenemos la cantidad a pagar, en este aspecto si bien se ha discutido mucho en la doctrina buscando un fundamento a la flexibilización de la reserva por motivos de necesidad pública, lo importante es considerar que la norma administrativa que tenga como origen una autorización del legislador ordinario para regular alguno de los elementos esenciales del tributo, tendrá que estar subordinada la ley, lo que implica que no podrá ir más allá de lo señalado por ésta, por lo que también se recomienda su reserva.

Para concluir la propuesta, diremos que ésta también contempla como contenidos esenciales de la norma, la prohibición expresa para delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal, por ser situaciones que implican un serio cuestionamiento a la existencia misma del tributo, pues no obstante la delicadeza del tema, es una situación que se advierte, más de lo concebido, en el ordenamiento jurídico tributario vigente.

Resultan asimismo insoslayables en el contenido de la norma ha dictarse, las especificaciones sobre la entrada en vigencia de las leyes tributarias, buscando eliminar los innumerables conflictos jurisdiccionales que se han originado a partir de tal omisión.

Existe otro grupo de contenidos ha considerar en función a las figuras jurídicas que se puedan presentar en el futuro, como por ejemplo el definir qué pasa en el caso de impuestos cedidos, ya que se debe considerar que el poder tributario se ejerce también en la regulación de tributos del nivel central cedidos a los niveles autonómicos, siendo necesario aclarar en estos casos que lo que se cede es solo la recaudación, la cual podía ir acompañada de la delegación de facultades de gestión, sin que sea posible ejercer competencias normativas respecto de los tributos cedidos, toda vez que la competencia normativa se mantiene en poder del nivel central.

Finalmente, si bien entre las limitaciones de orden constitucional previstas en el parágrafo IV. del artículo 323 de la Constitución Política del Estado, se describe la imposibilidad de crear impuestos cuyos hechos imponibles sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales, se debe contemplar el caso en que, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, el nivel central establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por los niveles autonómicos, que supongan a éstas una disminución de ingresos, correspondiendo en estos casos, instrumentar las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de los mismos.

### **3. EXENCIONES TRIBUTARIAS Y VULNERACIÓN A DERECHOS, GARANTÍAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

#### **3.1. EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

Conforme señala el tratadista Villegas (1987, p.253), el Derecho Tributario no sólo estudia hechos imponibles, es decir aquellos cuyo acaecimiento determina el nacimiento de la obligación tributaria, sino que también comprende el estudio de otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas independientemente de los ordenamientos tributarios y, que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo, cuyos elementos de ponderación pecuniaria son también fijados por ley. Pues bien, estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”.

Plantea apropiadamente una diferencia entre los conceptos de “exención tributaria” y “beneficios tributarios”, la cual radica en que en el primero de los conceptos citados la desconexión entre hipótesis y mandato es total, es decir no surge ninguna pretensión tributaria y por tanto ninguna deuda tributaria del sujeto pasivo. En

cambio si tratamos de beneficios tributarios la desconexión entre hipótesis y mandato no es total sino parcial, adoptándose en la legislación comparada diferentes nombres para su denominación, como ser franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc. Sin embargo más allá del nombre, lo que debe quedar claro es que tratándose de beneficios tributarios, o se produce una neutralización cuantitativamente parcial del efecto normal derivado de la realización del hecho imponible, es decir el sujeto pasivo paga el tributo pero en menor cantidad, como en el caso de reducción de alícuotas, deducciones de impuestos, etc.; ó en otros casos la neutralización es temporalmente parcial, es decir no se disminuye el monto tributable, pero se dispensa su pago por un cierto período de tiempo.

Se puede decir al respecto que en términos generales en la legislación comparada se utiliza indistintamente la denominación de beneficios tributarios para referirse a todos los casos en los que por ley se determina la permisión al sujeto pasivo para el no pago del tributo, consiguientemente no obstante el acaecimiento del hecho generador o el nacimiento de la obligación tributaria se deja de pagar la deuda. Lo importante a destacar es que cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó, puesto que la realización de la hipótesis legal neutralizante tributaria impide total o parcialmente la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible.

Corresponde añadir que para este autor las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio constitucional

de generalidad, cuyos fundamentos o motivos se deben buscar en razones de política fiscal más que en el Derecho Tributario.

Otro renombrado tratadista, Giuliani Fonrouge (1997, p.348), expresa que el poder tributario y poder de eximir no son más que el anverso y reverso de la misma medalla, toda vez que el autor concibe como una consecuencia inevitable del poder de gravar, la potestad de desgravar o de eximir de la carga tributaria, en este sentido considera que así como se desarrolló una teoría jurídica del tributo, también debería considerarse el desarrollar una teoría jurídica de la exención tributaria.

En su criterio el reconocimiento mediante disposiciones legales de exenciones tributarias, se funda en un sistema cuya práctica frecuente ha generalizado su uso en las legislaciones comparadas, es el sistema de otorgar exenciones como estímulo para la radicación de capitales extranjeros; otras veces se las concibe como medida para fomentar la instalación de industrias nuevas en determinados ámbitos de un país y, en muchas ocasiones, para favorecer a las empresas del Estado o a las que prestan servicios públicos, caso frecuente de los Bancos Estatales.

Fernando Perez Royo (2005, p. 155) señala que la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se concretará su efecto principal, es decir el deber de pagar el tributo o cumplir con la obligación tributaria material. Para el referido autor igualmente la exención tributaria puede considerarse como una especie de un género más amplio: el

de los beneficios tributarios, puesto que efectivamente la exención constituye un beneficio, siendo el resultado de una norma de favor. De acuerdo con lo señalado las normas más actuales suelen emplear, cuando se refieren de manera genérica al fenómeno, la expresión beneficios tributarios o fiscales, aunque no es difícil encontrar ejemplos de normas que emplean la expresión “exenciones” para referirse al conjunto genérico de beneficios tributarios.

Acota que la razón de ser de las normas de creación de beneficios fiscales suele responder en gran medida a una finalidad extrafiscal o de estímulo de determinadas actividades, en otras ocasiones, sin embargo, el beneficio fiscal responde estrictamente a la lógica del principio de capacidad económica, como en el caso de las deducciones por cargas familiares en el impuesto a la Renta de Personas Físicas.

Juan Martínez Queralt, et al. (2002, p. 270), estudiosos de temas de Derecho Tributario, señalan que ciertos aspectos de los actuales sistemas tributarios impulsan a una reconsideración del modo de aprehender y explicar la exención tributaria, puesto que se presenta en los actuales sistemas tributarios como elemento idóneo y hasta a veces indispensable para discriminar entre los innumerables supuestos concretos que son susceptibles de integrarse en el hecho imponible del tributo.

A través de las exenciones y sobre todo de las parciales, que se configuran como técnicas desgravatorias que afectan a la cuantificación de la prestación mediante deducciones de la cuota,

reducciones en la base imponible, y otras, el legislador puede matizar las consecuencias para ciertos casos concretos de la realización del hecho imponible, configurando la obligación tributaria surgida de ellos por importe inferior al ordinario o incluso eliminándola. Desde esta óptica la exención constituye una previsión más detallada del alcance de la imposición en ciertos supuestos concretos, o dicho de otro modo, una proyección específica para supuestos determinados de los principios de justicia y del contenido que se confiere al deber de contribuir. Si esto es así la realización de un supuesto exento implica también la sujeción al tributo, como no podía ser de otra forma, tratándose, en definitiva, de la realización del hecho imponible. Dicha sujeción tiene la particularidad de no traducirse en una obligación de pago, pero no por ello es excepción o negación del tributo, sino que encierra y abarca otras manifestaciones del contenido de éste distintas a la obligación tributaria principal.

Considerando las diferentes características bajo las cuales se establecen las exenciones estas pueden ser:

- Permanentes o Transitorias, si consideramos el tiempo de duración del beneficio.
- Condicionales o Absolutas, en la medida que se encuentren o no subordinadas a circunstancias o hechos determinados.
- Totales o Parciales, según se comprendan todos los impuestos o solamente uno o algunos de ellos.

- Subjetivas u Objetivas, si se establecen en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o más bien se toman en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio, pudiendo en algunos casos las exenciones participar de ambos caracteres, identificándose entonces a las exenciones Mixtas (subjetivas y objetivas).

Resulta por otra parte necesario desarrollar la distinción entre algunas categorías tributarias que suelen confundirse a menudo, por lo cual requieren de una cabal y sucinta diferenciación, nos referimos a los conceptos de exención, no sujeción y exclusión, al respecto y sin ánimo de profundizar en un ámbito que no es el estricto en relación a la presente investigación, diremos remitiéndonos al criterio del tratadista Giuliani Fonrouge (1997, p. 351) que en los casos de no sujeción no se producen los presupuestos materiales indispensables para la constitución o materialización del hecho generador, por tanto el hecho generador no existe, no se produce o no llega a realizarse, por otro lado en el caso de la exclusión existe una expresa disposición de la norma sobre ciertos hechos o circunstancias que no se integran en la hipótesis condicionante cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria como por ejemplo encontramos en nuestra legislación, específicamente el segundo párrafo del art. 2 de la Ley 843 que señala “no se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto (IVA) los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales las de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras. Toda otra prestación realizada por las entidades financieras, retribuida mediante comisiones, honorarios u otra forma de retribución, se



encuentra sujeta al gravamen. Asimismo, están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra-venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito.

Tampoco se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas.....”

La Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario Boliviano, define a través del párrafo I del art. 19 a la exención simple y llanamente como la dispensa de la obligación tributaria material establecida expresamente por Ley.

Ahora bien después de lo expuesto precedentemente sobre el concepto, clasificación y contenido de las exenciones tributarias, se puede decir que es indudable que un sistema de exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación, por lo cual acertadamente en la doctrina se señala que la facultad de otorgar exenciones tributarias no es omnímoda y desde ningún punto de vista puede ser arbitraria, empero las exenciones son necesarias para trascender las apariencias de la igualdad aritmética, o mejor dicho para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante beneficios legales que igualen ante la ley a todos los comprendidos en su régimen, considerando siempre que la medida común de referencia es el bienestar general o bien común, al que deben responder tanto el comportamiento de los gobernados como la acción de la autoridad gobernante, pues en definitiva todo bien particular tiene en el bien común su fundamento y requisito esencial.

### **3.2. VIOLACIONES EMERGENTES DEL INADECUADO EJERCICIO DEL PODER DE EXIMIR DESDE LA ÓPTICA CONSTITUCIONAL**

Dino Jarach (1996, p. 301), señala que el postulado de la igualdad como principio fundamental de la imposición ha tenido y tiene un notable desarrollo científico por las vías paralelas de la elaboración jurídica y de la economía. Jurídicamente, también, hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia e inclusive de la legislación, en particular de las cartas constitucionales, esta evolución culmina con la identificación del principio de igualdad con el principio de la capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación, al respecto es pertinente recordar que A. Smith consideraba desiguales los impuestos que gravaran sólo una de las fuentes de la renta, ello implica reconocer que los impuestos parciales (los que afectan sólo a la renta de fuentes determinadas) son desiguales, así como lo son aquellas medidas que dan trato desigual a los iguales o trato igual a los desiguales, dentro de una misma categoría de renta.

Jarach hace referencia a la doctrina de Pont Mestres (1996, p.303), quien considera que no hay en principio contradicción alguna entre el principio de justicia fundado en la capacidad contributiva y la función extrafiscal del impuesto. Sin embargo, “algunas medidas estimadas idóneas desde el ángulo estrictamente

económico como, por ejemplo, las exenciones y desgravaciones con fines meramente extrafiscales, pierden esa aptitud al someterlas a análisis desde el ámbito más amplio del interés general y del bien común, esto es de la conveniencia de la sociedad, por lo que devienen en contraindicadas”. Concluye que la contraindicación debe dar lugar a la preeminencia del principio de justicia, o sea de la igualdad (capacidad contributiva).

Para otros tributaristas el principio de igualdad en materia tributaria constituye un imperativo constitucional por el cual el legislador está obligado a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares. En ese sentido, el principio de igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación. Ahora bien, la exigencia constitucional de la igualdad también está dirigida al legislador (igualdad ante la ley) y a los entes que la aplican (igualdad en la aplicación de ley), tales como la Administración Tributaria, así como a los jueces y tribunales.

En este contexto se puede señalar que el derecho a la igualdad, no sólo se proyecta prohibiendo tratamientos diferenciados, es decir sin que exista una base objetiva y razonable. Pero si bien la igualdad tiene por objeto dispensar un tratamiento tributario igualitario a los supuestos que pongan de manifiesto la misma capacidad económica, ello no impide al legislador que introduzca un tratamiento diferenciado siempre que cuente con una justificación objetiva y razonable, también de carácter constitucional. De no contar con esta justificación el tratamiento diferenciado será discriminatorio y por tanto inconstitucional, así por

ejemplo al establecer que determinadas avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de determinados beneficios no siendo aplicables tales beneficios para las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado, se evidencia que esta diferencia de trato no cuenta con el elemento objetivo que lo justifique, al haber dejado de lado las actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada.

En este sentido la jurisprudencia aconseja la existencia de mecanismos que permitan un adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico constitucionales, estas son, la diferenciación y la discriminación. En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio, es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente, a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato que resulta constitucionalmente intolerable.

Se puede en consecuencia afirmar que una gran parte de la doctrina coincide en identificar el otorgamiento de exenciones con fines extrafiscales, como la causa de las mayores violaciones al principio de justicia, resultando muy frecuente que en las legislaciones comparadas se llegue a considerar que pueda ser una panacea para todos los males, es común por ejemplo el caso de industrias nuevas que gozan de franquicias de este tipo, para luego considerarse afectadas por los mismos estímulos otorgados a otras empresas que al amparo de las normas de exención serán sus

competidoras en el mercado nacional, no sólo gozando de tales ventajas, sino porque adicionalmente aprovechan recientes mejoras tecnológicas que se traducen por tanto en menores costos de producción.

Si bien no cabe duda de que los fines extrafiscales pueden ser perseguidos a través del sistema tributario y de hecho este criterio constituye el mayor peligro a la hora de establecer exenciones, por otra parte también es éste el mayor fundamento para exigir el mayor esfuerzo de las legislaciones por controlar la profusión de normas de exención originadas en gran medida en sectores ajenos al ordenamiento tributario, y que con frecuencia se adoptan urgentemente por razones de política económica, a través de normas incluso inferiores en jerarquía a la ley o incluso sin la estricta configuración de la norma legal, tal es así, que deja un excesivo ámbito de discrecionalidad a la potestad reglamentaria para concretar el alcance, los efectos y hasta el importe de las exenciones en supuestos concretos, cuando es universalmente aceptado que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que cuentan sin duda las exenciones, las bonificaciones o cualquiera que sea la denominación que se utilice para individualizar el beneficio.

Y es que, admitir que la exención pueda modificarse o suprimirse por norma distinta a la ley, sería lo mismo que admitir que el hecho imponible puede regularse por norma de menor jerarquía a ésta. Suprimir la exención en efecto, significa que el supuesto por ella contemplado para generar la neutralización de la hipótesis condicionante de la obligación tributaria (hecho imponible),

deja de existir y, tal situación no puede ser delegada a una norma de jerarquía inferior a una ley, pues las mismas exigencias que se aplican para la creación o establecimiento de tributos deben ser aplicadas para aquellos casos en que se disculpe su efecto esencial, es decir el pago de una suma de dinero.

