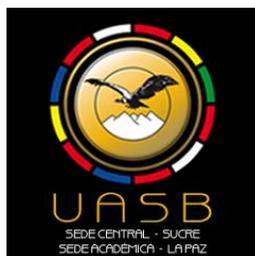


UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO



TESIS DE GRADO

**“LA DEROGACIÓN DE PÁRRAFOS Y FRASES DE LOS ARTÍCULOS
36º, 39º 40º, 46º Y 47º DE LA LEY No. 843 CON RELACIÓN A LOS
PROFESIONALES EN EL EJERCICIO DE LA PROFESION LIBRE U
OFICIOS ESPECIFICAMENTE”**

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE MAESTRIA
EN DERECHO TRIBUTARIO**

Postulante: Primitivo Gutiérrez Sánchez

Docente tutor: Msc. Dra. Mary Villena

LA PAZ – BOLIVIA

2011

DEDICATORIA

A Dios por mi existencia y todo lo que me brinda.

A la memoria de mis padres: Cosme Deterlino Gutiérrez J., y Micaela Sánchez de Gutiérrez fieles hasta su partida.

A mi esposa Magui F. Silva y mis hijos Giovana K., Marco Antonio, Claudia L., Diego E. Gutiérrez, mis nietos: Nathalie, Marco Antonio, Sophia y Emita, con todo mi amor.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios uno y trino, que constituye la inspiración y el norte de lo poco que pueda lograr en esta vida.

A mi esposa Magui Fanny Silva de Gutiérrez, por su amplitud de criterio, comprensión y su permanente apoyo en las vicisitudes familiares como las situaciones de alegría.

A todos mis parientes, amigos, mis amigos-socios y personas a las que conozco por su entrañable confianza y apoyo en lo que aspiro y que, a su vez, siguen el camino que Jesús marca.

RESUMEN

La presente investigación recurre al aporte humano de especialidad y el uso de recursos financieros reducidos (básicamente material bibliográfico accesible). La metodología responde a un enfoque esencialmente cualitativo, del tipo propositivo y el método de la interpretación –a través de la atribución de significados a las expresiones encontradas en la norma jurídica - y en base de la técnica documental del cuestionario aplicado a los profesionales abogados especialistas. En cuanto al procedimiento en sí: la solicitud de autorización para aplicación de cuestionario, la coordinación de horarios, la elaboración del cuestionario en relación a la problemática de los profesionales en el ejercicio libre y personas que realizan oficios diversos en el territorio boliviano, la aplicación de los instrumentos a los abogados especialistas y la evaluación e interpretación de los resultados y generación de las conclusiones, en función de los objetivos generales y específicos. Es más, la revisión de diversas fuentes bibliográficas: normas legales, libros y artículos de las revistas y trabajos de investigación de los estudiosos de la especialidad tributaria y que sustentan la misma.

La investigación propositiva ha permitido identificar las distorsiones o deformaciones de naturaleza fiscal, las mismas que motivan la proposición de modificaciones a la normativa tributaria en aplicación. El diseño no es experimental, por cuanto tiene como respaldo la observación de situaciones ya existentes no provocadas intencionalmente o sin manipular variables y analizarlas en su estado natural.

En consecuencia, la investigación así desarrollada permite concluir la posición fiscal en la que se sitúan los profesionales en el ejercicio libre de

su profesión y las personas que realizan oficios diversos y en relación a los demás sujetos pasivos de la obligación impositiva en el territorio boliviano; lo que posibilita la formulación de una propuesta de modificación de la Ley No. 843 (derogación) de frases y párrafos específicos contenidos en los artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º así como de las frases de los incisos a), b), c) y f) del Art. 19º de la Ley No. 843; así como también la incorporación o inclusión como inciso g) del Art. 19º de la Ley No. 843 con el mismo texto original previsto en el inciso e) del Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, sustituido por el inciso e) del numeral 5 del Art. 1º de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994.

ÍNDICE

Contenidos	Página
DEDICATORIA	2
AGRADECIMIENTOS	3
RESÚMEN	4
ÍNDICE DE GENERAL	6
INTRODUCCIÓN	9
INDICE DE CONTENIDOS	9
CAPÍTULO I. ASPECTOS METODOLÓGICOS	11
1.1. Planteamiento del problema	11
1.2. Formulación del problema	14
1.3. Justificación	14
1.4. Objetivos	16
1.4.1. Objetivo general	16
1.4.2. Objetivos específicos	17
1.5. Hipótesis	17
1.6. Metodología	18
1.6.1. Método	18
1.6.2. Enfoque	19
1.6.3. Tipo de investigación	19
1.6.4. Diseño	20
1.6.5. Instrumentos y técnicas	20
CAPÍTULO II. DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN	23
Parte I. Fundamento teórico	23
Parte II. Aspectos prácticos	132

CAPÍTULO III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	136
1.1 Conclusiones	136
1.2 Recomendaciones	145
CAPÍTULO IV	
PROPUESTA	147
REFERENCIAS	155
ANEXOS	166

ÍNDICE DE ANEXOS

Contenido	Pág.
Anexo N° 1 Cuestionario:	166
Anexo N° 2 Cuestionario:	172
Anexo N° 3 Cuestionario:	179

INTRODUCCIÓN

La restitución del Impuesto a las Utilidades de las Empresas-IUE, por la vía de sustitución del impuesto denominado IRPE, contenida en la Ley No. 1606 -que incorpora modificaciones a la Ley Tributaria No. 843- origina distorsiones o deformaciones de naturaleza fiscal a raíz de la inclusión al IUE de los sujetos pasivos: profesionales en el ejercicio de la profesión libre y personas que ejecutan diversos oficios; lo que deriva en un evidente incumplimiento de los principios esenciales del Derecho Tributario inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva; de allí que, el propósito de ésta investigación radica en proponer la derogación de párrafos y frases de los artículo 36º, 39º, 40º 46º y 47º de la Ley No. 843 que permita restablecer los principios básicos del sistema tributario boliviano. Bajo la perspectiva puntualizada, a continuación se presenta esta investigación tomando en cuenta la siguiente estructura.

El Capítulo I Aspectos Metodológicos, concierne al planteamiento del problema cuyo análisis tiene relación con la promulgación de la Ley No.1606 que introduce modificaciones a la Ley de Reforma Tributaria No. 843; y, específicamente, sobre las distorsiones de naturaleza fiscal o tributaria en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre y las personas que realizan diferentes oficios. Situación que justifica la necesidad, pertinencia, viabilidad y relevancia de la presente investigación así como en relación a los objetivos tanto general como específicos. El

primero que permite comprender el alcance preciso de la investigación y los segundos, en relación al logro del primero; la hipótesis que permite explicar en forma tentativa el fenómeno investigativo.

El Capítulo II titulado: Sustento Teórico Referencial de la Tesis, posibilita una formulación teórica, conceptos y características del fenómeno objeto de investigación.

El Capítulo III titulado: Conclusiones y Recomendaciones, la primera en función de los objetivos postulados; en cuanto a la segunda, las recomendaciones propiamente dichas.

El Capítulo IV, inherente específicamente a la propuesta y estructurada en dos partes. La primera denominada: exposición de motivos, que engloba a la problemática general y específica, los sujetos pasivos-beneficiarios, la justificación, el objetivo general así como los específicos. La segunda: el anteproyecto de ley.

Finalmente se presenta las referencias bibliográficas y los anexos que contribuyen a la validez científica de la presente investigación.

CAPÍTULO I ASPECTOS METODOLÓGICOS

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Ley No.843, de 20 de mayo de 1986, establece la "reforma del sistema tributario" que implica un cambio significativo para el Erario Fiscal, en cuanto a la percepción de tributos, la imposición sobre el consumo y otros. No obstante, la Ley No. 1606, de 22 de diciembre de 1994, introduce modificaciones sustanciales sobre los tributos de dominio nacional de la Ley No. 843, por cuanto: i) deroga el Título III inherente al Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas "IRPE" y lo sustituye por el "Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE"; ii) deroga el Título IV, inherente al Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes "IRPPB" y lo sustituye por el "Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores" de dominio municipal. De allí que, en una mal entendida "discrecionalidad" o "potestad tributaria" excesiva, las modificaciones incorporan "*distorsiones o deformaciones*" de orden fiscal que no conciben con los principios trascendentales de naturaleza tributaria, en cuanto a los aspectos que conciernen al presente trabajo.

Uno de los factores concluyentes para la derogación del denominado Impuesto a la Renta Presunta de Empresas "IRPE", implica su no aceptación en el concierto internacional, debido a su naturaleza excepcional, por cuanto la alícuota porcentual se aplica al resultado positivo de la conciliación del activo computable menos el pasivo computable. En los sistemas tributarios vecinos, la "renta de las empresas" tiene directa relación con las ganancias, utilidades, rentas, rendimientos, dividendos u otros

excedentes que se originan con la inversión, susceptibles de imposición fiscal en un Estado y pasibles de una compensación o descuento en otro Estado, para evitar la doble imposición internacional. Sin embargo, la reposición del impuesto "IUE" importa: i) la inclusión de sujetos pasivos ajenos a su naturaleza jurídica tributaria; ii) en términos financieros: los profesionales que ejercen la profesión libre o las personas que ejecutan oficios no tienen derecho a pérdidas en la gestión fiscal, por cuanto un porcentaje del ingreso bruto constituye utilidad neta gravada; iii) una discriminación o segregación fiscal distorsionante o deformante entre los propios sujetos pasivos del mismo tributo.

A partir de la gestión 2005 y al presente, el Estado así como los cultores y especialistas del área fiscal o tributaria, tienen plena conciencia del problema descrito, sin que asuman un afronte decidido sobre el mismo. Indudablemente, ese silencio incomprensible motivó e incitó al suscrito a realizar la presente investigación que enfoca el área del problema desde la perspectiva estrictamente jurídico-tributaria y limita sus alcances a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre y a las personas que ejecutan oficios diversos. Los aspectos de orden financiero (recaudación) y los de naturaleza social o política tributaria quedan soslayados y para trabajos futuros complementarios.

Por lo tanto, el problema radica en la vigencia de párrafos y frases de los Artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 (incorporados a través de la Ley No. 1606) en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios, que determina la no sujeción real y efectiva a los principios esenciales inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva del Derecho Tributario nacional; consecuentemente, derivan en distorsiones o deformaciones

trascendentes, como las siguientes: i) la imposición del tributo IUE sin que la propia Ley le atribuya tal calidad; ii) la imposición de un porcentaje de los ingresos brutos en calidad renta neta gravada para el pago del IUE; iii) la negativa tanto al reconocimiento de las pérdidas en que incurran así como a la compensación de las aludidas pérdidas en la gestión respectiva; iv) la determinación de la base imponible de los tributos por la vía de la reglamentación y no en la misma Ley; y, otras que serán desarrolladas en la investigación.

Las distorsiones fiscales descritas, vulneran previsiones y garantías constitucionales específicas consagradas en el artículo 27º de la Constitución Política del Estado de 1967 abrogada así como en el numeral 7 del Artículo 108º y artículo 323º de la Constitución Política del Estado vigente, en cuanto a los principios fundamentales de naturaleza fiscal: sacrificio igual, capacidad económica, progresividad, proporcionalidad, transparencia y otros y que constituyen derechos fundamentales de las personas estantes y habitantes en el país y traducidas en las leyes, en este caso fiscales.

En cuanto al problema identificado, resulta pertinente señalar la consideración de la delimitación temática, temporal y espacial, que a continuación se presenta.

En relación a la delimitación temática, naturalmente, la presente investigación se halla enmarcada en la ciencia del Derecho y el área específica del Derecho Tributario y Financiero, de manera que está orientada a precisar mejor y bajo los principios esenciales impositivos la potestad tributaria del Estado, en cuanto al sector específico: los profesionales en el ejercicio de la profesión libre y las personas que

ejecutan oficios, por cuanto, aún al presente, constituye el segmento de sujetos pasivos directamente afectados con las distorsiones o deformaciones fiscales de la norma tributaria en actual aplicación. Un sector de los contribuyentes que con el transcurso del tiempo crece y como opción accesible solo tiene la posibilidad de elusión impositiva.

La delimitación temporal, se vincula a la inquietud que nace a partir de la aplicación misma del Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas-IUE en la gestión 2005 y hasta la gestión 2011; por cuanto, las distorsiones o deformaciones de naturaleza tributaria y en cuanto al sector de contribuyentes, materia de investigación, subsisten. De allí la necesidad de que ésta proposición sea objeto de consideración en los niveles legislativos en vigencia.

La investigación respecto a la delimitación espacial, se realizó en el Departamento de Santa Cruz, la ciudad de Santa Cruz, con la aclaración de que, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas –IUE es de alcance nacional.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿La derogación de párrafos y frases de los Arts.36º, 39º,40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios, determinará la sujeción a los principios esenciales inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva del Derecho Tributario nacional y su readecuación en la misma Ley N° 843?