En síntesis podemos decir que el principio de igualdad en materia tributaria exige:

- Generalizar la imposición, lo cual implica que supuestos que manifiestan idéntica capacidad económica soporten la misma carga fiscal, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social.
- Permitir que se dispense un trato desigual (no discriminatorio), siempre que se encuentre fundado en motivos adecuados y proporcionados.

Bidart Campos (Spisso, 2000, p.332) expresa que si a toda persona debe reconocérsele el derecho a la libertad, hay que admitir que todos también participan de una igualdad elemental de status en cuanto personas jurídicas y que el Estado tiene el deber de prever y en su caso eliminar los obstáculos de tipo social, cultural, político y económico que limitan de hecho la libertad y la igualdad de todos los hombres, es decir que debe hacer viable un orden socioeconómico justo que iguale las posibilidades de todos los hombres, ya que no existe ámbito alguno en el que la igualdad quede descartada o relegada o exenta de cumplimiento.

La doctrina alerta en este sentido, pues muchas veces se cae en la denominada discriminación inversa, en virtud de la que resulta constitucional favorecer a ciertas personas o a ciertos grupos sociales en mayor proporción que a otros, cuando esa discriminación procura compensar, equilibrar y superar la marginación o el relegamiento desigualitario que recae sobre aquéllos a quienes la discriminación inversa beneficia, justificable únicamente en este sentido.

Para Juan Vicente Sola (2006, p.561) la uniformidad del impuesto es debida al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie deba ser eximido por privilegios personales, de clase o de grupo. Para el referido autor el límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan, o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible, por lo que recomienda que estas exenciones y beneficios, tengan en todo caso carácter excepcional y se funden siempre en razones económicas, sociales o políticas, cuya razonabilidad debe ser controlada por el legislador.

Oswaldo H. Soler (2005, p.156) se refiere al principio de justicia aclarando que se trata de uno de los postulados más antiguos y por tanto de largo desarrollo, que se identifica con los

principios de igualdad y la equidad en la tributación, de ahí que se empleen estos términos indistintamente para referirse a él. Es por ello que gran parte de la doctrina prefiere adoptar la denominación de principio de justicia por ser comprensiva tanto de la equidad cuanto de la igualdad y, además en razón de que incluimos en su conceptualización otros valores que son inherentes a su contenido y que, a veces suelen tratarse por separado como desprendimientos del principio general, otorgándose a aquellos categoría de postulados independientes, cuando, a su criterio, son todos ellos distintos objetivos del mismo principio.

Resumiendo, el detalle de pautas que sobre la igualdad se ha vertido bien pueden ser sintetizadas de la siguiente forma: a) se debe tratar de igual modo a quienes se hallan en iguales situaciones; b) no es posible crear categorías o grupos a los que se dé trato diferente, a condición de que el criterio utilizado para discriminar responda a razones objetivas suficientes (sea razonable y no arbitrario); c) las desigualdades arbitrarias son abiertamente inconstitucionales.

A partir de lo expuesto, no resulta complicado avizorar que el ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, en mérito a la cual pueden crear tributos y por tanto disponer las situaciones y casos en los que se podría dispensar el pago de los mismos, puede constituir una de las puertas que mayor amplitud brinde a la vulneración y desconocimiento de principios elementales como el de legalidad y capacidad contributiva, además de la garantía de justicia y derechos a la igualdad así como libertad que sustentan al Estado Plurinacional.



La Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, contempla disposiciones que buscan racionalizar el establecimiento de beneficios tributarios, y que alcanzan aspectos relevantes en esta materia, como las condiciones a las que se sujeta la exención, requisitos y plazo, como aspectos sobre la vigencia e inafectabilidad de las mismas, sin embargo se debe tener en cuenta que dicho planteamiento no responde a un sistema en el que se contemplan niveles autonómicos y que como tales tengan la facultad normativa para definir situaciones, actos económicos o jurídicos que constituyan hechos generadores de tributos y en esta medida establecer también beneficios fiscales, por cuanto dichas previsiones resultan insuficientes debido a la gama de variables que pueden integrar la problemática en esta materia, por lo cual es imperativo reparar en los principales ámbitos del problema y establecer mediante la norma básica de creación de tributos directrices que permitan prevenir excesos y discrecionalidad en el ejercicio de dicha potestad.

### **3.3. DIRECTRICES QUE ORIENTAN UNA RAZONABLE POLÍTICA DE APLICACIÓN DE EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GARANTÍA DE LOS DERECHOS, GARANTÍAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

En mérito a lo precedentemente expuesto y recordando que existe como asignatura pendiente de la Asamblea Legislativa Plurinacional la aprobación de la Legislación Básica de Regulación para la

Creación y/o Modificación de Impuestos (conforme el numeral 7, párrafo I del art. 299 del texto constitucional), norma marco que debe contemplar los criterios técnico jurídicos que los Órganos Legislativos de los entes autonómicos, apliquen en la creación, modificación y supresión de los tributos correspondientes a su ámbito jurisdiccional, pautas que además garanticen el establecimiento de cargas tributarias en el ámbito deseado de seguridad jurídica, se denota que es preponderante incluir en dicho instrumento, criterios para el establecimiento de exenciones, exclusiones o situaciones de no sujeción; así como los presupuestos necesarios para su procedencia, las condiciones a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de su duración, añadiendo el establecimiento de otros beneficios y demás incentivos fiscales, atribución que será ejercida por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgados, toda vez que así como se les confiere potestad para el establecimiento de tributos es necesario dotarles de la facultad de eximir a los sujetos pasivos del pago de tributos, cuando fundamentos de política social o económica así lo evidencien.

En este contexto, sobre el tema en análisis se formulan las siguientes directrices:

- La relación existente entre el poder tributario y el poder de eximir del que hablamos en el desarrollo del presente capítulo, exige que el mismo gobierno que tiene la potestad de aplicar gravámenes, tenga correlativamente la de dispensar de su pago, sin embargo esto no siempre se entiende así pues son frecuentes los casos de exenciones que se basan en la

discrecionalidad de las autoridades y se establecen sin observar la debida competencia. Como ejemplo se cita en la doctrina el caso de países que teniendo un Sistema Federal, el Congreso en busca de lo conducente a la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias, consideró conveniente conceder exenciones impositivas de amplitud variable, aplicables a los impuestos nacionales pero que se hicieron extensivas a tributos provinciales y municipales. Durante mucho tiempo se admitió la situación bajo el razonamiento de que si el Congreso para fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición sería perfectamente constitucional pues traduce el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas definiciones priman sobre cualquier disposición en contrario que contuvieran las constituciones o leyes de provincias. Posteriormente se reparó en que si bien la exención debe restringirse a la necesidad del bienestar común que la justifique, debe provenir de una manifestación expresa de voluntad, consideración que justamente introduce un concepto olvidado en este razonamiento y que es el de la medida de la competencia, resultando innegable que la norma que dispone que las entidades, organismos, y demás sujetos (Personas de Derecho Público) estén sometidos a la potestad tributaria provincial y municipal, admita soluciones como la analizada, siendo irreal por la imposibilidad de su aplicación, sin dejar de lado el caos que la misma generaría.

- Se debe contemplar expresamente la prohibición para delegar la definición y fijación de los elementos configuradores de la exención o beneficio fiscal, manteniendo por su importancia estas materias dentro del límite de reserva legal, para evitar el frecuente error que se comete de establecer el beneficio en ley y dejar conceptos sobre su duración, alcance y condiciones, etc. a disposiciones de jerarquía normativa menor a la ley, lo cual hace inaplicables los beneficios en muchos casos dada la ambigüedad con la que sus notas configuradoras han sido establecidas.
- Resulta también insoslayable en el contenido de la norma ha dictarse, la determinación sobre la entrada en vigencia de las exenciones o beneficios tributarios y el plazo de duración, puesto que son innumerables los conflictos jurisdiccionales que por este tema se han suscitado en nuestra realidad. En este sentido se deberá aclarar que las exenciones respecto de las cuales la ley nada dice sobre el término de su vigencia, se entienden otorgadas por tiempo indeterminado y subsisten mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas. Ahora la subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas las disposiciones legales que las establecen, puesto que el hecho de no expresarse término de vigencia no puede llevarnos a interpretar que la exención se otorgó a perpetuidad, ya que una ley posterior bien puede suprimirlas, cuestión ésta, que depende de la valoración del legislador sobre los intereses públicos en juego, a no ser que la norma conceda el beneficio expresamente a perpetuidad o con plazo determinado, debiendo

por su complejidad evitar las que corresponden a la primera especie.

Al respecto es pertinente hacer referencia al mayor fundamento que se esgrimió a efecto de mantener a perpetuidad exenciones indeterminadas en su plazo, nos referimos a la teoría de los derechos adquiridos, sobre el particular la doctrina ha manifestado la imposibilidad de sustentar en mérito a ella la defensa o el mantenimiento de las exenciones ante los futuros cambios normativos, esto pues para comenzar la categoría en sí se encuentra en crisis, es más se puede decir que gran parte de la doctrina jurídica la rechaza por su inexactitud; a lo que se debe añadir que la consideración antes expuesta de la exención como codefinidora del hecho imponible y como modalidad de la imposición, impide apreciar esta realidad como situación jurídica subjetiva sobre la que edificar el derecho adquirido y finalmente, porque existe dificultad en considerar adquirida una exención antes de la eventual reforma normativa, pues al devengarse ésta por la realización del hecho imponible y en los tributos periódicos en cada uno de dichos períodos, solo una ley retroactiva aplicable a hechos ya realizados podría permitir entender que con anterioridad a la misma se había iniciado y adquirido la exención. Se presentan por tanto dos opciones; que antes de dicha entrada en vigor se hayan consumado diversos períodos impositivos, habiéndose devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención, en cuyo caso basta con el principio de irretroactividad para mantener los beneficios devengados a resguardo de la nueva norma; ó la segunda opción que es la de los eventuales beneficios pendientes de

producción, es decir no habiendo nacido todavía la exención derivada de estos últimos, no puede considerarse ya adquirida frente a la ley modificadora.

En este orden de consideraciones la construcción de los derechos adquiridos resulta, pues innecesaria en el primer caso, y de imposible aplicación en el segundo, ya que la realización del hecho imponible en cada período tendrá lugar bajo la vigencia de la ley nueva. En conclusión, si esta última prevé disposiciones transitorias o especiales con efectos retroactivos, habrá de estarse a lo que en ella se disponga. Si no contiene previsión alguna, las exenciones devengadas antes de su entrada en vigor serán aplicables y subsistentes por el principio de irretroactividad, pero para los hechos o períodos culminados tras aquella, sólo será de aplicación el nuevo régimen, pues será la ley nueva la vigente en el momento de producirse, añadiendo que para la doctrina la tesis de los derechos adquiridos no va con la filosofía del Estado Social y Democrático de Derecho que recoge la Constitución que se fundamenta en la igualdad y la justicia.

- En materia de exenciones tributarias, éstas deben surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, no hacerlo puede llevarnos al caso extremo de la interpretación restrictiva o a la denominada “interpretación abrogante”, en mérito a lo cual resulta ejemplificativo citar el caso de la exención al IUE para las entidades sin fines de lucro que

realizan actividades comerciales pero que la totalidad de sus ingresos o patrimonio se destinan a los objetivos por los que la entidad ha sido creada. En este caso y más aún habiéndose sometido el acto administrativo que rechazó la exención a recurso administrativo, el criterio para resolver el recurso fue que en sujeción a la letra muerta de la ley, en tanto ésta dispone mediante el art. 49 de la ley 843, la prohibición para estas entidades de realizar cualquier actividad comercial, independientemente de que la misma se realice para la obtención de recursos que en su totalidad serán reinvertidos en la actividad, sin que exista posibilidad de distribución del patrimonio o ingresos entre sus socios, no corresponde exención alguna, pues la interpretación literal de la ley se centra en la imposibilidad de realizar actividades comerciales. Es decir que más que el razonamiento sobre la necesaria implicancia de las normas que establecen la exención, operó una interpretación abrogante, pues no tiene sentido disponer una exención cuando no existe posibilidad de materialización del hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria primero, para luego dispensar su pago, siempre que se cumplan los supuestos que la norma ha establecido para la procedencia del beneficio, cual por tanto la justificación para establecer una exención a entidades que no realicen actividades económicas y que por tanto no tienen ingresos ni utilidad alguna como para pagar el impuesto (IUE), situación en la que se identificaría más bien una no sujeción, pero carece de lógica jurídica interpretar que la norma define una exención bajo condición de que no se realice el hecho generador del impuesto cuya dispensa contempla.

- Por consiguiente es recomendable considerar para el establecimiento de las exenciones algunos criterios que eviten el abuso discrecional de dicha figura jurídica, que tengan que ver con el impacto económico de su establecimiento, como con los mecanismos de control fiscal, exigencia que pretende la más racional aplicación de dichos beneficios, es aconsejable en este sentido que el ordenamiento jurídico se manifieste en términos generales muy cauteloso con el establecimiento de exenciones, estableciéndose al efecto diversos mandatos dirigidos al propio legislador ordinario, como la previsión relativa a la elaboración anual del presupuesto de gastos fiscales o cálculo del coste de las exenciones existentes en el ordenamiento.
- En los casos en que existen motivaciones de otro orden (extrafiscal), debe exigirse, como ya hemos explicado, la evidencia de finalidades no arbitrarias, sino compatibles con valores del propio ordenamiento, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica.
- Una limitación interesante que se identifica en la legislación comparada, específicamente en el derecho tributario argentino, es aquella que establece que tanto las exenciones como los beneficios tributarios no producirán efectos en la medida en que su aplicación pudiese derivar en una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros.

Se espera por tanto que la materialización de estas directrices se traduzca en normas puntuales sobre las que la



potestad tributaria para eximir del pago de tributos pueda ejercitarse, respetando derechos, garantías y principios constitucionalmente resguardados, permitiendo a los sujetos pasivos sentir que la potestad tributaria de los diferentes niveles autonómicos respeta dichas categorías constitucionales, a partir de la evidencia de que el tributo que deben soportar guarda relación, por un lado, con su capacidad económica y, por el otro, con la carga que soportan otros individuos que se encuentren en análogas condiciones de capacidad contributiva.

#### **4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD, SU CONTEXTUALIZACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO Y MEDIDAS QUE EVITEN LA DETRACCIÓN DE RIQUEZA IMPONIBLE**

##### **4.1. SIGNIFICADO DE LA INTERDICCIÓN A LA CONFISCATORIEDAD EN EL CONTEXTO DEL DEBER DE TRIBUTAR ESTABLECIDO POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO**

Podemos señalar *prima facie* que existe una relación íntima entre Estado de Derecho, la garantía constitucional del derecho a la propiedad privada y los tributos como institución misma, si esto es así debemos considerar que el abuso de la potestad tributaria puede destruir el Estado de Derecho y lesionar el derecho a la

propiedad privada; en este sentido es que se manifiesta que la noción de no confiscatoriedad es independiente de la finalidad de un tributo, puesto que la injusticia que con éste pudiera haberse cometido debe siempre ser reparada, cuando ella produce en el patrimonio o en la renta de cualquier persona un daño que implique su confiscación.