1.3. JUSTIFICACIÓN

Para una mejor comprensión de la justificación de esta investigación, a continuación, se toman en cuenta los siguientes elementos:

a) Relevancia

El presente trabajo de investigación debe promover en los niveles responsables de la sanción de leyes para el Estado Plurinacional de Bolivia, la necesidad de derogar (suprimir o eludir) partes precisas o párrafos específicos de los artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º expresos del Título III, capítulos I y II de la Ley No. 843, incorporados por la Ley No. 1606, para restablecer o restituir los principios y máximas de naturaleza tributaria inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad del sistema recaudatorio de tributos de Bolivia.

Los profesionales que ejercen la profesión libre y aquellas personas que ejecutan oficios diversos y que no mantienen una relación de dependencia laboral con el sector público o el sector privado, tendrán el beneficio directo de los alcances derogatorios puntualizados. Naturalmente, no afectan, en modo alguno, los derechos y los propios principios fiscales de las personas jurídicas o colectivas en relación al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE.

Con la eliminación (por efecto de la derogación) de las discriminaciones fiscales existentes se logra el equilibrio impositivo: i) entre sujetos pasivos del mismo tributo: IUE; ii) entre sujetos pasivos de diferentes tributos: RC-IVA de personas en función de dependencia laboral; iii) el tratamiento tributario diferenciado en cuanto a los deducibles, exenciones, vinculación de las notas fiscales y otros aspectos concordantes.

Evitará la aplicación inequitativa y desproporcional en cuanto a la obligación de pago de tributos o la generación de riqueza para el cumplimiento de los fines del Estado (fundada en la potestad tributaria) y el ejercicio de derechos que emergen del cumplimiento adecuado y apropiado, así previsto en el artículo 27º de la Constitución Política del Estado de 1967 abrogada así como en el numeral 7 del Artículo 108º y artículo 323º de la Constitución Política del Estado vigente.

b) Aporte metodológico

En cuanto a la metodología, responde esencialmente a un enfoque cualitativo, del tipo propositivo y el método de la interpretación. En cuanto a la técnica o el uso de instrumentos sienta el uso de la técnica documental.

c) Viabilidad

Indudablemente, la investigación realizada no requirió el concurso de ingentes recursos humanos, sino los imprescindibles. En cuanto a la parte financiera está en los límites accesibles. Los materiales, básicamente bibliográficos, igualmente posibles de utilización.

Por lo que se propone la derogación de los párrafos y frases de los Artículos.36º, 39º,40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 (incorporados a través de la Ley No. 1606) en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre y personas que ejecutan diversos oficios, que posibilitará la sujeción real y efectiva a los principios esenciales inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva del

derecho tributario nacional, mediante una readecuación en la misma Ley No. 843.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1 OBJETIVO GENERAL

Proponer la derogación de párrafos y frases de los Artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios, determinará la sujeción a los principios esenciales inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva del derecho tributario nacional y su readecuación en la misma Ley N° 843.

1.4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Establecer la necesidad de la aplicación de los principios de capacidad contributiva, proporcionalidad tributaria, progresividad fiscal y equidad contributiva en cuanto a la incorporación de los profesionales en el ejercicio libre u oficios en el Impuesto a las Utilidades de la Empresas- IUE.
- Identificar los efectos de la Ley N° 843 debido a la modificación introducida por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 respecto a las obligaciones fiscales de los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios.
- Establecer el tratamiento tributario arbitrario distorsionante e inapropiado de los profesionales en el ejercicio libre u oficios en relación con las personas jurídicas o colectivas (empresas) y las personas jurídicas naturales en relación de dependencia laboral.

1.5 HIPÓTESIS

Se cumplirán los principios esenciales del derecho tributario inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva a través de la derogatoria de párrafos y frases de los Arts. 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente y su readecuación en la misma Ley N° 843.

a. VARIABLE DEPENDIENTE

Se cumplirán los principios esenciales del derecho tributario inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva.

b. VARIABLE INDEPENDIENTE

Derogatoria de párrafos y frases de los Arts. 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente y su readecuación en la misma Ley N° 843.

c. NEXO LÓGICO

A través de:

1.6. METODOLOGÍA

1.6.1. MÉTODO

El método de investigación utilizado fue el de interpretación, que importa la atribución de significados a las expresiones encontradas en la norma jurídica (Ramos, 2004, pg.527).

El método de la interpretación posibilitó la atribución de los significados apropiados a cada uno de los artículos: 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 bajo la óptica de los principios esenciales del derecho tributario y con referencia específica a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios; así como también la co-relación con las categorías de sujetos pasivos: i) personas jurídicas o colectivas (empresas) en cuanto al mismo tributo-IUE; y, ii) las personas físicas o naturales en relación de dependencia laboral.

1.6.2. ENFOQUE

La presente investigación pertenece a un enfoque cualitativo "... proporciona a los datos, dispersión, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, detalles y experiencias únicas" (Hernandez, 2006, pg. 21).

En este sentido se obtuvieron datos de abogados especialistas en Derecho Tributario mediante la aplicación de un cuestionario.

1.6.3. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Esta investigación es de tipo propositiva, que se basa según Witker (1994), "en la identificación de fallas,... y a partir de esto proponen cambios o reformas... en concreto"; es decir, el investigador tiene la posibilidad de cuestionar un fenómeno, sin ninguna restricción, ni temor

alguno, pero no sólo se limitará a ello, propondrá a continuación cambios, inspirándose en la realidad social (Ramos, 2004, pg. 152). En esta investigación, a partir del estudio de la relación entre las dos variables de estudio, que permite reconocer que se debe derogar párrafos y frases de los Arts.36º, 39º,40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios, lo cual permitió la sujeción a los principios esenciales inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva del derecho tributario nacional y su readecuación en la misma Ley N° 843.

1.6.4. DISEÑO

El diseño al que corresponde la presente investigación, es el no experimental, porque se realizó y ejecutó sin manipular las condiciones o variables, la observación se efectuó en su ambiente natural (Santivañez, 2002, pg.15). El diseño no experimental consiste en que los sujetos del tema de investigación no son expuestos a estímulos bajo una determinada circunstancia, para después evaluar los efectos, sino que se observa situaciones ya existentes no provocadas intencionalmente por el investigador, es decir, que se estudia en su estado natural sin manipular las variables porque estas ya han sucedido.

1.6.5. INSTRUMENTOS Y/O TÉCNICAS

Para la recolección de datos, se utilizó un cuestionario, que cuenta con una validez de contenido, la misma que consiste en el grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide (Hernández, 2006, pg. 278).

a. Población del cuestionario

La población de estudio estuvo formada por Abogados especialistas en Derecho Tributario:

- Dr. Alvaro Villegas Aldasoza (Presidente de la International Fiscal Association – Bolivia).
- Dr. Juan Alberto Martinez Bravo (Magister en Derecho Tributario de la UPSA, miembro de la IFA –International Fiscal Association, Miembro Fundador y Secretario de IFA-Bolivia).
- Dr. Alvaro Tapia Claros (Especialidad en Tributación, miembro del Instituto de Estudios Tributarios de Bolivia, miembro del IFA Bolivia).

b. Procedimiento

El procedimiento efectuado en la investigación, estuvo formado por cinco fases; cada una, contó a su vez, con sus respectivas tareas:

Fase 1: Administrativa.

- Solicitud de autorización para aplicación de cuestionario.
- Coordinación de horarios para la aplicación de instrumentos a la población de estudio.

Fase 2: Diseño de la investigación.

- Elaboración del planteamiento del problema, en el marco del análisis de la problemática de los profesionales en el ejercicio libre

y personas que realizan oficios diversos, que realizan sus actividades en territorio boliviano

- Análisis de la problemática de la población de estudio.
- Determinación de los objetivos de la investigación.
- Determinación de la justificación de la investigación.
- Construcción del marco teórico, a partir de la revisión de diversas fuentes bibliográficas, como libros y artículos de las revistas de la especialidad tributaria.
- Diseño del marco metodológico, implicó la definición de diseño, tipo de investigación, población, variables y elaboración de los instrumentos de medición.

Fase 3: Medición de variables.

- Organización, implicó la definición de horarios con las personas nombradas, para la aplicación de los instrumentos.
- Aplicación de los instrumentos a los abogados especialistas aludidos.

Fase 4: Resultados y conclusiones.

- Procesamiento de los datos, a través del análisis de Grillas de las respuestas emitidas por abogados especialistas en Derecho Tributario.
- Interpretación de resultados, una vez presentados los resultados en histogramas, se procedió a la interpretación de los datos.
- Elaboración de conclusiones, a partir del análisis de objetivos, marco teórico, antecedentes de investigaciones y los resultados.

Fase 5: Propuesta.

- Determinación de aspectos generales. Implicó la elaboración del nombre de la propuesta, ubicación geográfica, organismo responsable, objetivos, beneficiarios, estructura y fases.
- Diseño de la propuesta técnica.

CAPÍTULO II DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

PARTE I FUNDAMENTO TEÓRICO

1. LA NECESIDAD DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PROGRESIVIDAD FISCAL Y EQUIDAD CONTRIBUTIVA EN CUANTO A LA INCORPORACIÓN DE LOS PROFESIONALES EN EL EJERCICIO LIBRE U OFICIOS EN EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS- IUE

De inicio resulta pertinente la digresión en relación a los principios jurídicos y, particularmente, los de naturaleza tributaria. Al decir del profesor Bravo Cucci, Jorge (2006, pg.101) los principios jurídicos constituyen disposiciones axiomáticas, directrices o, si se quiere reglas fundamentales, de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del Derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico y destinados a reglar las conductas de sus operadores y coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados. Agrega el autor que los principios jurídicos no son en sí normas jurídicas aunque comparten su naturaleza jurídica prescriptiva reguladora de conductas. De allí que el vulnerar un principio jurídico implica atentar contra el

ordenamiento jurídico positivo en su integridad, y no simplemente contra un comando normativo específico.

Bravo Cucci (2006, pg.102) para refrendar su criterio cita a Puig Brutau que sostiene: *“lo que caracteriza al principio general es que no contiene una referencia concreta al supuesto hecho de su aplicación. Por eso un principio no es una norma jurídica en sentido técnico porque no contiene una indicación vinculante de carácter inmediato para un determinado campo de problemas”*. Por ello Bravo Cucci, considera que los principios jurídicos tributarios, que resultan especificaciones de la generalidad, cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente, tales como los principios de legalidad tributaria, irretroactividad y otros. Adicionalmente, Bravo Cucci también cita al autor Rodríguez Bereijo quien considera que los principios constitucionales en materia tributaria más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo, constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones”.

Uno de los connotados estudiosos del Derecho Tributario del siglo XXI, Pistone, Pasquale (2008, pg.26) en la Relatoría General sobre *“Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición sobre la renta”* para las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (materializadas en la Isla de Margarita- Venezuela 2008) puntualiza que: a su juicio, ha fortalecido en Europa la tendencia que separa el impuesto sobre la renta del capital de las demás categorías de renta de los sujetos, en un momento de crisis general de la imposición global sobre la renta. Su análisis en esta sección de la ponencia general – afirma Pistone- resulta fundamental para entender las razones de la difusión en Europa de los nuevos impuestos sobre la renta y para establecer en qué medida resulta

posible la “transplantación” de los resultados del análisis histórico en el contexto latinoamericano. Por un lado, los países latinoamericanos se diferencian de los países europeos por el hecho de no poseer ordenamientos tributarios nacionales sujetos a limitaciones de soberanía como las que se encuentran en el contexto europeo; por otro lado - continúa Pistone- es importante que, en el momento de reconsiderar las características y objetivos de la imposición de la renta para el siglo XXI, se tome en cuenta la globalización de la economía, de manera que la actualización de los sistemas tributarios latinoamericanos permita un desarrollo económico no menor al que se realiza en otras regiones del mundo. Se entiende que la búsqueda de una dimensión global de competitividad y una financiación adecuada y eficiente del gasto público, son factores típicos de los sistemas tributarios modernos, que cercanos de la equidad fiscal en el sentido tradicional, interaccionan con ésta para permitir la sustentabilidad financiera del sistema tributario, ya que, si el sistema que no resulta competitivo, tampoco puede ser efectivamente solidario y por tal, se impide llevar adelante los tradicionales objetivos redistributivos.

Tal y como puntualiza el profesor Pistone, la tendencia moderna de los sistemas europeos, si bien no deja de ser una aspiración para los países latinoamericanos -para el caso específico de Bolivia- requiere un recorrido mayor en el tiempo en aras de su probable aplicación, que será motivo de una investigación posterior.