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos, formulación unánime y universalmente admitida por la doctrina y recogida en gran parte de los ordenamientos jurídicos así como reconocido por la jurisprudencia, como veremos a lo largo del desarrollo del presente capítulo. El referido principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal (el término alude a la concepción integral del Estado, considerando los diferentes niveles políticos en los que constitucionalmente se ha organizado el mismo y la atribución de mayor o menor potestad tributaria a cada uno de ellos) y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, como lo señalamos por el derecho de propiedad, de manera tal que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente el patrimonio de las personas. Pero además se encuentra directamente conectado con otros principios constitucionales tributarios como el de capacidad contributiva y el de igualdad, contemplados en el Art. 323 de la Constitución Política del Estado, en mérito a los cuales se busca que el reparto de los tributos se realice de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, en consideración o criterios de capacidad contributiva, lo que evidentemente implica primero que se tenga en consideración la

capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes y en segundo lugar que las cargas tributarias deben recaer en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada.

Sin embargo, el análisis de la capacidad contributiva no debe ser entendida como un análisis económico y financiero del futuro contribuyente ya individualizado, sino como la necesidad de la búsqueda del índice que permita la aplicación equitativa a los sujetos pasivos del impuesto, ante la ocurrencia del hecho impositivo especificado en la norma, en este sentido se espera que la Constitución obligue al Estado, a que antes de ejercer su facultad impositiva, realice una medición de la realidad económica de los futuros sujetos pasivos del impuesto en términos globales, a fin de evitar que el impacto económico del mismo signifique que el contribuyente vea afectada su estabilidad económica, poniéndose en riesgo los medios de producción de la renta o evitando que el Estado haga suya la mayor parte de esta renta; pues no podemos dejar de considerar que la tributación evidentemente incide en la propiedad y la riqueza, constituyéndose por otro lado en una valiosa herramienta de distribución del ingreso y de reducción de desigualdades económicas y sociales, pero desde ningún punto de vista su objetivo es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad.

Se advierte claramente entonces que el análisis de la capacidad contributiva es un elemento importante que permitirá que el impuesto creado no tenga efectos confiscatorios.

De otro lado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional, pues su cumplimiento asegura que ciertas instituciones que hacen al contenido de nuestra Constitución, independientemente de la protección a la propiedad privada a la que nos referimos, está el derecho a trabajar, así como a ejercer industrias lícitas y asociarse para crear empresas, por ejemplo; en este sentido lo que se busca es que dichas categorías no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria. Todo lo señalado hasta acá nos permite afirmar con total certeza que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la Constitución Política del Estado en el ámbito tributario, puesto que se constituye en un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto, de manera que tal que a tiempo de crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Pero por otra parte si se trata de caracterizar dicho principio se debe señalar que muchas veces se lo asume como un “concepto jurídico indeterminado”, es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, conociendo las funciones que cumple en nuestro Estado Social de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se desconoce el principio

de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad, en su consideración de verdadera institución. Más aún si como reconoce el párrafo II del Art. 410 de la Constitución, el bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios Internacionales de Derechos Humanos y normas de Derecho Comunitario, por cuanto se debe denotar que el derecho de propiedad, considerando incluso la subordinación al interés común, se encuentra dentro de los derechos de toda persona, protegidos por la Convención Americana de Derechos Humanos, mediante el Art. 21 de dicho instrumento jurídico.

En mérito a lo señalado podemos decir en términos generales que se excede el límite de la no confiscatoriedad cuando se llega a gravar la fuente productora de la renta, y no la renta propiamente dicha, concretamente al establecer un techo para la renta del productor más allá del cual, los ingresos que obtenga van a parar a las arcas del fisco.

Lo que se pretende por tanto en este trabajo, es intentar integrar, cada uno de los aspectos desarrollados, en un concepto unitario que proporcione al principio de no confiscatoriedad un significado propio, tomando en cuenta que no se encuentra enunciado expresamente en nuestra Constitución y, reforzando por ello mismo su trascendencia, siempre como un elemento más dentro de la configuración del deber de tributación reconocido en la

norma fundamental. En este orden de ideas es necesario tratar sobre el fundamento del principio de no confiscatoriedad y de los límites fundamentales a la imposición que comporta, así como del ámbito objetivo y subjetivo de actuación del mismo, a efecto de la consecución de un sistema tributario justo, todo ello a efecto de construir el concepto del principio con la función de límite a la potestad tributaria, contemplado en la Constitución como garantía a la detracción de riqueza imponible del individuo por medio de los tributos que configuran el sistema tributario.

A partir de ello podemos considerar el principio como un mandato al legislador en sentido que éste debe llevar a cabo su desarrollo legal mediante la determinación y establecimiento de unos límites fundamentales mínimo y máximo a la detracción coactiva de riqueza imponible, que hagan posible que, en ningún caso, los tributos tengan alcance confiscatorio. En este contexto se deben considerar como los límites fundamentales a la detracción tributaria la utilización de un concepto amplio de renta y el tipo de gravamen. Realizaremos por tanto una aproximación acerca de cuáles deben ser, cualitativa y cuantitativamente, los límites mínimo no imponible y máximo imponible a no exceder y que el principio de no confiscatoriedad debe proteger y garantizar

Cuando afirmamos que el principio de no confiscatoriedad se sustenta en el derecho a la propiedad, queremos indicar que el principio busca esencialmente asegurar la inviolabilidad de la propiedad privada garantizada por el Estado en los artículos 56 y 57 de la Constitución. Así, el primero de los citados reconoce a) el derecho de toda persona a la propiedad privada individual o

colectiva, siempre que ésta cumpla una función social, b) garantiza la propiedad privada siempre que el uso que se haga de ella no sea perjudicial al interés colectivo, c) garantiza también el derecho a la sucesión hereditaria. Por su parte el artículo 57 establece que a nadie puede privarse de su propiedad, sino exclusivamente por causa de seguridad nacional o de necesidad pública, declarada por ley y previo pago de indemnización justa.

Vemos pues que si bien por un lado se protege el derecho a la propiedad privada, no es lógico que por otro se torne ilusoria dicha garantía a través del ejercicio de la potestad tributaria, por cuanto el principio de no confiscatoriedad pretende que la tributación por vía indirecta no torne incierta esta garantía, por cuanto podemos concluir en consecuencia que los tributos confiscatorios son inconstitucionales en cuanto violan la garantía del derecho de propiedad, consagrado en la Constitución.

Corresponde por supuesto, detenernos en un aspecto que si bien será desarrollado posteriormente, al tratar del principio de no confiscatoriedad en la legislación comparada; es necesario abordarlo ahora para reconocer que lamentablemente en el texto constitucional no se ha enunciado explícitamente - lo cual dada la importancia del principio hubiera sido lo más recomendable- y que el texto de la disposición referida a la propiedad privada tampoco prohíbe expresadamente la confiscación, empero también debemos puntualizar que no consideramos que sean motivos suficientes que justifiquen dejar de lado la aplicación del principio de no confiscatoriedad, dada su trascendencia como límite a la potestad

tributaria y como la mejor respuesta en la búsqueda de racionalidad en el sistema tributario de un país.

Situación que por otro lado no es aislada, se presenta en otros países también, el ejemplo más cercado lo encontramos en Argentina, al respecto recurrimos a lo señalado por el tributarista Soler cuando dice: “Si bien la garantía de no confiscatoriedad no ha sido establecida expresamente en la Constitución Nacional para el caso de los tributos, ella puede ser derivada tanto de la adecuada aplicación del principio de justicia, cuanto de la inviolabilidad de la propiedad establecida en el artículo 17 del texto supremo. “(2005, p. 168).

#### **4.2. FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y SU APLICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA**

Necesariamente tiene que existir armonía entre las instituciones de la propiedad privada y las instituciones de la tributación, debido a que dicho derecho y todo su contenido por supuesto, quedaría sólo en teoría si el Estado no la garantizara, pero por otro lado, el Estado no podría cumplir sus funciones sin recursos, los mismos que como todos sabemos provienen de la propiedad privada.

Es por ello que, para que el Estado pueda cubrir las necesidades públicas es necesario que tenga recursos, los que provienen de la renta o del patrimonio de los particulares. Esta es precisamente la conexión entre la propiedad y los tributos, uno se alimenta del otro, la propiedad privada sólo puede ser garantizada



por el Estado si cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla. En este sentido, no hay contradicción entre el derecho a la propiedad y el tributo, sino que se da una suerte de complementación. No obstante ello, es universalmente aceptado que debe existir un límite a la facultad del Estado de imponer tributos (potestad tributaria), sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse reiteramos, en tan sólo una bonita palabra.

Justamente ese límite está dado por el principio de No Confiscatoriedad de los impuestos, el mismo que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente, si es que se pretende proteger efectivamente el derecho de propiedad.

La confiscación consiste en la transferencia obligada de los bienes o rentas de una persona al Estado, por decisión unilateral de éste, sin derivarse derecho ni compensación alguna al propietario de los mismos. Por el contrario, la expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del congreso en favor del Estado, previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.

Es por ello que generalmente la expropiación es permitida por las Constituciones, exclusivamente por causa de necesidad pública, a diferencia de la confiscación que se encuentra prohibida.

La doctrina sostiene que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la que el monto llega a

extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esta vía la propiedad privada. Ahora hay que tener presente que la no confiscatoriedad no siempre es una expresa garantía constitucional, algunas constituciones no la señalan expresamente, pero no por esto desaparece, en estos casos, pues constituye como ya se dijo una garantía implícita de orden constitucional que surge de la aplicación del derecho de propiedad.

Dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado y que al legislador corresponde definir, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada.

Corresponde aclarar por tanto que el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado, si el legislador tributario decide gravar la propiedad, pues la Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones de orden fiscal, por tanto el Estado, conforme lo dispuesto constitucionalmente, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del

conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su Artículo 323.

Por tanto lo que se quiere dejar claramente establecido es que no se trata de determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad y en ello, por cierto, no son pertinentes consideraciones tales como que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo, que son exigibles, esto se entiende para impuestos destinados a gravar utilidades, ganancias o rentas.

Por otra parte la noción de no confiscatoriedad ha sido incluida explícitamente en las Constituciones tanto europeas como latinoamericanas, las que ofrecen diverso desarrollo, la Constitución de España de 1978 y la del Brasil de 1988. En el caso peruano la No Confiscatoriedad constituye una garantía constitucional expresamente declarada por el artículo 74 de la Constitución, donde la misma se constituye como una garantía constitucional implícita. Por otro lado está el caso de la Constitución Argentina, la que como se señaló precedentemente no incluyó el principio expresamente en su texto, sin embargo éste se deriva de los principios de justicia y de la inviolabilidad de la propiedad privada, es así que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia mantuvo el límite concreto del 33 por ciento del valor de los bienes o del monto de la renta como techo admisible para una imposición, traspuesto el cual todo impuesto o derecho que lo supera debe tenerse como confiscatorio; finalmente el caso de Colombia cuya situación y

solución en cuanto a la aplicación del principio resultan similares, es decir mediante derivación de otros principios constitucionales y pronunciamientos jurisprudenciales.

Ahora bien, es necesario considerar que para saber si un impuesto es confiscatorio hay que tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que los impuestos no pueden privar a una persona, como ya dijimos, de su aptitud económica, más no es nada fácil determinar que porcentaje de impuesto es el que te impide vivir, ya que un mismo porcentaje de impuesto puede ser confiscatorio en unos casos y en otros no, por ejemplo un impuesto del 50%, para quien tiene una renta de salario mínimo: es confiscatorio porque no se le deja capacidad económica; pero ese mismo 50% de impuesto para quien tiene una renta muy alta: no resultará confiscatorio.

Por otra parte se debe considerar que la confiscatoriedad de un tributo se analiza caso por caso, pero sin dejar de lado el análisis de la confiscatoriedad del sistema tributario en su conjunto. En este sentido se apuntan algunas conclusiones vertidas por la doctrina sobre la confiscatoriedad de los impuestos:

- Un impuesto sobre el patrimonio, es confiscatorio cuando este supera las rentas obtenidas por ese patrimonio. Actualmente en nuestro ordenamiento jurídico no existe una norma para que no pase esto, para ello, se tiene en cuenta generalmente la cuota a pagar según patrimonio y renta y la suma de ambas se dice no debe superar el 60% de renta ganada por el sujeto pasivo. Si la

supera, habrá que reducir la cuota, pero esa reducción del impuesto del patrimonio nunca puede ser mayor al 20%.

- Un impuesto sobre renta que ya pagado deja una renta disponible muy pequeña al sujeto pasivo, es también confiscatorio.
- Un impuesto sobre gasto o consumo que una vez satisfecho deja una capacidad económica inferior al mínimo vital al sujeto pasivo, evidencia también una situación que vulnera la no confiscatoriedad tributaria.

Las aproximaciones desarrolladas nos permiten concluir contundentemente que no es suficiente que los tributos sean creados respetando el principio de legalidad, ya que éste, es una garantía de naturaleza formal, sino que deben crearse respetando todos los principios consagrados en la Constitución, así como los derechos que protege y garantías que contempla.

#### **4.3. DETERMINACIÓN DE LA CONFISCATORIEDAD, O NO, DE UN TRIBUTO, PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD**

##### **4.3.1. CRITERIOS DOCTRINALES**

El profesor Dino Jarach (1996, p.327) sostiene que la superposición de gravámenes y aún las dobles imposiciones

son constitucionales, mientras no se llegue a la confiscatoriedad, a contrario sensu, sería inconstitucional la acumulación de impuestos que excede el límite admitido por la jurisprudencia. El mismo Jarach se plantea una cuestión crucial: ¿cuál de los impuestos resultaría confiscatorio: el último o el primero establecido por ley, o el último cobrado, o el primero vencido, o el último vencido, o el más gravoso?, dejando el autor abierto el tema de discusión.

Horacio García Belsunce (2003, p.332) se pregunta también cuál de los impuestos debería ser declarado confiscatorio, no podría serlo en conjunto, ya que no se podría invalidar toda la tributación que recae sobre una misma riqueza imponible, sobre esto, precisa que el planteamiento se encuentra más cómodo en el terreno doctrinal o académico que en el de la posibilidad de llevarlo a la práctica en su judiciabilidad.

Rodolfo Spisso (2000, p.335) por su parte considera que se podría declarar la inconstitucionalidad del último o últimos sancionados, que al agregarse a los vigentes dieron causa a la confiscatoriedad global alegada, es decir “la gota que rebalsa el vaso”, o que en todo caso se podría descontar determinado porcentaje de todos los tributos involucrados en el litigio, de tal manera que el conjunto de ellos no incida más allá del límite máximo del 33% sobre la riqueza gravada, solución a la que se adhiere el profesor Villegas (1997, p. 198) cuando se plantea el caso de un concurso confiscatorio

de tributos, éstos deberán ser reducidos proporcionalmente por el tribunal interviniente hasta llegar a la suma que se fije como máximo admisible para no ser considerado ese conjunto de tributos como violatorio de la propiedad del contribuyente.