De allí que, como corolario de las puntualizaciones previas, la potestad de imperio o potestad tributaria que concierne como atribución inmanente al Estado para imponer a los sujetos pasivos (estantes y habitantes de un territorio) la obligación de entregar parte de su riqueza (ingresos económicos denominados tributos) al Estado para el cumplimiento de fines u objetivos

genéricos que les beneficien también de forma general, tiene una limitación clara y precisa y que se sustenta en el *principio de legalidad*. Implica que: sólo una ley sancionada por el poder legislativo de un determinado Estado puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible, la alícuota respectiva y determinar al sujeto pasivo, excluir hechos económicos gravables, otorgar o suprimir exenciones, condonar total o parcialmente, establecer los procedimientos jurisdiccionales, tipificar los ilícitos tributarios, establecer privilegios y preferencias y regímenes suspensivos (Art. 6º del Código Tributario Boliviano, Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003 en actual vigencia).

Bajo la misma prerrogativa sustancial del principio de legalidad, están los principios de: capacidad contributiva, proporcionalidad y progresividad en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

1.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El principio o garantía de legalidad, según el profesor Garcia Canseco (2009, pg.72) constituye el límite formal a la potestad tributaria del Estado; y, la capacidad contributiva el límite material y que consiste en la aptitud económica de los ciudadanos para tributar.

1.1.1 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Para evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina tributaria pretende condicionar su legitimidad a la existencia, en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. De manera que la racionalidad de la tributación dependerá, de la *capacidad contributiva* de las

personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad, apunta Fonrouge, Carlos M.G. (2005, pg. 272-277). No obstante, puntualiza el autor anteriormente citado, la dificultad de las legislaciones fiscales y los doctrinarios para concluir que la *capacidad contributiva* importa en sí la capacidad económica del contribuyente de modo que participa de la posición de Moschetti que en síntesis, entiende que *capacidad contributiva* no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino aquella que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución italiana.

Para el profesor Villegas, Héctor B. (2005, pg. 258- 267) la noción de *capacidad contributiva* puede consistir en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. Agrega que es un principio que goza de general consenso y de que los valores de justicia y equidad son razonablemente cubiertos cuando se establece la posibilidad del pago público por los miembros de la comunidad según su mayor o menor riqueza; sin que se desconozca la existencia de detractores del principio, Villegas hace mención a la puntualización de Ferreiro Lapatza de que los textos constitucionales actuales consagran el principio de la "*capacidad económica*" (a lo que se llama capacidad contributiva acota Villegas), pero que ésta es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. No puede sino admitirse, sencillamente, que no puede hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos (2005, pg.262). Se adhiere el profesor Villegas a la delimitación del concepto de *capacidad contributiva* que proporciona Sáinz de Bujanda, según el cual la *capacidad contributiva* supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad

para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto (t. 3, pg. 190). El mismo autor, también considera de la misma línea de pensamiento a García Belsunce que define la *capacidad contributiva* como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización (2005, pg.107).

La noción de *capacidad contributiva*, importa la posibilidad económica que tiene el individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectiva, alega Rodríguez, María José (2004, pg. 156).

De su parte, el ilustre profesor Dino Jarach (1998, pg. 132-133) advierte que desea afirmar, su vieja pero no muerta opinión, acerca del principio de la *capacidad contributiva* y que implica dos conceptos, uno macro-económico y el otro micro-económico; el primero, resultado de un relevamiento estadístico, fundado en la determinación del ingreso neto o del producto bruto y de su distribución; en tanto que el concepto micro-económico se refiere a la parte de la riqueza que el sistema tributario comprende en los hechos imponible, determinando por ley y por cada clase de manifestación de riqueza, la participación obligatoria de cada contribuyente para el Estado. Puntualiza Jarach que es un concepto jurídico, ya que la esencia de las normas fiscales es un “deber ser” como lo es, en general, para las normas jurídicas. La *capacidad contributiva* puede ser vaga o hasta imposible – afirma Jarach-. También lo es el principio de igualdad, pero ello no impide su existencia y su eficacia para suministrar o quitar a un impuesto el consentimiento público y, por ende, su cumplimiento o no. La *capacidad contributiva* es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su

aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Este concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al erario público.

Así como resulta prístino incorporar la opinión del profesor Dino Jarach, también y con mayor efervescencia es menester conocer las puntualizaciones del egregio cultor del Derecho Tributario, profesor Valdes Costa, Ramón (1996, pg. 130-131) en relación a la *capacidad contributiva* como límite de la imposición fiscal –afirma- que el criterio para intentar una solución a éste difícil tema es el de la adecuación de los impuestos al principio de la *capacidad contributiva*, criterio que cuenta con el apoyo de prestigiosa y mayoritaria doctrina, como se puso de manifiesto en la XIV Jornada del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario de 1989 y recogido expresa o implícitamente por las Constituciones, como se expone en su libro *Instituciones*, en núm. 62.3.8. Pero la claridad de este planteamiento teórico por cierto no se registra en su aplicación práctica. Existen dificultades insalvables para fijar en forma general y precisa el límite a partir del cual el impuesto adquiere el carácter de excesivo, es decir, que *desborda la capacidad contributiva*, según la feliz expresión de Héctor Villegas en su ponencia general en la citada Jornada. Continúa Valdés Costa que: por un lado, inciden valoraciones filosóficas, esencialmente relativas, sobre justicia tributaria y sobre la función de la propiedad privada, que por su naturaleza escapan a toda determinación cuantitativa; por otro, la consideración de las características económicas y sociales que sirven de fundamento de cada impuesto en particular y de las circunstancias de tiempo y lugar en que es aplicado, las que justificarían límites diferentes. Sin embargo, -manifiesta Valdés Costa – la imposibilidad de lograr formulas

aritméticas más o menos precisas, al igual que en el ya visto caso de la progresividad, no puede significar el rechazo de un principio sobre cuya justicia no existen dudas. La determinación del tope dependerá de circunstancias de tiempo y lugar, apreciadas discrecionalmente por el legislador en su calidad de intérprete del interés general y, por lo tanto, competente para limitar los derechos individuales. Es más, también –Valdes Costa (1996, pg.134) - remarca las recomendaciones que sobre el particular ha aprobado la XIV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Buenos Aires, en 1989, con la excelente ponencia general de Héctor Villegas, en la que analiza detenidamente las numerosas ponencias y comunicaciones presentadas por participantes de once países, nueve latinoamericanos, más España y Portugal. En la primera conclusión de la Jornada –apunta Valdes Costa- dice: *“La confiscatoriedad originada en tributos singulares se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente”* y transcribe el texto de que: *“La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes del contribuyente”*; finalmente, la recomendación de la Jornada declara la inconstitucionalidad *“de las cargas fiscales que individualmente o en su conjunto resulten excesivas por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las Constituciones o leyes de rango superior a la legislación ordinaria”*.