Oswaldo H. Soler (2005, p.168) considera que: “La admisión de una imposición progresiva no podría en modo alguno justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o el patrimonio de las personas, por lo que es menester el establecimiento de límites al poder tributario del Estado en este sentido” y ésta precisamente la orientación que ha seguido la jurisprudencia argentina, al considerar en los casos en que el tema ha sido sometido a su conocimiento y resolución, que dicha situación es definitivamente contraria a la equidad. Añade el autor que los parámetros porcentuales más allá de los cuales los tributos han de considerarse confiscatorios, han sido establecidos en general respecto de gravámenes que inciden sobre el patrimonio, como es el caso del impuesto inmobiliario o las contribuciones de mejoras, en las que se tomó como pauta la renta producida por los bienes incididos con el tributo, o el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, en los que el límite se fijó sobre el patrimonio transmitido.

En el caso de la contribución inmobiliaria, nos dice el citado tributarista (Soler,2005, p. 168) que la Corte Suprema se ha pronunciado en el sentido que tal gravamen es confiscatorio cuando se prueba la absorción por el tributo de

una parte sustancial de las utilidades producidas por el inmueble sometido al gravamen, debiéndose tener en cuenta a este respecto el rendimiento normal medio de una correcta explotación de dicho bien, entendiéndose por esto último el debido aprovechamiento de todas las posibilidades que puedan estar al alcance del común de la gente, dedicada a esa especie de trabajo.

Sostiene que en la Corte Suprema de Justicia prevaleció el porcentaje del 33% tanto en el caso del impuesto inmobiliario como el impuesto a la herencia, pero se negó la existencia de confiscatoriedad en los impuestos sobre el consumo, dada la posibilidad en estos casos de traslación de la carga impositiva por parte del contribuyente de derecho, considerando que la afirmación jurisprudencial resulta muy discutible y el hecho de que, en muchas ocasiones, los impuestos al consumo cumplen finalidades de ordenamiento económico, tampoco justifica la irrazonabilidad de sus alícuotas.

Haciendo referencia a Spisso otro destacado tributarista, cuyo criterio Soler comparte plenamente (2005 p.169), señala que en un planteo de confiscatoriedad no cabe descartar ningún tipo de gravamen directo o indirecto, debiéndose sustituir el concepto de traslación por el de existencia de un perjuicio derivado de la absorción sustancial de las rentas reales o potenciales, considera por tanto que se debe computar no sólo todo tipo de impuestos, sino también ciertas manifestaciones económicas del Estado que



operan como cargas efectivas sobre las actividades privadas, lo que implica la creación de verdaderos tributos sin ley que lo autorice, con lo cual sigue el criterio vertido por Casás.

A partir de lo señalado, concluye que a fin de determinar la carga fiscal global debemos tomar el rédito potencial teórico de cada actividad o explotación, o en su caso, las mayores rentas brutas que en concreto se hubieran obtenido, comparándolas con el total de prestaciones fiscales que incidan sobre el patrimonio del contribuyente, tributos directos e indirectos y demás medidas económicas que representan cargas efectivas, para de esa manera cuantificar el porcentual que representa la carga fiscal total sobre el beneficio real o potencial, para determinar así si el nivel de sacrificio se compadece con el programa constitucional. En caso que no se alcanzará el rédito potencial teórico, deberá determinarse la causa, es decir, si ello obedece a una desidiosa o irracional administración o al hecho de que la carga fiscal, al ser trasladada a los precios, ha determinado un nivel de demanda que imposibilita obtener ese rédito teórico, en cuyo caso se estaría frente a la confiscación de legítimas utilidades.

Todo lo expuesto se entronca con la necesidad de mantener la intangibilidad del capital, para lo cual debe tenerse en cuenta que la validez jurídica de un tributo guarda relación con la existencia de utilidades reales o potenciales. Por supuesto que dicha afirmación no implica desconocer la

facultad del Estado de establecer tributos sobre exteriorizaciones de riqueza que tomen en cuenta el capital, pero siempre a condición que ese patrimonio genere utilidades reales o potenciales. Sostener lo contrario implicaría admitir que el Estado se apropiaría de toda la riqueza privada al cabo de tres años.

El tributarista español Fernando Perez Royo (2005, p.60) nos dice sobre el límite de la confiscatoriedad, que en el Art. 31 de la Constitución Española luego de enumerar los principios de justicia en la distribución de la carga tributaria, se señala que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio y que dicha prohibición se introduce como una “coletilla” a manera de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema tributario, no obstante ello es una norma singular que no se contempla en otros ordenamientos y que se la rescató como fruto del espíritu de compromiso con el que se elaboró la Constitución de 1978, con tal, en su opinión el principio tiene un valor más ideológico o político que jurídico, pues considera que el límite de la confiscatoriedad confunde dos planos, el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de la propiedad privada, ésta la razón por la que en su criterio aún sin recurrir al principio analizado, una ley que configure un tributo que produzca el efecto de anulación del derecho de propiedad, sería tachada de inconstitucional. Para finalizar y apuntando a una correcta aplicación de este límite al poder tributario, cita la orientación de la jurisprudencia española según la cual el principio debe

ser utilizado con la necesaria parsimonia y no cuando simplemente sea gravoso el tributo, es más se debe probar que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible y no tan sólo que el importe resulte elevado, pues se corre el riesgo de que absolutamente todos los impuestos puedan considerarse confiscatorios.

Es interesante dada su actualidad referir algunos criterios vertidos por la tributarista colombiana Lucy Cruz de Quiñones sobre el particular, en ocasión del artículo que escribió en el texto homenaje al Doctor Eusebio Gonzalez García (2010, p.65), en el que nos dice que es necesario distinguir en cuanto al derecho a la propiedad distintos contenidos, así está el ejercicio del derecho real de propiedad sobre bienes específicos, de carácter netamente patrimonial y el derecho a disponer o a adquirir o a conservar la fuente patrimonial de la renta o la riqueza que se pretende gravar, que califica como contenido esencial o fundamental compatible con la tributación proporcional o progresiva. Suele decirse entonces que el límite del derecho de propiedad es precisamente el deber de contribuir. Acota que es en este sentido que los tratados internacionales lo conciben, como una noción que equilibra el derecho de propiedad con el deber solidario de contribuir, que se concreta en la ley, dentro de ciertos márgenes de discrecionalidad que tiene el legislador, que en todo caso no pueden ser tan “amplios” que se desequilibren esa difícil relación entre el núcleo esencial del derecho y el acatamiento del deber.

En el ámbito internacional, el margen de discrecionalidad del Estado puede ser calificado a través de un juicio de proporcionalidad y razonabilidad más que como un juicio sobre la causa o razón de ser de un tributo. La doctrina europea, en el marco del convenio de derechos humanos y libertades nos explica la doctrina de “la carga excesiva” que significa desproporción, de manera que el criterio de la carga no excesiva tiene un contenido económico y conecta, de este modo, con el principio de capacidad contributiva, que es el referente básico de la justicia tributaria.

Aclara que el ordenamiento constitucional colombiano no consagra, expresamente, la prohibición de confiscatoriedad asociada específicamente al tributo sino a la pena, empero ha sido la jurisprudencia del Corte que aclaró que la prohibición de los impuestos confiscatorios tiene otros fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privada y los principios de justicia y equidad tributarias. Esto porque si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado.

Recuerda que inicialmente la jurisprudencia admitió que sólo eran confiscatorios los impuestos que lleven a la “extinción” de la propiedad y no aquellos que signifiquen un sacrificio desmedido sobre la fuente de la riqueza o sobre la renta misma y que el precedente judicial admite como límite al poder sólo la extinción de la propiedad y no su menoscabo con una tarifa excesiva o con un hecho gravado que haga disponer del bien para pagar el tributo.

Queralt, et al (2002, p. 117), nos dicen que la previsión constitucional que prohíbe la confiscatoriedad del sistema tributario constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece extramuros del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo. Por el contrario, los principios que sustentan la confiscación son distintos. Señalan que el principio de no confiscación supone, como ha señalado Lasarte (Queralt, et al. 2002, p.117), un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, su finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta, lo cual consideran es reflejo de lo difícil que resulta técnicamente determinar en abstracto la confiscatoriedad.

#### **4.3.2. ¿DEBERÍA EXISTIR UN LÍMITE A LA IMPOSICIÓN Y CUÁL DEBERÍA SER EL MISMO?**

En principio diremos que el límite a la imposición equivale a aquella medida que al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se oponen a reconocidos postulados políticos, económicos, o sociales.

Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o cuando la traspasa, y suele hablarse de límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta del contribuyente, en forma tal, que el efecto financiero corre peligro de malograrse o que la imposición produzca efectos indeseables.

En virtud a ello se sostiene que si el Estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, se deben tener presentes los siguientes límites a la imposición: i) Límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria; ii) Límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria; iii) Límite jurídico, que pretende normar el

límite económico real del contribuyente. Este último lo encontramos en la Constitución y en la Jurisprudencia. (S A)

Consiguientemente se entiende que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad con límites infranqueables, que excluyen la confiscación de la fortuna privada valiéndose de los tributos, desde este orden de consideraciones consideramos que no sólo resulta necesario sino imprescindible el establecimiento de límites a imposición.

Sin embargo existen algunas preguntas centrales que deberíamos resolver a) ¿Qué es considerado confiscatorio en materia tributaria y en la Constitución?; b) ¿Hasta dónde llega la imposición legítima?; c) ¿Cuándo se traspasa la frontera entre lo permitido y lo prohibido con el principio de No Confiscatoriedad?; d) ¿Cómo se individualiza el exceso?, e) ¿Se podría dar confiscatoriedad en el cobro de otras especies tributarias o solo podríamos hablar de impuestos confiscatorios?;f) ¿Las multas podrían ser confiscatorias del derecho de propiedad?, g) ¿cuál es el límite entre un impuesto razonable y otro irrazonable?

Sobre que es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes, es decir se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable. Así, se sostiene que

para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente “la razonabilidad del tributo”, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

De acuerdo a lo señalado por la doctrina, la confiscatoriedad se configura cuando se prueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado y el quantum de un tributo sale del límite de lo razonable, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasione el aniquilamiento del derecho de propiedad, en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

Todo lo señalado anteriormente nos lleva al tema de lo razonable y lo irrazonable, por ello, la siguiente pregunta que nos hacemos es ¿hasta qué monto un tributo es razonable? ¿Cuál es el límite entre lo razonable y lo irrazonable? ¿Cuál es la parte sustancial del capital o de la renta?

Evidentemente las respuestas no son sencillas, pues es casi imposible establecer con precisión y certeza un límite general aplicable a todos los casos, entre lo que es confiscatorio y lo que no es confiscatorio.

Es cierto que existe acuerdo en que un tributo es confiscatorio si el monto de su alícuota es irrazonable y también hay consenso en que se va más allá de la razonabilidad cuando el tributo absorbe parte sustancial de la



renta o del capital. Lo que no hay es una solución unívoca, por el contrario parecería que los excesos sobre la razonabilidad que implican confiscación deben ser analizados en cada caso en particular para hallar la respuesta correcta en cada caso.

Para el caso del capital, hay consenso en señalar que por la vía impositiva se debe gravar sólo la renta y no el capital, esto no va en contra de la existencia de gravámenes al capital como expresión de capacidad contributiva, de la cual el capital es signo evidente en muchos casos, sino que los impuestos al capital que lo toman como hecho imponible, deben pagarse con la renta que los capitales producen.

En relación a otras categorías que corresponden al género del tributo, las tasas, por ejemplo se considera que es injustificable el exceso en el cobro de una tasa (llámese arbitrio, derecho o licencia), pues debe existir en el cobro de la misma una razonable y discreta relación entre el monto cobrado y el costo del servicio efectivamente prestado, por lo que se advierte que la confiscatoriedad es un concepto que puede manifestarse en cualquier especie tributaria no obstante los elementos que según su definición y caracterización hagan más fácilmente identificable esta indeseable situación.

En términos generales diremos que existe acuerdo en considerar que la confiscatoriedad respecto de los tributos se da cuando se altera la intangibilidad del capital, por lo que

no se puede admitir un impuesto constitucionalmente válido cuando no existen rentas suficientes para pagarlo sin que el patrimonio sea afectado.

Es por ello que, el límite entre lo tributable y lo confiscatorio no es absoluto, varía según las circunstancias del hecho que ocasionan su aplicación.

En relación a las multas, en principio debemos considerar que dada su naturaleza sancionatoria y no contributiva no pueden integrarse en el mismo razonamiento de solución con respecto a la no confiscatoriedad, toda vez que mientras las penas buscan prevenir un comportamiento indeseable, los tributos son contribuciones para financiar los gastos del Estado, por lo que en el ordenamiento jurídico el régimen de los referidos ámbitos resulta específico.

La Presión Tributaria de un país es el resultado de dividir el total de los tributos que afectan a los contribuyentes entre el producto bruto interno, y tratándose de la presión tributaria personal se deberá dividir el total de los tributos que paga un contribuyente entre el total de sus ingresos, en consecuencia el ejercicio de la potestad impositiva puede resultar inconstitucional en forma vertical, si se afecta el límite de lo razonable en un solo tributo de un solo nivel de gobierno; así como cuando se trata de un tributo individual se ha visto que hay un límite crítico después del cual la tributación se torna inválida, lo mismo sucede ante una presión originada en tributos concurrentes, esto debido a que

en la violación, quebrantamiento o supresión del derecho de propiedad, igual se alcanza, ya sea por el camino de la aplicación de un sólo tributo exorbitante, o por acumular en el contribuyente la obligación de afrontar un sin número de tributos, quizá individualmente moderados, pero que en su conjunto acarrearán del mismo modo el despojo sustancial del beneficio, afectando incluso, en algún caso, el propio capital que lo produce.

Si bien es cierto que la capacidad contributiva se exterioriza de muy distintas maneras, y ello da lugar a la aplicación de múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales, no, es siempre una sola, pues al fin de cuentas todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio afectado, y si esa concurrencia va más allá de los límites tolerables acaba con el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia, al disminuir ese patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.

Hay que tener claro por otro lado que un tributo será considerado confiscatorio dependiendo de los factores que confluyen en determinado país y momento histórico, ya que lo que pudiera ser considerado confiscatorio para nuestro país en la actualidad, puede no serlo dentro de unos años.

Como ya se señaló La Corte Suprema Nacional Argentina ha considerado que “la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del

gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”, en este sentido fijó en 33% el tope de validez constitucional de ciertos tributos, declarando de esta manera inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación, con el mismo criterio ha declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede del 33% del valor de los bienes recibidos por el beneficiario.

Es interesante reparar en los pronunciamientos de la jurisprudencia peruana la que recurrentemente se pronuncia reconociendo que un tributo es confiscatorio cuando es irrazonable en su monto y entonces el límite entre un tributo no confiscatorio con otro que resulta serlo, está justamente en la razonabilidad de su alícuota. Considera también que el principio de no confiscatoriedad, se desprende del principio de la capacidad contributiva, asumiendo que todo impuesto debe gravar manifestaciones de la dicha capacidad, como consecuencia de ello, si hubiera un impuesto demasiado oneroso para el contribuyente que obligara a desplazar hacia el fisco una parte significativa de su patrimonio que origina la imposibilidad en su restitución al nivel que tenía con anterioridad al pago del tributo, es desde el punto de vista cuantitativo confiscatorio.

La jurisprudencia ha considerado además, que el legislador al establecer el hecho imponible se encuentra obligado, a respetar y garantizar la intangibilidad y el valor del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de las rentas devengadas, o si afecta la fuente productora de la renta en cualquier medida, atentándose gravemente contra el Principio de No Confiscatoriedad.

#### **4.4. PROPUESTA**

Consideramos en mérito a lo señalado que si bien el principio de no confiscatoriedad se sustenta en el derecho de propiedad de las personas, ya que por la vía de creación de tributos el Estado no puede apropiarse de los bienes de los contribuyentes; encuentra su mayor sustento en el Principio de Capacidad Contributiva, en el entendido que todo impuesto debe gravar manifestaciones de capacidad contributiva; como consecuencia de ello, si hubiera un impuesto demasiado oneroso para el contribuyente que le obligara a desplazar hacia el fisco una parte significativa de su patrimonio que origina la imposibilidad en su restitución al nivel que tenía con anterioridad al pago del tributo, es desde el punto de vista cuantitativo, confiscatorio. Es precisamente el análisis de la capacidad contributiva que nos llevará a identificar en el criterio de razonabilidad una herramienta importante para esclarecer el parámetro o medida de lo confiscatorio y lo que no lo es, herramienta que nos permita formular un planteamiento general, sin dejar de lado la consideración del caso particular, en el que se podrán recurrir a muchos otros elementos; esto pues es indudable

que el legislador debe gravar manifestaciones de capacidad contributiva.

Por tanto a la hora de cualquier análisis sobre tributos, en consideración al principio de no confiscatoriedad se debe denotar que, por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta, el mismo debe recaer precisamente sobre la renta y no sobre el capital, pues de lo contrario, es decir si el impuesto recae sobre el capital, se debe tener claramente establecido, que éste puede ponerse en serio riesgo y hasta destruirse, caso en el que el mayor perjudicado sería el Estado y por tanto el interés común. En el caso de impuestos que tomen en cuenta el capital como una manifestación de riqueza, es aconsejable considerar que es imprescindible que el capital genere renta para gravarla, pues si el capital gravado no genera utilidades, gravarlo implicaría su destrucción sostenida en cierto tiempo.

Ahora podría suceder que un impuesto sea confiscatorio aún cuando recaiga sobre un hecho imponible que refleje capacidad contributiva, lo cual puede presentarse cuando la alícuota aplicable al caso concreto no guarde correspondencia o equidad con esa capacidad contributiva, entonces estaríamos ante el caso de un tributo irrazonable, pues se debe tener presente que debe existir razonabilidad y proporcionalidad en la aplicación de los impuestos.

A partir de las consideraciones expuestas, tanto en el ámbito doctrinal como en el de la jurisprudencia, así como lo recogido por la legislación comparada podemos ensayar soluciones que nos

permitan observar el límite aconsejable en la imposición y fundamentalmente que esta resulte acorde con la concepción del sistema impositivo que la Constitución Política del Estado ha trazado para el país. Soluciones a manera de lineamientos o directrices que estén contemplados en la Legislación Básica de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos (conforme el numeral 7, parágrafo I del art. 299 del texto constitucional) en los siguientes términos:

- La confiscatoriedad, vía creación de tributos o modificación de la base imponible o alícuota, está prohibida ya sea que se presente horizontalmente (un solo tributo) o como resultado de un concurso confiscatorio (suma de tributos).
- Son confiscatorios los tributos que evidencien un sacrificio desmedido sobre la fuente de la riqueza o sobre la renta misma, de tal manera que se tenga que disponer del bien gravado para pagar el tributo, se desintegre el patrimonio o se prive de renta al sujeto pasivo de los mismos.
- Salvo casos en los que un solo tributo genere la confiscatoriedad en su aplicación, el umbral máximo de la carga tributaria debe definirse en consideración al concurso de tributos que debe soportar el sujeto pasivo y el impacto directo en el patrimonio del mismo.

A este efecto el porcentaje máximo de carga total del sistema tributario para personas naturales y jurídicas, podría

determinarse en una disposición legal que establezca la metodología de cálculo respectiva.

## **5. RAZONABILIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO**

### **5.1. CRITERIOS DOCTRINALES QUE ORIENTAN LAS TENDENCIAS ACTUALES SOBRE UN ÓPTIMO SISTEMA TRIBUTARIO**

El tributarista Juan Vicente Sola (2006, p.145) sostiene que el régimen impositivo es una de las principales formas de riesgo de ejercicio abusivo del poder, juntamente con la limitación de los derechos individuales que suele derivarse vía reglamentación, constituyendo uno de los límites constitucionales al abuso del poder tributario, la razonabilidad. Sostiene por ello que lo relevante del control de constitucionalidad es mantener el ejercicio tributario dentro de los límites de la garantía de razonabilidad que resguarda al contribuyente frente a los posibles desbordes de la autoridad pública.

Por su parte Rodolfo R. Spisso (2000, p. 395) expresa que frente al positivismo según el cual las normas jurídicas que integran el Derecho Positivo, son el Derecho en sí, por lo que la moral y la política serían conceptos metajurídicos que no forman parte de aquél; encontramos el pensamiento liberal que es el que inspiró la Constitución de la República Argentina y es en base de lo dispuesto por el Art. 28 que establece que los principios, derechos y garantías



reconocidos en la Constitución no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, que se sostiene que las normas de inferior jerarquía no pueden disminuirlas, restringirlas o adulterarlas en su esencia, derivándose de dicha norma el principio de razonabilidad que en el orden tributario se constituye en una garantía frente a la discrecionalidad administrativa. Señala el referido autor que según Alberdi la Constitución debe dar garantías de que sus leyes orgánicas no serán excepciones derogatorias de los grandes principios consagrados por ella, como se ha visto más de una vez. Siendo imperioso evitar que el Derecho Administrativo se convierta en un medio falaz para eliminar y escamotear las libertades y garantías constitucionales.

Por ello considera que el referido Art. 28 tiene una trascendencia extraordinaria desde el punto de vista político jurídico, ya que constituye un valladar insuperable que se opone al arbitrio legislativo, administrativo y judicial. Los derechos reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución, que nacen de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, son oponibles al mismo poder público. De ahí la importancia de que no sean desnaturalizados con excepciones reglamentarias.

Finalmente expresa que la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Argentina, a la luz de los principios de igualdad y de razonabilidad de las leyes, sostiene que el ordenamiento tributario debe ser estructurado de acuerdo con las pautas que dimanar de tales principios. Ante el avance de un Estado omnipotente, los principios filosóficos, éticos, religiosos, culturales, etc. que traducen

la esencia de la sociedad, deben ser una guía, tanto para el legislador como para el intérprete, que no pueden soslayarlos invocando situaciones de emergencia económica, puesto que, las leyes que reglamentan su ejercicio no pueden alterar su esencia con excepciones que los desnaturalicen.

El profesor boliviano Alfredo Benítez Rivas (2009, p. 398) considera que el simple enunciado de la legalidad resulta insuficiente si los actos y decisiones de los poderes Legislativo, Ejecutivo o Judicial, violentan la razonabilidad si entendemos por razonable aquello que es conforme a la razón, es decir, lo que es equidistante entre los extremos del exceso y el efecto, coincidiendo el concepto con el de equidad, llegándose así a la posición justa (aequitas).

Acota que para García Belsunce, la razonabilidad es una garantía constitucional de la tributación, que funciona independientemente como garantía innominada, entendida ésta, como la exigencia de que el tributo sea formalmente legal y justo, y en cuanto elemento material, tales como la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad y la capacidad contributiva, sean resultantes de un juicio de valor del legislador, acorde con parámetros determinantes de la justicia de la imposición.

Soler (2005, p. 159) nos dice que cuando existen desigualdades extremas en la distribución de la riqueza, del ingreso y del consumo, esas diferencias deberían reducirse a través de una política tributaria redistributiva. Las desigualdades desproporcionadas socavan la eficiencia productiva, al mismo

tiempo que representan una afrenta a la justicia y ponen en riesgo la estabilidad política.

La formación de capital es el factor fundamental del desarrollo económico y la política fiscal debe dirigirse a apuntalar su crecimiento. La participación del Estado en el proceso de formación de capital, mediante un sistema tributario apto para alcanzar rentas adecuadas que propendan al crecimiento, contribuye a mejorar la capacidad productiva, en tanto el esfuerzo se destine a elevar la calidad de vida de los trabajadores por un lado, y a mejorar la infraestructura geopolítica, que dote al país del ambiente económico necesario para atraer las inversiones privadas.

La dimensión de un programa de desarrollo económico depende en gran medida de la capacidad económica del sistema impositivo, tomando éste como fuente de recursos para apuntalar el crecimiento. En países en vías de desarrollo las expectativas de incremento de la recaudación deben ser moderadas, teniendo en cuenta su particular situación socio económica, pero, no obstante ello, un aumento moderado puede financiar un elevado incremento de la participación del Estado en la política de crecimiento.

Por otra parte nos dice que además de una razón ética, la equidad de un sistema impositivo apunta a resolver la necesidad práctica de que los impuestos no sean rechazados por aquellos que deben pagarlos. Los tributos inequitativos pueden provocar el fenómeno de la resistencia fiscal, la que puede traducirse en evasión y hasta en revolución como la historia nos enseña al explicar los orígenes de las revoluciones americana y francesa.

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. Sobre este punto el acuerdo es total. Lo que en cambio dio lugar a diversos enfoques es la cuestión relativa a qué debe entenderse por justa parte. Existen básicamente dos teorías, una conocida por la denominación de principio de beneficio y la otra por el de principio de la capacidad de pago o contributiva.

La imposición en base al principio del beneficio adquiere relevancia práctica en determinados casos concretos en los cuales es fácilmente determinable el beneficio del gasto para determinados contribuyentes, como ciertos derechos, tasas y peaje. En tales supuestos los beneficios pueden ser imputados a un usuario particular. Los servicios públicos que presenten tal característica, pueden ser remunerados sobre la base del beneficio, aliviándose así, la presión sobre los recursos obtenidos de rentas generales.

Empero surgió la necesidad de elaborar otro criterio alternativo de imposición que respete el principio de equidad, desarrollándose entonces, la segunda teoría a la que hicieramos referencia, según la cual los contribuyentes deben realizar su aporte al sostenimiento de los servicios públicos de acuerdo con su capacidad económica.

La imposición de acuerdo con la capacidad de pago estudia a la equidad desde dos puntos de vista: la equidad horizontal consistente en dar igual tratamiento a personas iguales y la equidad vertical según la cual contribuyentes desiguales deben ser tratados

con un grado adecuado de desigualdad; en otras palabras quienes mayor capacidad de pago tengan deben pagar mayor impuesto.

## **5.2. BREVE EVALUACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL PAÍS**

Sin ánimo de ingresar en un análisis profundo de las características del Sistema Tributario Nacional, puesto que dicha inquietud ameritaría una investigación independiente que responda a los objetivos propios de dicha tarea, distintos por cierto a los que se busca con la presente investigación, podemos señalar sobre el Sistema Tributario en el país, lo que a continuación se apunta:

En principio, podemos decir que el Sistema Tributario Nacional resulta insuficiente, toda vez que la recaudación de impuestos se estima que cubra aproximadamente entre el 70 y 80 % de los ingresos del Estado, lo cual da lugar a la existencia de déficits presupuestarios, genera deuda interna, deuda externa y la necesidad de acudir a donaciones.

Es muy complejo, pues contempla distintos impuestos, regímenes, franquicias y exenciones tributarias, por un lado; y, por otro, sus normas están dispersas en distintos textos y en muchos casos no se respeta el principio de legalidad, las normas no están correctamente redactadas, complicando su comprensión incluso a los especialistas. Deficiencia que se acentúa en este último tiempo, en el que se dictan normas con trascendencia tributaria al margen de lo establecido por el Código Tributario, adicionalmente las modificaciones introducidas en la nueva Constitución y la discusión

que a partir de las mismas se generó en el ámbito tributario, ha dado lugar a que las Administraciones Tributarias, como entes atribuidos de la denominada facultad de “complementación legal”, emitan disposiciones normativas como si las existentes a partir de la Constitución actual hubieran quedado abrogadas de hecho.

Es improvisado, puesto que no existe como marco de referencia un plan económico que defina las necesidades de recursos, con la deseada sostenibilidad, adicionalmente el sistema no es utilizado como un instrumento de política fiscal y menos de política económica medianamente elástico, puesto que difícilmente se adapta a las nuevas necesidades de fondos públicos, dando lugar a la necesidad de crear nuevos impuestos.

No es neutral, porque contiene una serie de normas de incentivo tributario, algunas necesarias y convenientes; pero otras que han sido producto de reivindicaciones y presiones de sectores fuertes según la coyuntura. Consiguientemente menos puede ser equitativo pues existe adicionalmente mucha informalidad y son muy pocos los contribuyentes que están sujetos al régimen tributario, se estima que la economía nacional tiene un componente del 30% como actividad formal y 70% informal.

Finalmente no es un sistema competitivo a nivel internacional, al respecto, en estudios realizados por la CEPAL y el FMI se ha establecido que nuestro sistema no es competitivo porque no tiene una política clara referida al incentivo a las inversiones a nivel nacional, ni tampoco externo, lo cual incide directamente como se dijo en la competitividad del sistema.

### **5.3. SISTEMA TRIBUTARIO RAZONABLE**

El connotado tributarista Argentino H. Villegas (1987, p. 407) nos dice que "cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico ", por lo que resulta que el sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada sistema tributario sea distinto a otro, puesto que cada uno de ellos está integrado y formado por los diferentes impuestos que un país adopte conforme a sus tradiciones, estructura política, producción y hasta naturaleza geográfica.

Por otra parte siguiendo el aforismo que señala que "el derecho debe seguir a la vida, ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano", se advierte que el estudio de un sistema tributario debe realizarse tomando en cuenta el dinamismo del fenómeno social y económico, empero considerando siempre que el tributo sólo surge de la ley, por lo que un sistema tributario en buen funcionamiento constituye en definitiva un ordenamiento legalmente establecido.

He ahí la gran importancia de realizar un examen intenso a la política, economía, administración fiscal, sociedad en general, para conocer los lineamientos generales del Sistema Tributario en un determinado país, pero tanto más relevante resulta el examen

sobre la congruencia de éste Sistema Tributario con el contenido y alcance de los fundamentos legales que lo sustentan.

El Derecho Tributario no está únicamente constituido por normas jurídicas sino por un conjunto de principios, postulados, directrices, cánones de imposición, máximas, es decir criterios que permiten enjuiciar la racionalidad de un sistema fiscal concreto o de una determinada Política fiscal

A este efecto es pertinente detenernos en algunas consideraciones necesarias que a continuación se formulan:

### **5.3.1. Régimen y Sistema Tributario**

Héctor Villegas (1987, p. 408) precisamente explica la diferencia entre dos términos que a menudo se utilizan indistintamente, cuando existe una importante diferencia entre ellos, expresando que un sistema es un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo, reunidas científicamente por unidad de fin, más cuando las reglas se imponen o se siguen en forma orgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen y no de un Sistema Tributario.