El profesor Bravo Cucci, Jorge (2006, pg. 122) de la República del Perú, afirma que el principio de la *capacidad contributiva* parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica

paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes. Bravo Cucci afirma que sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la *capacidad contributiva* es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos –continúa Bravo Cucci- afirma que la *capacidad contributiva*, se divide en (i) *capacidad contributiva subjetiva* (o relativa) y en (ii) *capacidad contributiva objetiva* (o absoluta). La primera cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo y denominada *capacidad económica real*, de forma que el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas, en cuyo plano se advierte la materialización de la *capacidad contributiva*, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria; de modo que la capacidad tributaria resulta objetiva o absoluta –puntualiza Bravo Cucci- cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona y el legislador apunta los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales.

El profesor Fernández Cartagena, Julio A., de la República del Perú (2006, pg.171) al referirse al concepto del principio de *capacidad contributiva* afirma que en la actualidad la *capacidad contributiva* es definida como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza.

Para el profesor Spisso, Rodolfo -citado por Fernández Cartagena (2006, pg.171) – el concepto de *capacidad contributiva* denota una aptitud de las personas para pagar tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal.

Indudablemente, la cita de varios cultores y autoridades en cuanto al derecho tributario, al margen de expresar sus criterios en gran medida coincidentes, importa también una riqueza conceptual. Para el objeto de la presente investigación se asume la acepción del principio de *capacidad contributiva* del profesor Sainz de Bujanda que: supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

Pistone, Pasquale (2008, pg. 36) en cuanto al principio de *capacidad contributiva*, manifiesta que: no debe representar un dogma tributario, sino una garantía de la imposición tributaria; no se trata de un elemento intrínseco a la definición de la renta para pedir que sólo se grabe la renta neta, sino que se trata de un instrumento para asegurar que el cobro del impuesto se funde en una situación que efectivamente refleje la situación del contribuyente.

1.1.2. CARACTERÍSTICAS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En cuanto a las connotaciones específicas que conciernen al principio de *capacidad contributiva*, Villegas Héctor B., (2005, pg.263) bajo el rótulo de implicancias señala cuatro trascendentales:

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.

- b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.
- c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- d) En ningún caso el tributo o el conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Concluye Villegas Héctor B., que la generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; el principio de *igualdad* postula que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva.

En consideración de la acepción o conceptualización del principio de la *capacidad contributiva* asumida, así como las implicancias que puntualiza el profesor Villegas, Héctor B., sus características importan:

- a. La **titularidad**. El contribuyente debe ser quien tenga el ejercicio o el derecho de disposición sobre el hecho imponible que origina la obligación tributaria de pago del tributo.
- b. Efectividad del **patrimonio o renta**. El ingreso monetario o en dinero, renta o el patrimonio al que se afecta la imposición fiscal debe ser material y efectiva; de ninguna manera presunta.

- c. **Deducción** de los gastos **vitales** e **ineludibles**. Supone que el contribuyente, de forma previa al pago del tributo, debe deducir o cubrir aquellos gastos vitales e ineludibles.
- d. **Aptitud** en cuanto a la **calidad**. Los ingresos o rentas o el patrimonio del sujeto pasivo deben calificar en su esencia en relación al tributo del que se trate. La posibilidad de que determinados ingresos o patrimonio no guarde directa relación en cuanto al tributo en sí y el origen del ingreso o de patrimonio. Lo que puede derivar en la inhabilitación para el cobro.
- e. **Aptitud** en cuanto a la **cantidad**. Los ingresos o rentas o el patrimonio del sujeto pasivo deben ser cuantificados de modo que permitan la habilitación del contribuyente y su exigibilidad en el pago del tributo. Un ingreso exiguo hace inoperante el cobro, en consideración al costo administrativo mayor al pago efectivo del tributo.

1.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONTRIBUTIVA

Un sistema tributario, independientemente de la limitación formal – inherente a la reserva de Ley- así como la generalidad o igualdad de la imposición, en consideración de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, también debe garantizar a los contribuyentes que la potestad tributaria del Estado considere en sus cimientos fiscales el principio o la garantía de la *proporcionalidad contributiva*.

De una manera genérica, la justificación de que el Estado exija impuestos por razón de su necesidad de allegar medios para solventar sus funciones en beneficio del bien común cae dentro del ámbito de la justicia legal – afirma Rodríguez, María José (2004, pg.156); y, en cambio, el reparto proporcional de las cargas impositivas (según la capacidad en que cada uno se ubica), cae dentro del campo de la justicia distributiva, concluye.

1.2.1. CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONTRIBUTIVA

Para los estudiosos del Derecho Financiero y del Tributario, no resulta menester proponer conceptualizaciones o limitaciones conceptuales. Así el profesor Uckmar, Víctor (2002, pg.65) postula que: las constituciones más modernas, generalmente prescriben la distribución de los impuestos en proporción a las posibilidades económicas, es decir, en base a la *capacidad contributiva*; cada una de ellas prescriben que el sistema tributario debe ser progresivo. Más adelante -Uckmar concluye – que nadie puede tener la ilusión de poder alcanzar una igualdad en sentido absoluto en la carga tributaria y esto no sólo por la imposibilidad de cuantificar el sacrificio, sino por la imposibilidad técnica de alcanzarla. Es suficiente conformarse con una igualdad relativa, de modo que los sujetos que se encuentren en las mismas condiciones sean puestos bajo un mismo tratamiento fiscal, porque es utópico pensar en una distribución absolutamente justa de los impuestos entre sujetos que se encuentren en idénticas condiciones.

A su vez, el connotado e ilustre profesor uruguayo Valdés Costa, Ramón (1996, pg. 124) en el análisis de la clasificación de los impuestos, en cuanto a los impuestos *proporcionales* y *progresivos*, proporciona el concepto y fundamento siguiente: impuesto *proporcional* es el que mantiene una

relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. *Progresivo* es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta. En la forma corriente de aplicación actual –continúa Valdés Costa – el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquél cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado. Más adelante - afirma Valdés Costa- que la distinción puntualizada está vinculada con principios de justicia tributaria, especialmente con el de la igualdad ante las cargas públicas. El problema por resolver es si ésta se logra mediante la proporcionalidad o la progresividad. La adopción de la progresividad, hecho constante en los impuestos personales del derecho contemporáneo, tiene como fundamento la teoría económica del valor, según la cual la utilidad de las distintas fracciones de riqueza poseídas por el contribuyente varía según la cuantía de ésta, disminuyendo a medida que ésta aumenta. Por lo tanto –concluye Valdés Costa- la verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificios y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza detraída por el impuesto debe ir en aumento y con las precisiones de que resulta aplicable solo en los impuestos personales y la dificultad de insuperable para determinar con exactitud el valor de las distintas fracciones de riqueza, el que también varía de un contribuyente a otro.