Empero, si bien en el Sistema Tributario se exige un vínculo lógico determinado entre sus partes, es necesario denotar que en la práctica, no todos los tributos



contemplados en un Sistema necesariamente ofrecen ese enlace lógico.

### **5.3.2. Tipos de Sistemas Tributarios**

Doctrinalmente se distinguen dos tipos de Sistemas Tributarios: El Racional y el Histórico.

Nos referimos a un Sistema Racional cuando el legislador es quien crea de manera libre la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados. En cambio identificamos un Sistema Histórico a diferencia del primero cuando dicha armonía se produce sólo de manera espontánea, es decir ésta emerge de la Evolución Histórica. Sin embargo de lo expresado el tratadista Villegas (1987, p. 409) nos dice que no obstante la distancia que existe entre lo ideal en materia tributaria y la realidad legislativa, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos, por muy rudimentaria que sea la hacienda de un país.

Lo evidente es que ambos elementos "Racional e Histórico" actúan en todas las estructuras fiscales, siendo incluso muy difícil formular una clara distinción entre el Sistema Racional y el Histórico, dado que existe en casi todos los gobiernos la tendencia al perfeccionamiento de los instrumentos tributarios pues es un fenómeno constante; el tema es dejar establecida su participación y aporte en cada Sistema, puede ocurrir por tanto que en determinada estructura tributaria predomine la realidad buscada mediante

la combinación de tributos establecidos, con arreglo a un plan que permita el logro de los objetivos de la política financiera, lo que podemos denominar como un Sistema Tributario Racional, o si al contrario; se establecen una variedad de tributos que han ido surgiendo a raíz de las necesidades monetarias estatales, no advirtiéndose esa armonía entre los tributos y los objetivos fiscales del Estado, por consiguiente en estos casos no podemos hablar de un Sistema Tributario Racional sino que estaríamos ante lo que se denomina un Sistema Tributario Histórico.

### **5.3.3. Requisitos de un Sistema Tributario Racional**

Son varios los problemas que buscan resolver los sistemas tributarios; en el orden fiscal, es necesario que los tributos que forman el sistema sean productivos, en todas las etapas. En el orden económico, es necesario que el sistema tenga flexibilidad funcional suficiente para convertir la fiscalidad en instrumento de promoción económica, de redistribución de la riqueza, de corrección de distorsiones, etc.

En el orden social, los tributos deben ocasionar un mínimo sacrificios a los contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos según su capacidad contributiva.

En el orden administrativo, el sistema debe ser lo más sencillo posible, para que produzca convicción a los contribuyentes con respecto al modo de pago de los tributos,

el lugar y la fecha, etc. Aspectos que deben emerger de de normas claras y precisas, en las que no exista lugar a interpretaciones extensivas ni restrictivas que puedan distorsionar la aplicación de los tributos, es decir que se deben evitar los vacíos legales y las disposiciones que tienen una redacción confusa.

En conclusión los Sistemas Tributarios deben ser productivos, elásticos, compatibles con la renta nacional y con las ideas de cada época.

Sostiene por otra parte la doctrina que para que una reforma tributaria resulte exitosa es indispensable tomar en consideración la opinión del contribuyente. Solo mediante la intervención del sector productivo, empresarial y la sociedad civil en la elaboración y conformación de una reforma tributaria se puede generar la seguridad que la carga impositiva ha sido distribuida con equidad, pues se han tenido en cuenta las repercusiones que estas implican.

Ahora bien es un criterio unánimemente admitido que este proceso de consulta se logra únicamente por medio de un pacto fiscal, que al mismo tiempo que vuelve consciente a la población respecto de las necesidades de recaudación del Estado, la convierte en una especie de garante de la asignación de los recursos públicos obtenidos, involucrándola de forma activa en las decisiones de cuánto gastar en seguridad, educación, salud, etc., en la efectiva realización de esas decisiones (ejecución del gasto público)

y, lo que es más importante aún, en el control de la correspondencia entre la asignación de recursos y su puesta en práctica.

Se ha visto por el contrario, que si las reformas tributarias que se implementan carecen de este sustento básico, que es el pacto fiscal, es decir cuando su contenido e incidencias no han sido discutidos en los foros adecuados que aglutinen todos los sectores de la sociedad, se genera en la población mensajes divergentes por parte de los diferentes sectores involucrados, careciendo de información clara y uniforme sobre la misma; lo que en definitiva crea una división de la población y afecta la paz social tan indispensable para una reforma fiscal a ser implementada en óptimas condiciones.

Se puede decir que en aquéllos casos en que se apruebe una reforma fiscal, prescindiendo de este instrumento tan importante, como lo es el pacto fiscal, el problema comienza a partir de la promulgación de las normas que establecen los impuestos del Sistema Tributario, pues a partir de su implementación se generarán “ingenierías fiscales” por parte de ciertos sectores para evitar que dicha reforma les afecte, o simplemente sus costos serán trasladados a los consumidores; lo que en definitiva hará que la reforma únicamente afecte a los sectores económicamente más débiles del país. La pregunta por tanto es, cuál es la aspiración de los gobernantes: un sistema tributario racional y efectivo o simplemente lo que en nuestra

realidad se denomina como el fenómeno de los “impuestazos”.

En mérito a lo anteriormente expuesto podemos intentar listar los requisitos que debe reunir un Sistema Tributario Racional:

- a) Suficiencia, pues debe recaudar los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas que el Estado ha tomado a su cargo;
- b) Simplicidad, en el entendido que debe ser fácilmente comprensible, tanto por la Administración como por los contribuyentes;
- c) Neutralidad, pues no debe incidir en la asignación de recursos; y
- d) Elasticidad, puesto que debe adaptarse a las nuevas necesidades sin recurrir a la irracional creación y multiplicación de nuevos tributos.

#### **5.3.4. Eficiencia del Sistema Tributario**

Mucho se habla de la eficiencia o ineficiencia de una Sistema Tributario, lo que corresponde puntualizar es que en virtud del principio de eficiencia, éste debe proporcionar la máxima recaudación con el mínimo costo, procurando que los incentivos fiscales sean los estrictamente necesarios para dar equidad al mismo.

Se debe tener en cuenta que no se trata de reducir la justicia a la eficiencia en algunos casos incluso la relación puede ser inversa lo importante es denotar que en estas situaciones prevalece la justicia o equidad tributaria, siempre es preferible una situación menos eficiente, pero más igualitaria; en consecuencia, el principio de la eficiencia no puede servir por sí sólo como concepción de la justicia, sino que ha de ser suplementado de algún otro modo.

La conclusión es que la justicia es consistente con la eficiencia, siempre y cuando ambos principios estén satisfechos. Por el contrario, si la justicia no está satisfecha, entonces puede exigir sacrificios en la eficiencia; pero un esquema perfectamente justo es también un esquema eficiente.

Se pueden apreciar distintos grados de complejidad en un Sistema Tributario, a decir de la doctrina chilena se identifican los siguientes:

a) Complejidad baja, si todos o la mayor parte de los contribuyentes pueden comprender el verdadero sentido y alcance de las normas jurídicas y, por consiguiente, pueden declarar por sí mismos sus obligaciones tributarias, sin necesidad de asesoría especializada; lo que supone la existencia de un sistema tributario ideal, muy simple, con pocas regulaciones y normas perfectamente redactadas. Este sistema ideal, obviamente, no existe ni llegará a existir,

porque la simplicidad del sistema atentaría contra el principio de equidad tributaria.

b) Complejidad media, si existen distintas regulaciones jurídicas (diferentes regímenes, tratamientos y tasas impositivas, franquicias, beneficios y exenciones), siempre que sean las estrictamente necesarias y convenientes, con fines de consagrar la equidad tributaria y la eficiencia del sistema en lo posible; pero, no obstante, el sistema está integrado por normas jurídicas perfectamente redactadas y contenidas armónicamente en un solo texto legal, para facilitar su consulta y comprensión. Éste es, sin duda, el sistema tributario que podría llegar a ser una realidad en nuestro ordenamiento jurídico. En este sistema la mayor parte de los contribuyentes deberían estar en condiciones de comprender las normas tributarias y, por consiguiente, declarar sus impuestos, sin necesidad de asesoría especializada.

c) Complejidad alta, si además de las distintas regulaciones (diferentes regímenes, tratamientos y tasas impositivas, franquicias, beneficios y exenciones, algunos de ellos innecesarios, inconvenientes e ineficientes), establecidas con fines de equidad tributaria, las normas del sistema están dispersas en distintas leyes y son ininteligibles, están redactadas con palabras ambiguas y vagas y son contradictorias.

Pero entonces nos preguntamos cuál es la fuente de dicha complejidad y la respuesta se encuentra en alguna de las siguientes situaciones: leyes tributarias que contemplan

distintas regulaciones (régímenes, franquicias y exenciones) con fines de equidad vertical, ya que no todos los contribuyentes tiene la misma capacidad contributiva o se hallan en la misma situación socioeconómica; normas tributarias dispersas en distintos textos legales; leyes tributarias redactadas con un lenguaje ambiguo y vago, que las hacen ininteligibles, es decir, defectuosa técnica legislativa; frecuentes modificaciones legales que tienen como finalidad llenar supuestos vacíos legales o establecer medidas contra la evasión y defraudación de tributos; falta de armonización de las distintas leyes tributarias que conforman el sistema.

Si bien se reconocen distintos grados de complejidad, también se debe reconocer que en todo sistema tributario existe una complejidad que es normal, derivada de la circunstancia de que el sistema está integrado, además de los aspectos jurídicos, por elementos propios de las distintas disciplinas empresariales (contables, financieros, económicos, administrativos, matemáticos, etc.), lo que exige un enfoque interdisciplinario.

Complejidad que por cierto no puede ser eliminada, ya que es propia del Sistema Tributario, por el sólo hecho de ser sistema. Sin embargo, las relaciones entre los distintos elementos del sistema tributario se podrían simplificar, si a tiempo de dictarse o modificar las leyes impositivas se consideraran los efectos que ellas producen en el sistema social, es decir, en el entorno, de hecho nuestra realidad



esta plagada de experiencias que nos han demostrado que las normas tributarias pueden producir efectos económicos no deseables.

Abordamos este tema pues no se puede pasar por alto que la complejidad del sistema tributario genera ineficiencia, porque produce mayor resistencia a cumplir voluntariamente las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, es decir, hace más oneroso el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por un lado; y, por el otro, dificulta la función fiscalizadora y consiguientemente la recaudación fiscal.

Así, la complejidad del sistema tributario genera mayores costos de cumplimiento voluntario; lo que induce a los contribuyentes a evitar o a reducir, ilegalmente, el pago de sus impuestos. Por otra parte, la complejidad del sistema dificulta y hace más onerosa la recaudación impositiva. Todo lo anterior conduce a una mayor evasión y defraudación de tributos como anteriormente se señaló.

Por otra parte, si bien se quiere que el sistema tributario satisfaga ciertas exigencias de equidad tributaria, es importante denotar que no podemos concebir un sistema muy simple, ya que a iguales debe tratarse del mismo modo; pero, a los desiguales, debe dárseles distinto tratamiento tributario. Ahora bien, la existencia de distintas regulaciones jurídicas, con fines de equidad tributaria, es una complejidad necesaria e imprescindible, en la medida que las

regulaciones especiales cumplan la finalidad propuesta, es decir, siempre que sean necesarias y convenientes. Empero, si la complejidad del sistema no deriva de la existencia de regulaciones especiales, sino de la defectuosa redacción de las normas jurídicas y de su dispersión, se originan situaciones de inequidad tributaria, ya que los contribuyentes, por desconocimiento o por no comprender el sentido y alcance de la normativa tributaria, no pueden aprovechar todos los beneficios, franquicias, exenciones y regímenes impositivos, establecidos en su favor, con el fin de hacer más justo el sistema.

Se puede concluir por tanto con plena claridad que el sistema tributario puede simplificarse; pero nunca se podrá eliminar totalmente la complejidad, pues ello significaría su eliminación como sistema. De manera que, aunque se lograra simplificar el sistema tributario al máximo, siempre subsistiría cierta complejidad inherente a él. Complejidad, propia de todo sistema, que denominaremos normal, pues es consustancial a su existencia.

Una norma equitativa no tiene por qué ser una norma ineficiente, sino que es perfectamente posible que una norma sea equitativa y eficiente a la vez, pero en el caso de que exista confrontación prevalece la justicia por tratarse de un valor superior, es decir la eficiencia no es el único criterio de la justicia ni el más importante. Dicho con otras palabras, es posible comportarse de la forma más eficiente posible, evitando el despilfarro de recursos escasos, de modo de

hacer crecer al máximo “el pastel”; y luego, distribuirlo equitativamente. Por consiguiente, cualquier decisión tributaria debería considerar conjuntamente la equidad y la eficiencia que proporciona al sistema.

#### **5.4. MORAL TRIBUTARIA DEL ESTADO Y DE LOS CONTRIBUYENTES**

Últimamente se habla de la moralidad tributaria y se dice en consideración a ella que una moral tributaria deficiente es reflejo de la deficiente moral fiscal del Estado, es decir que una sería lógica consecuencia de la otra.

El profesor Klaus Tipke, (2002, p.21) nos dice al respecto que la moral o ética tributaria o la moral de la fiscalidad, es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos (legislativo, ejecutivo y judicial) y por el ciudadano contribuyente. Buscando responder a la pregunta sobre los principios o valores convincentes y razonables que deben inspirar la actuación de los poderes públicos y de los ciudadanos para que la tributación pueda considerarse justa. Actualmente acota, la principal inquietud es considerar las cuestiones que se discuten en la práctica: qué impuestos permiten distribuir con igualdad la carga impositiva global y cuáles no; en qué puede justificarse una distribución desigual de la carga impositiva global; respeta el ejecutivo la moral tributaria cuando no aplica las leyes tributarias con arreglo a la igualdad, sino que se deja arrastrar por consideraciones recaudatorias; en qué medida se

adecua a la moral tributaria que los ciudadanos no cumplan las leyes tributarias.

Añade que de modo general puede afirmarse que la justicia presupone principios, valores o reglas. Principios que impiden que se mida con varas diversas y que evitan la arbitrariedad, por lo que deben llevarse hasta el final de modo consecuente, toda vez que la arquitectura de la justicia está constituida por la jerarquía de uno o más principios fundamentales y los subprincipios que de ellos derivan, cuyo quebrantamiento crea privilegios o discriminaciones, si este es un criterio compartido por la mayor parte de la doctrina se debe reconocer que las discrepancias, o diferencias de opinión surgen a momento de identificar el principio fundamental o válido para todos los impuestos.

Independientemente de dicha discusión que es un tema aparte, lo importante es reconocer como dice el autor que el sistema tributario es una construcción mental fundada en principios adecuados a la realidad, es una construcción que no puede elevarse en el vacío, que tiene un fundamento empírico referido a la realidad y deriva de uno o varios principios de los cuales surgen subprincipios y de éstos preceptos concretos, constituyéndose de esta forma un sistema jurídico que contribuye esencialmente a dotar al Derecho Tributario de una perspectiva de conjunto, a simplificarlo y a hacerlo inteligible.(Tipke, 2002, p. 31)

En este sentido se debe reconocer que la mayoría de los ciudadanos se comportan con un asombroso respeto a la ley, aunque carezcan de conocimientos legales, si las leyes son claras y

el interesado está habituado a ellas, en cambio si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambios continuos, si el contenido de la ley da la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, no puede surgir una conciencia jurídica habitual, desarrollada y enraizada, puesto que las convicciones jurídicas necesitan apoyarse en terreno firme.

#### **5.5. LINEAMIENTOS PARA EL DISEÑO POR LOS NIVELES AUTONÓMICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO ARMÓNICO A LA POLÍTICA FISCAL NACIONAL**

Partimos del entendido que el sistema tributario tiene relación directa con la política fiscal que el Estado va a aplicar dentro de su Plan de Desarrollo Económico y que el marco de aplicación de la misma se encuentra en la Constitución Política del Estado, la cual establece como competencia privativa del nivel central la definición de la Política Económica y Planificación nacional, referida al establecimiento de los lineamientos centrales del desarrollo económico nacional a partir de la elaboración y aprobación del Plan Integral de Desarrollo, que contiene los planes, programas y proyectos de carácter económico y social a ser aplicados en el mediano y largo plazo.

Complementariamente se define como competencia exclusiva del nivel central del Estado la Política Fiscal, la que integra tanto la política del gasto expresada a través del presupuesto, como la política de ingresos a partir de la política tributaria. En mérito a ello los gobiernos autónomos podrán, en el

marco de la política económica que definan los sucesivos gobiernos, contar con una política fiscal particular, dependiendo de la interpretación que se le otorgue al concepto de exclusividad de la competencia, es decir en qué medida participarán las entidades autónomas en la definición de esta política, lo cual tendrá variaciones de acuerdo a la orientación política del gobierno de turno.

En este orden de consideraciones la política tributaria podrá ser más o menos autónoma en relación a la gestión económica que se defina en el plan de desarrollo nacional, por lo tanto los lineamientos de política fiscal estarán definidos por los objetivos estratégicos que el nivel central del Estado defina tanto en el mediano como el largo plazo, siempre que el sistema tributario se utilice con fines de recaudación o por el contrario se lo utilice como un instrumento de política y desarrollo económico.

Al respecto, se debe denotar que en la actualidad al no existir en ejecución un plan de desarrollo económico, no existe en consecuencia definición de una política fiscal, por eso en forma expresa se puede afirmar que la política tributaria solo tiene un carácter recaudatorio que se manifiesta en la caótica organización del régimen tributario.

Como se dijo a lo largo del desarrollo de la presente investigación, lo que busca la Constitución Política del Estado es la autonomía fiscal de las entidades territoriales establecidas en su organización política, no obstante existen algunos artículos que más que limitarla buscan hacerla dependiente de la visión

económica que tenga cada gobierno, por lo que la clasificación de impuestos o la regulación en su creación, se establecen por Ley, la cual se entiende reflejará la ideología imperante en determinado momento.

Consiguientemente desde un punto de vista técnico, la política tributaria tanto nacional como la ejecutada por las entidades territoriales autónomas, debe enmarcarse en los siguientes límites:

- Debe establecerse en función a la aprobación del Plan Nacional de Desarrollo, instrumento en el que se identificarán las necesidades económico financieras de corto, mediano y largo plazo del país.
- En mérito a la determinación de los requerimientos tanto de gasto corriente como de inversión a nivel nacional, se procederá a la compatibilización con las competencias que debe asumir cada nivel de gobierno. Tomando en cuenta lo establecido en el artículo 321, parágrafo II último párrafo de la Constitución Política del Estado, lo cual permitirá determinar los recursos económicos necesarios que deben ser asignados a cada nivel de gobierno. Determinación que además será la base para la asignación de montos provenientes de ingresos propios con que cuentan las autonomías, así como la definición de los niveles de transferencias y las políticas de endeudamiento.
- Cuantificadas estas necesidades se definirán las fuentes de recursos tomando en cuenta que para el nivel central de gobierno

se determinarán los impuestos nacionales que cobrará, el porcentaje de transferencias y la forma de administración que realizará, además de las competencias de control y regulación para la creación de impuestos tomando en cuenta lo dispuesto en los artículos 316 numeral 7, 339 párrafo III, 341, 351 párrafo IV, 353, 355 párrafo II, 368, todos de la Constitución Política del Estado y Art. 111 de la Ley 031 Ley Marco de Autonomías y Descentralización. En cuanto a los niveles autonómicos se espera que ejerzan su potestad tributaria a partir de la facultad de legislación con que cuentan para crear impuestos sin tener que acudir a ningún tipo de dictámenes, sino adecuarse a los requisitos y límites contenidos en Ley de Regulación para crear impuestos, pues lo contrario significaría contrariar el texto constitucional. En cuanto a la aprobación de tasas, patentes y contribuciones éstas solamente deben ser creadas por Ley de las asambleas de las entidades autonómicas sin ningún tipo de consultas o dictámenes del nivel central de gobierno ya que su creación responde a la voluntad expresada por sus ciudadanos a través de sus asambleas y al control social que se ejerce por las organizaciones sociales.

En mérito a la apreciaciones formuladas y en el objetivo de establecer bases para un sistema tributario racional en el país, como propuesta se establecen ciertas directrices que aluden a principios básicos que se encuentran inmersos en el texto constitucional y por tanto sería lo más aconsejable plasmarlos en la Ley Básica de Regulación para la creación, modificación y supresión de impuestos, de manera tal que se eviten muchos de los problemas que podrían aquejar a nuestro modelo de organización territorial, desde la perspectiva del federalismo fiscal, como la



pérdida de poder del nivel central de gobierno para actuar como agente disciplinador del comportamiento financiero de los entes autonómicos o la falta de capacidad para imponer la imprescindible coordinación en la implementación de determinadas políticas de gasto y son las siguientes:

- a) Autonomía financiera, denotando que supone la libertad de los niveles autonómicos para decidir sobre sus gastos e ingresos, pero siempre en relación a los demás principios.
- b) Solidaridad, en cuanto al equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.
- c) Igualdad, a los efectos de impedir que las diferencias entre los Estatutos de los niveles autonómicos impliquen privilegios económicos o sociales.
- d) Coordinación con la Hacienda Estatal, como garantía de eficacia del funcionamiento del conjunto del Estado Autonómico.

## **CAPITULO III**

## **CONCLUSIONES**

## **CAPITULO III**

### **CONCLUSIONES**

La nueva concepción política del país, que nos presenta un Estado Autonómico, con transferencia de competencias, implica que existan potestades impositivas e ingresos para financiarlas, bajo la fórmula básica ingreso-gasto. A partir de ello surgen una serie de interrogantes sobre el legítimo ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, contexto en el cual se realiza la presente investigación, en cuyo desarrollo se formulan las conclusiones que a continuación se apuntan.

1. Sobre la base de la doctrina tradicional y contemporánea a cerca de la potestad tributaria, específicamente el criterio vertido por el autor Giuliani Fonrouge, a la que nos sumamos, concluimos que en Bolivia sólo el nivel central dispone de un poder amplio en materia tributaria, pues el numeral 19 del art. 298 de la Constitución Política del Estado, entre las competencias privativas del nivel central del Estado contempla la creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio tributario del nivel central del Estado, es decir que en este caso la norma fundamental admite un poder amplio, sin restricción alguna para la creación de cualquiera de las categorías o especies tributarias que contempla el género "tributo". Los gobiernos

departamentales así como los gobiernos municipales autónomos, ejercen un poder más “restringido”, pero siempre de carácter originario y aun más restringido, o porque no decirlo el verdaderamente restringido es el poder tributario de las autonomías indígena originario campesinas, nivel autonómico que según los numerales 12 y 13 del art. 304 de la Constitución Política del Estado, tiene como competencia exclusiva, la potestad de crear y administrar tasas, patentes y contribuciones especiales en el ámbito de su jurisdicción de acuerdo a Ley; así como administrar los impuestos de su competencia en el ámbito de su jurisdicción. Pero en ningún caso podrán crear impuestos por no atribuirles el texto constitucional dicha facultad.

En resumen, cada uno de los niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado (departamentos, municipios, autonomías indígena originario campesinas) ejerce poder tributario originario, y ello es así, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder tributario atribuido a cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en la ley aprobada por el órgano legislativo que detenta el poder originario.

El hecho de establecer la Constitución Política del Estado a través del numeral 7 del art. 299, como competencia compartida entre el nivel central y las entidades territoriales autónomas: “La regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos”, no debe llevarnos a confusión o duda sobre la naturaleza de la potestad tributaria atribuida a los entes autonómicos, toda vez que como se señaló, ésta es originaria por estar prevista constitucionalmente; por tanto el espíritu de la citada norma no es otro

que el mandato constitucional que responde a la necesidad de contar con el marco conceptual que permita el ejercicio adecuado de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, lo cual depende intrínsecamente de las directrices o lineamientos que definan su contenido.

2. En segundo lugar corresponde señalar que los límites previstos en el párrafo IV. del art. 323 de la Constitución Política del Estado, si bien son importantes para la configuración de un Sistema Tributario Razonable y Armónico en el país, no son suficientes como para garantizar el adecuado ejercicio de la potestad tributaria por parte de los niveles autonómicos, haciéndose urgente la definición de ciertos lineamientos o directrices que constituyéndose en contenido sustancial de la Legislación Básica de Creación y/o Modificación de Impuestos concreten el objetivo referido y garanticen el respeto de derechos.
3. Un primer grupo de directrices surge en mérito al principio de reserva de ley, en cuanto al que inicialmente se hace necesario aclarar en una disposición legal específica, que la facultad de crear impuestos otorgada por la Constitución al Poder Legislativo es indelegable, en cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del gravamen debe emanar de la Asamblea Legislativa Plurinacional o de los Concejos o Asambleas de los niveles autonómicos, según sea el caso, no pudiendo el Órgano Ejecutivo de ninguno de los niveles de gobierno, crear normas tributarias sustanciales. Por tanto la función del principio de legalidad en esta materia se circunscribe a asegurar la aplicación del impuesto, reputándose inconstitucional, entonces, cualquier disposición que imponga un tributo y que tenga origen en un

acto del Órgano Ejecutivo, aún en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.

Por otra parte, se plantea que el instrumento normativo en análisis imprescindiblemente debe contemplar un imperativo sobre el contenido mínimo de creación de tributos, es decir los elementos constitutivos de la obligación tributaria, rescatando los conceptos establecidos en la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 CTB.

Es más, se sugiere que en la norma se ensaye un listado de materias que deberían regularse por ley, aclarando que se trata de una lista de carácter interpretativo del precepto constitucional, acerca de lo que debe entenderse por establecimiento de tributos, por tanto su auténtico efecto jurídico será el de constituir un límite expreso no sólo al poder reglamentario que principalmente busca operativizar la ley, sino principalmente un instrumento que garantice el establecimiento (creación, modificación, supresión, entre otros...) de tributos, dentro del cauce constitucional. La lista en consideración de los criterios generalmente aceptados por la doctrina, puede ser la siguiente:

- Delimitación del hecho imponible, de la base imponible, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- La determinación de los obligados tributarios así como la determinación de los responsables, específicamente la definición del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

- La determinación del acreedor de la deuda tributaria.
- La definición sobre el momento del acaecimiento del hecho generador o nacimiento de la obligación tributaria.
- La definición sobre el lugar de acaecimiento de la obligación tributaria.
- La obligación de presentar declaraciones juradas referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal.
- El establecimiento de pagos a cuenta.
- La definición de exenciones y beneficios tributarios.

Lo cierto es que se amplíe o restrinja la lista, en consideración a componentes tributarios que pueden implicar una vulneración a derechos y garantías fundamentales, se deberá considerar que los imprescindibles son:

- **HECHO GENERADOR**

Tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en afirmar que dicho elemento debe ser establecido por ley, ya que, al ser uno de los componentes esenciales de las contribuciones y el que sirve para diferenciarlas entre ellas, obviamente se encuentra sometido a este principio constitucional y bajo ninguna circunstancia se debe dejar en manos de la Administración su configuración. Asimismo, el legislador

ordinario debe procurar ser lo más preciso en la regulación de cada uno de los elementos del hecho imponible –subjetivo y objetivo: material, temporal, espacial y cuantitativo-, tratando de evitar el uso de términos ambiguos que puedan conducir a confusión en su aplicación.

#### ▪ **SUJETO ACTIVO Y PASIVO**

Asumiendo que existen dos clases de sujeto activo, el de la potestad impositiva y el titular del crédito tributario, los sujetos activos están sometidos a la reserva de ley.

Si partimos del concepto que sujeto pasivo es la persona física o jurídica que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de una prestación determinada a favor del fisco, artículo 22 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 CTB, la obligación tributaria deriva del hecho que el sujeto pasivo se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley para configurar el tributo, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito, por lo que tampoco cabe duda de que dicho concepto deba sujetarse al principio de reserva de ley.

#### ▪ **ELEMENTOS CUANTITATIVOS**

Considerando que en los tributos distinguimos dos elementos esenciales como son la base imponible y la alícuota, tasa o tarifa, de cuya interacción obtenemos la cantidad a pagar, en este aspecto si bien se ha discutido mucho en la doctrina buscando un fundamento a la flexibilización de la reserva por motivos de necesidad pública, lo importante es considerar que la norma administrativa que tenga como origen una autorización del legislador ordinario para regular alguno de los elementos



esenciales del tributo, tendrá que estar subordinada a la ley, lo que implica que no podrá ir más allá de lo señalado por ésta, por lo que también se recomienda su reserva.

Para concluir la propuesta, diremos que ésta también contempla como contenidos esenciales de la norma, la prohibición expresa para delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal, por ser situaciones que implican un serio cuestionamiento a la existencia misma del tributo, pues no obstante la delicadeza del tema, es una situación que se advierte, más de lo concebido, en el ordenamiento jurídico tributario vigente.

Resultan asimismo insoslayables en el contenido de la norma ha dictarse, las especificaciones sobre la entrada en vigencia de las leyes tributarias, buscando eliminar los innumerables conflictos jurisdiccionales que se han originado a partir de tal omisión.

4. El segundo grupo de directrices surgen de la siguiente consideración; el ejercicio de la potestad tributaria por los niveles autonómicos, en mérito a la cual pueden crear tributos y por tanto disponer las situaciones y casos en los que se podría dispensar el pago de los mismos, puede constituir una de las puertas que mayor amplitud brinde a la vulneración y desconocimiento de principios tributarios esenciales como el de legalidad y capacidad contributiva, además de la garantía de justicia y derechos a la igualdad, así como libertad que sustentan al Estado Plurinacional.

La Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 CTB, contempla disposiciones que buscan racionalizar el establecimiento de beneficios tributarios, y

que alcanzan aspectos relevantes en esta materia, como las condiciones a las que se sujeta la exención, requisitos y plazo, como aspectos sobre la vigencia e inafectabilidad de las mismas, sin embargo se debe tener en cuenta que dicho planteamiento no responde a un sistema en el que existen niveles autonómicos y como tales tienen facultad normativa para definir situaciones, actos económicos o jurídicos que constituyan hechos generadores de tributos y en esta medida establecer también beneficios fiscales, por cuanto dichas previsiones resultan insuficientes debido a la gama de variables que pueden integrar la problemática en esta materia, por lo cual es imperativo reparar en los principales ámbitos del problema y establecer mediante la norma básica de creación de tributos directrices que permitan prevenir excesos y discrecionalidad en el ejercicio de dicha potestad.