De su parte el profesor Villegas Héctor B., (2005, 275) puntualiza que la fijación de contribuciones por los habitantes de un país debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Agrega el profesor Villegas que la Corte Suprema ha entendido que la proporcionalidad que menciona la Constitución (República de Argentina) quiere establecer no una proporcionalidad rígida, sino graduada. Esa

graduación se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes.

1.2.2. CARACTERÍSTICAS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONTRIBUTIVA

Las acepciones examinadas en cuanto al principio de *proporcionalidad*, permiten extraer las características siguientes:

- a. **En función a la capacidad contributiva.** Tiene directa relación con las características de la capacidad contributiva, como paso previo a la proporcionalidad. La proporcionalidad no se refiere a la alícuota del impuesto en sí, sino a la capacidad de tributar de los contribuyentes.
- b. **Relación constante entre la cuantía y la riqueza gravada.** Entre la cuantía de los ingresos del contribuyente y el importe sujeto a tributación, debe ser constante periódicamente.
- c. **Sacrificio igual en el contribuyente.** La igualdad fiscal impele en el contribuyente un sacrificio igual pero no en consideración o en términos económicos sino de afectación de la riqueza.

1.3. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD FISCAL

El principio de *progresividad fiscal* se halla muy ligado al principio de *proporcionalidad contributiva*. Villegas Héctor B., (2005, pg.275) hace alusión al criterio de la Corte Suprema de la República de Argentina en relación al principio de la progresividad fiscal al puntualizar que el impuesto progresivo tiene aceptación como legítimo al fundarse en la solidaridad

social, de manera que exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, debido a que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal.

1.3.1 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD FISCAL

El profesor Valdés Costa, Ramón (1996, pg.124) en cuanto al concepto del principio de *progresividad fiscal* o inherente al impuesto progresivo, advierte que: *Progresivo* es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta. Agrega que: a diferencia del impuesto proporcional que tiene una alícuota única, en el caso del impuesto progresivo la alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado. Lo anterior relacionado con los principios de justicia tributaria y de igualdad ante las cargas públicas. Añade el autor que: no obstante las dificultades de aplicación de la progresividad, debe integrar los sistemas tributarios contemporáneos y que su aplicación debe hacerse con criterios políticos adaptados a las circunstancias de tiempo y lugar. Concluye Valdés Costa (1996, 125) con el aforismo de que *“la elección entre impuesto proporcional y progresivo equivale a la elección entre una injusticia cierta y una justicia incierta”*.

La profesora Telerman de Wurcel, Graciela L. (2003, pg.98) manifiesta que la *progresividad fiscal* se la pregona tanto con respecto al sistema tributario en su integralidad, en el que actúa como uno de los elementos que califican la justicia del sistema; como así mismo, en relación a la configuración de los distintos tributos que la componen, en modo que afecta a la *capacidad contributiva* de cada sujeto, aumentando la cuantía del gravamen resultante a medida que aumenta la base de imposición considerada.

Casás, José Osvaldo (2005, pg. 133-136) manifiesta que la *progresividad* del sistema tributario, tal cual lo propician algunas de las modernas constituciones se adecua, -en el parecer de Casás- de forma más armónica con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes atendiendo, en la distribución de las cargas, a la idea de demandar las prestaciones pecuniarias conforme a la teoría del sacrificio –igual, mínimo o marginal -, desechando las críticas que a tal postura se han levantado, por ciertos autores, fundamentalmente, desde el ámbito de la economía financiera. Añade Casás que el principio de *progresividad* también puede satisfacerse a partir de tarifas diferenciales en la imposición indirecta, como lo dispone la Constitución de la Confederación Suiza al fijar, por el artículo 29, las pautas a que debe ajustarse la legislación en materia de derechos de importación según los objetos sobre los cuales recaigan. Entre las conclusiones que postula el autor en el punto “h” previene que las reglas jurídico-constitucionales relativas a la justicia, partiendo del valor *equidad* con que la Ley Fundamental de la Argentina caracteriza las contribuciones, se manifiestan en los principios de *igualdad, generalidad, capacidad contributiva y progresividad*”.

La *progresividad*, por su parte, es la expresión concreta de la *equidad vertical* en la misma medida en que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva, afirma el profesor Colombiano Plazas Vega, Mauricio A. (2000, pg. 604). Añade el autor que en síntesis, puede decirse que la *progresividad* permite que el sacrificio tributario sea igual para todos.

1.3.2 CARACTERÍSTICAS DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD FISCAL

Las características del *principio de progresividad*, a decir, del profesor Valdés Costa (1996, pg-124) las limita a las siguientes:

- a. **Aplicable solo a los impuestos personales.** La progresividad sólo podría ser aplicada a los impuestos directos y personales.
- b. **Aplicable a las fracciones por escalas de la riqueza.** Se aplica dividiendo la riqueza imponible en fracción y a cada una de éstas se le aplica una tasa determinada, cada vez mayor, hasta alcanzar una tasa máxima a partir de la cual el impuesto se hace proporcional.
- c. **Aplicable a las fracciones según las clases de la riqueza.** Se aplica a toda la riqueza, la alícuota correspondiente a la fracción final. De esta manera se solucionan algunos de los inconvenientes observados en el procedimiento anterior, pero aparecen otros, entre ellos, el fundamental de que los montos imponibles ubicados al principio de cada clase, pagan un impuesto desproporcionadamente alto con respecto a los montos imponibles ubicados al final de la escala precedente.

1.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD CONTRIBUTIVA

En cuanto concierne al principio de *equidad contributiva* Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. (1995, pg.100) afirman que en el Art. 4º de la Constitución Nacional de la República de Argentina tiene la previsión de que los Fondos del Tesoro Nacional están formados por las “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”. Agregan que la jurisprudencia nacional interpreta que los tributos

son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad, con lo cual el *principio de equidad* se identifica con el principio de *no confiscatoriedad*; de modo que se subsume en la garantía constitucional de la propiedad y que tutela la intangibilidad del patrimonio del contribuyente en una cuantía superior a la admitida por la jurisprudencia.