Si bien la igualdad tiene por objeto dispensar un tratamiento tributario igualitario a los supuestos que pongan de manifiesto la misma capacidad económica, ello no impide al legislador que introduzca un tratamiento diferenciado siempre que cuente con una justificación objetiva y razonable, también de carácter constitucional. De no contar con esta justificación el tratamiento diferenciado será discriminatorio y por tanto inconstitucional. En este sentido la jurisprudencia aconseja la existencia de mecanismos que permitan un adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico constitucionales, estas son, la diferenciación y la discriminación. En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio, es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni

razonable ni proporcional, estaremos frente, a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato que resulta constitucionalmente intolerable.

En este contexto, se formulan las siguientes directrices:

- La relación existente entre el poder tributario y el poder de eximir, exige que el mismo gobierno que tiene la potestad de aplicar gravámenes, tenga correlativamente la potestad de dispensar de su pago, sin embargo esto no siempre se entiende así pues son frecuentes los casos de exenciones que se basan en la discrecionalidad de las autoridades y se establecen sin observar la debida competencia. Como ejemplo se cita en la doctrina el caso de países que teniendo un Sistema Federal, el Congreso en busca de lo conducente a la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias, consideró conveniente conceder exenciones impositivas de amplitud variable, aplicables a los impuestos nacionales pero que se hicieron extensivas a tributos provinciales y municipales. Durante mucho tiempo se admitió la situación bajo el razonamiento de que si el Congreso para fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial o simplemente como medio de estímulo, cree conveniente acordar el privilegio de la exención de impuestos locales, esta disposición sería perfectamente constitucional pues traduce el ejercicio de una facultad del Poder Legislativo, cuyas definiciones priman sobre cualquier disposición en contrario que contuvieran las constituciones o leyes de provincias. Posteriormente se reparó en que si bien la exención debe restringirse a la necesidad del

bienestar común que la justifique, debe provenir de una manifestación expresa de voluntad, consideración que justamente introduce un concepto olvidado en este razonamiento y que es el de la medida de la competencia, resultando innegable que la norma que dispone que las entidades, organismos, y demás sujetos (Personas de Derecho Público) estén sometidos a la potestad tributaria provincial y municipal, admita soluciones como la analizada, siendo irreal por la imposibilidad de su aplicación, sin dejar de lado el caos que la misma generaría.

- Se debe contemplar expresamente la prohibición para delegar la definición y fijación de los elementos configuradores de la exención o beneficio fiscal, manteniendo por su importancia estas materias dentro del límite de reserva legal, para evitar el frecuente error que se comete de establecer el beneficio en ley y dejar conceptos sobre su duración, alcance y condiciones, etc. a disposiciones de jerarquía normativa menor a la ley, lo cual hace inaplicables los beneficios en muchos casos, dada la ambigüedad con la que sus notas configuradoras han sido establecidas.
- Resulta también insoslayable en el contenido de la norma ha dictarse, la determinación sobre la entrada en vigencia de las exenciones o beneficios tributarios y su plazo de duración, puesto que son innumerables los conflictos jurisdiccionales que por este tema se han suscitado en nuestra realidad. En este sentido se deberá aclarar que las exenciones respecto de las cuales la ley nada dice sobre el término de su vigencia, se entienden otorgadas por tiempo indeterminado y subsisten mientras perduren los

extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas. Ahora la subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas las disposiciones legales que las establecen, puesto que el hecho de no expresarse término de vigencia no puede llevarnos a interpretar que la exención se otorgó a perpetuidad, ya que una ley posterior bien puede suprimirlas, cuestión ésta, que depende de la valoración del legislador sobre los intereses públicos en juego, a no ser que la norma conceda el beneficio expresamente a perpetuidad o con plazo determinado, debiendo por su complejidad evitar las que corresponden a la primera especie.

- En materia de exenciones tributarias, éstas deben surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, no hacerlo puede llevarnos al caso extremo de la interpretación restrictiva o a la denominada “interpretación abrogante”, en mérito a lo cual resulta ejemplificativo citar el caso de la exención al IUE para las entidades sin fines de lucro que realizan actividades comerciales pero que la totalidad de sus ingresos o patrimonio se destinan a los objetivos por los que la entidad ha sido creada. En este caso y más aún habiéndose sometido el acto administrativo que rechazó la exención a recurso administrativo, el criterio para resolver el recurso fue que en sujeción a la letra muerta de la ley, en tanto ésta dispone mediante el art. 49 de la ley 843, la prohibición para estas entidades de realizar cualquier actividad comercial, independientemente de que la misma se realice para la obtención de recursos que en su totalidad serán reinvertidos en la actividad,

sin que exista posibilidad de distribución del patrimonio o ingresos entre sus socios, no corresponde exención alguna, pues la interpretación literal de la ley se centra en la imposibilidad de realizar actividades comerciales. Es decir que más que el razonamiento sobre la necesaria implicancia de las normas que establecen la exención, operó una interpretación abrogante, pues no tiene sentido disponer una exención cuando no existe posibilidad de materialización del hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria primero, para luego dispensar su pago, siempre que se cumplan los supuestos que la norma ha establecido para la procedencia del beneficio, cual por tanto la justificación para establecer una exención a entidades que no realicen actividades económicas y que por tanto no tienen ingresos ni utilidad alguna como para pagar el impuesto (IUE), situación en la que se identificaría más bien una no sujeción, pero carece de lógica jurídica interpretar que la norma define una exención bajo condición de que no se realice el hecho generador del impuesto cuya dispensa contempla.

- Por consiguiente es recomendable considerar para el establecimiento de las exenciones algunos criterios que eviten el abuso discrecional de dicha figura jurídica, que tengan que ver con el impacto económico de su establecimiento, como con los mecanismos de control fiscal, exigencia que pretende la más racional aplicación de dichos beneficios, es aconsejable en este sentido que el ordenamiento jurídico se manifieste en términos generales muy cauteloso con el establecimiento de exenciones, estableciéndose al efecto diversos mandatos dirigidos al propio

legislador ordinario, como la previsión relativa a la elaboración anual del presupuesto de gastos fiscales o cálculo del coste de las exenciones existentes en el ordenamiento.

- En los casos en que existen motivaciones de otro orden (extrafiscal), debe exigirse, como ya hemos explicado, la evidencia de finalidades no arbitrarias, sino compatibles con valores del propio ordenamiento, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica.
  - Una limitación interesante que se identifica en la legislación comparada, específicamente en el derecho tributario argentino, es aquella que establece que tanto las exenciones como los beneficios tributarios no producirán efectos en la medida en que su aplicación pudiese derivar en una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros.
5. En el desarrollo de la investigación se ha podido concluir que no es suficiente que los tributos sean creados respetando el principio de legalidad, ya que éste es una garantía de naturaleza formal, por cuanto lo deseado es que deben crearse respetando todos los principios consagrados en la Constitución, así como los derechos que protege y garantías que contempla, por cuanto corresponde reparar en el principio de no confiscatoriedad, reconociendo que si bien no está explícitamente desarrollado en la Constitución, se constituye en un importante límite a la imposición, en consecuencia es necesaria su contextualización en la Constitución Política del Estado, así como la

delimitación del ámbito objetivo y subjetivo de su actuación, a efecto de la consecución de un sistema tributario justo, de manera que podemos considerarlo como un mandato al legislador en sentido que éste debe llevar a cabo su desarrollo legal mediante la determinación y establecimiento de unos límites fundamentales mínimo y máximo a la detracción coactiva de riqueza imponible que hagan posible que, en ningún caso, los tributos tengan alcance confiscatorio.

El Principio de No Confiscatoridad, encuentra su mayor sustento en el Principio de la Capacidad Contributiva, en el entendido que todo impuesto debe gravar manifestaciones de capacidad contributiva, como consecuencia de ello, si hubiera un impuesto demasiado oneroso para el contribuyente que le obligara a desplazar hacia el fisco una parte significativa de su patrimonio que origina la imposibilidad en su restitución al nivel que tenía con anterioridad al pago del tributo, es desde el punto de vista cuantitativo, confiscatorio; sin embargo, el análisis de la capacidad contributiva no debe ser entendida como un análisis económico y financiero del futuro contribuyente ya individualizado, sino como la necesidad de la búsqueda del índice que permita la aplicación equitativa a los sujetos pasivos del impuesto, ante la ocurrencia del hecho impositivo especificado en la norma, en este sentido se espera que la Constitución obligue al Estado, a que antes de ejercer su facultad impositiva, realice una medición de la realidad económica de los futuros sujetos pasivos del impuesto en términos globales, a fin de evitar que el impacto económico del mismo signifique que el contribuyente vea afectada su estabilidad económica, poniéndose en riesgo los medios de producción de la renta o evitando que el Estado haga suya la mayor parte de esta renta; pues no podemos dejar de considerar que la tributación evidentemente incide



en la propiedad y la riqueza, constituyéndose por otro lado en una valiosa herramienta de distribución del ingreso y de reducción de desigualdades económicas y sociales, pero desde ningún punto de vista su objetivo es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad.

A partir de estas consideraciones se propone como directrices en este ámbito las siguientes:

- Un impuesto sobre el patrimonio, es confiscatorio cuando éste supera las rentas obtenidas por ese patrimonio.
- Un impuesto sobre renta que ya pagado deja una renta disponible muy pequeña al sujeto pasivo, es también confiscatorio.
- Un impuesto sobre gasto o consumo que una vez satisfecho deja una capacidad económica inferior al mínimo vital al sujeto pasivo, evidencia también una situación que vulnera la no confiscatoriedad tributaria.
- La confiscatoriedad, vía creación de tributos o modificación de la base imponible o alícuota, está prohibida ya sea que se presente horizontalmente (un solo tributo) o como resultado de un concurso confiscatorio (suma de tributos).
- Son confiscatorios los tributos que evidencien un sacrificio desmedido sobre la fuente de la riqueza o sobre la renta misma, de tal manera que se tenga que disponer del bien gravado para pagar

el tributo, se desintegre el patrimonio o se prive de renta al sujeto pasivo de los mismos.

- Salvo casos en los que un solo tributo genere la confiscatoriedad en su aplicación, el umbral máximo de la carga tributaria debe definirse en consideración al concurso de tributos que debe soportar el sujeto pasivo y el impacto directo en el patrimonio del mismo, a este efecto la carga tributaria total del sistema tributario no puede ser superior al 30% en el caso de personas naturales y del 50% en el caso de empresas.

6. Finalmente en mérito a todo lo desarrollado y en el objetivo de establecer bases para un sistema tributario racional en el país, se establecen ciertas directrices que aluden a principios básicos que se encuentran inmersos en el texto constitucional y por tanto sería lo más aconsejable plasmarlos en la Ley Básica de Regulación para la creación, modificación y supresión de impuestos, de manera tal que se eviten muchos de los problemas que podrían aquejar a nuestro modelo de organización territorial, desde la perspectiva del federalismo fiscal, como la pérdida de poder del nivel central de gobierno para actuar como agente disciplinador del comportamiento financiero de los entes autonómicos o la falta de capacidad para imponer la imprescindible coordinación en la implementación de determinadas políticas de gasto y son las siguientes:

- Autonomía financiera, denotando que supone la libertad de los niveles autonómicos para decidir sobre sus gastos e ingresos, pero siempre en relación a los demás principios.

- Solidaridad, en cuanto al equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio.
- Igualdad, a los efectos de impedir que las diferencias entre las Estatutos de los niveles autonómicos impliquen privilegios económicos o sociales.
- Coordinación con la Hacienda Estatal, como garantía de eficacia del funcionamiento del conjunto del Estado Autonómico.

Se espera por tanto que la materialización de estas directrices se traduzca en normas puntuales sobre las que la potestad tributaria para eximir del pago de tributos pueda ejercitarse, respetando derechos, garantías y principios constitucionalmente resguardados, permitiendo a los sujetos pasivos sentir que la potestad tributaria de los diferentes niveles autonómicos respeta dichas categorías constitucionales, a partir de la evidencia de que el tributo que deben soportar guarda relación, por un lado, con su capacidad económica y, por el otro, con la carga que soportan otros individuos que se encuentren en análogas condiciones de capacidad contributiva.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

**Benítez, A.** (2009) Derecho Tributario (1ra. Ed.) La Paz, Bolivia: Azul Editores.

**Fonrouge, G.** (1997) Derecho Financiero (Vol.I) (6º ed.) Buenos Aires, Argentina: Ediciones De Palma.

**García, C.** (1999) Derecho Tributario (Tomo I) (2º ed.) Buenos Aires, Argentina: Ediciones De Palma.

**García, H.** (2003) Tratado de Tributación (Tomo I) (Vol.I) Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

**González, E.** (2010) Lecciones de Derecho Tributario (1ra. ed.) (Tomo I) Bogota, Colombia: Editorial Universidad del Rosario.

**Jarach, D.** (1996) Finanzas Públicas y Derecho Tributario (2º ed.) Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot.

**Pérez, F.** (2005) Derecho Financiero y Tributario Parte General (Décimo Quinta Ed.) Navarra, España: Editorial Aranzadi S.A.

**Rodríguez, Barrios y Fuentes** (1984) *Introducción a la Metodología de las Investigaciones Sociales* (s. ed.), La Habana, Cuba: Política.

**Queralt, J., Lozano, C., Casado, G., Tejerizo, J.** (2002) Curso de Derecho Financiero y Tributario (Décimo Tercera Ed. Revisada y Puesta al Día) Madrid, España: Editorial Tecnos.

**Sola, J.** (2006) Derecho Constitucional ( 1ra. Ed.) Buenos Aires, Argentina: Ediciones Lexis Nexis Abeledo-Perrot.

**Soler, O.** (2005) Derecho Tributario (2da. Ed. Actualizada y Ampliada) Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.

**Spisso, R.** (2000) Derecho Constitucional Tributario (2da. Ed. Actualizada y Ampliada) Buenos Aires, Argentina: Ediciones Lexis Nexis De Palma.

**Tipke, K.** (2002) Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (1ra. ed.) Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

**Valdez, R.** (1996) Instituciones de Derecho Tributario y Financiero (1º ed.- Reimpresión) Buenos Aires, Argentina: Ediciones De Palma.

**Villegas, H.** (1987) Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero (4ta ed. Actualizada) Buenos Aires, Argentina: Ediciones De Palma.

## **NORMAS**

**Bolivia**, Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial de Bolivia (2009).

**Bolivia**, Ley Marco de Autonomías y Descentralización, Gaceta Oficial de Bolivia (2010)

## **DOCUMENTOS WEB**

**Sin Autor.** (2010).Derecho Tributario I. Recuperado el 24 de mayo de 2011, de <http://www.scribd.com/doc/45231457/I-Derecho-Tributario/google>

**(Sin Autor. (s.f.).** Recuperado el 6 de junio de 2011, de [http://www.google/principiosconstitucionales/no confiscatoriedad.\)](http://www.google/principiosconstitucionales/no%20confiscatoriedad.)