El dilecto cultor del Derecho Tributario o fiscal español, profesor de la Universidad de Salamanca, Gonzales, Eusebio (2000, pg. 1639) en cuanto al principio de igualdad menciona que: es difícil no coincidir en que los principios generales de la imposición se centran, formalmente (pero con indudables efectos materiales), en la seguridad jurídica y la reserva de ley, materialmente (pero con indudables exigencias formales), en la *igualdad* de trato y el pago conforme a la *capacidad contributiva* de quien soporta el gravamen.

El profesor Garcia Canseco (2009, pg.79) alega que la *equidad* no es solo un principio de aplicación en el campo tributario. Añade que es un concepto filosófico y ontológico que procura introducir elementos de justicia en la aplicación de los tributos y más propiamente en su cobro. Continúa el autor que: en Bolivia la norma tributaria debería tener en el horizonte la idea de justicia, a fin de permitir que el contribuyente pueda invocarla para lograr un trato razonable y equilibrado que evite la exacción. Concluye el profesor Garcia Canseco (2009, pg.80) lo difícil que resulta para los tributaristas y en particular para los legisladores la aplicación del *principio de equidad* como una manifestación de hacer efectiva la "*capacidad contributiva*".

1.4.1. CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD CONTRIBUTIVA

El profesor Villegas Héctor B., (2005, 276) brinda el concepto siguiente: “*Consiste en una armonía conforme a la cual debe ordenarse la materia jurídica, y en virtud de la cual el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia*”. El autor también hace la precisión de que como principio de imposición, la *equidad* va más allá del orden positivo, por cuanto representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones.

García Belsunce, citado por el profesor Villegas Héctor (2005, pg. 275) advierte que el *principio de equidad* es un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo. De allí que afirma Villegas que la *equidad* se confunde con la idea de justicia, y en tal carácter pasa a ser el fin del derecho. Concluye el profesor Villegas (2005, pg.276) que no basta, por tanto, que la norma se someta al *principio de legalidad*, sino que además de ella debe ser **justa** para ser constitucional. Por ello que la equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo **tributo irrazonable es injusto** y, por lo tanto, inconstitucional. Concluye –Villegas– que el *principio de equidad* puede ser invocado por el contribuyente si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una **exacción írritamente injusta**.

Por tanto, lo *equitativo* es justo, y aún es mejor que cierta especie de lo justo, no mejor que lo justo en lo absoluto, sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley, manifiesta el profesor colombiano Plazas Vega, Mauricio A. (2000, pg. 602). Añade el mismo autor que es, precisamente, la naturaleza de lo *equitativo*: ser una rectificación de la ley en la parte en que esta es deficiente por su carácter general. Concluye el autor que la “*equidad*” es, en efecto, más importante o de mayor

contenido que la “*justicia legal*” porque procura hacer prevalecer la “*justicia natural*”; por ello constituye un fundamental principio general del derecho que, por supuesto, tiene plena aplicación tanto en lo que atañe a los tributos como a la hacienda pública en general.

1.4.2. CARACTERÍSTICAS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD CONTRIBUTIVA

En función del conceptos que concierne al *principio de equidad* y que, a decir de los autores consultados, más que un principio en sí mismo constituye un criterio de valoración y como finalidad del Derecho; de allí que responde a las características de:

- a) **Valor axiológico.** El principio o en sí la *equidad* participa de la categoría específica de los valores, en este caso específico, de naturaleza fiscal o tributaria.

- b) **Aspiración de lo justo.** No solo implica la aspiración de la “*justicia legal*” sino que busca la “*justicia natural*” que no se halla en los escritos del ser humano.

- c) **Suple la deficiencia de la ley.** Ante la falencia o deficiencia o las omisiones propias de las normas legales, la *equidad* postula la aplicación de los valores axiológicos prístinos de naturaleza fiscal, en cuanto concierne a la investigación presente.

A modo de conclusión y luego del examen de los diferentes principios tributarios, el profesor Uckmar, Víctor (2002, pg.131), llega a las conclusiones siguientes:

- 1) Los impuestos pueden ser aplicados solamente con base en una ley que, en muchos Estados, debe emanar siguiendo un procedimiento particular y debe ser renovada anualmente (principio de legalidad).
- 2) Todos los contribuyentes deben ser puestos, frente a las cargas fiscales, en un plano de igualdad (principio de igualdad) entendido como:
 - a) Generalidad y uniformidad de la imposición.
 - b) Abolición de todos los privilegios y discriminaciones (igualdad jurídica);
 - c) Distribución de los impuestos sobre la base de la capacidad económica de los contribuyentes, con tendencia a introducir en los sistemas fiscales, impuestos con alícuotas progresivas.
 - d) En los Estados donde existe una autonomía financiera de los entes locales, cada ente, dotado de potestad tributaria, deberá ejercerla dentro de los límites establecidos por la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio en el interior y con el exterior (principio de la competencia).

Indudablemente, las conclusiones puntualizadas y en consideración de la palabra autorizada emergente del profesor Uckmar, sustentan tanto los objetivos generales como específicos de la presente investigación.

2. LOS EFECTOS DE LA LEY No. 843 DEBIDO A LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY No. 1606 DE 22 DE DICIEMBRE DE 1994 RESPECTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS

PROFESIONALES EN EL EJERCICIO DE LA PROFESIÓN LIBRE U OFICIOS

Para vislumbrar los efectos o alcances de la Ley de Reforma Tributaria No. 843 de 20 de mayo de 1986, corresponde –de manera resumida- puntualizar los antecedentes previos al vigente sistema tributario; y, naturalmente, con el enfoque en el motivo u objeto de la investigación.

2.1. LA REFORMA O RE-CONSTRUCCIÓN TRIBUTARIA DE 1973 Y SUS ALCANCES.

El advenimiento de un "estado de facto" en la década de los 70 e inicio de los 80, posibilita una suerte de re-estructuraciones en el aparato estatal y, naturalmente, en el sistema tributario. Los Decretos Leyes Nos.11153 y 11154, de 26 de octubre de 1973, ponen en vigencia un nuevo sistema tributario bajo el rótulo de "*reforma o re-estructuración*" e inherente a la Renta de Personas Naturales y la Renta de Empresas, dejando en la obsolescencia la aplicación de sistemas incongruentes aplicados por más de 40 años y que responden a la exigencia de un nuevo "*Código Tributario*" establecido mediante el Decreto Supremo No.9298, de 2 de julio de 1970, en el epílogo de un "estado de derecho" y el posterior advenimiento de un "estado de facto". El Código Tributario recoge el avance doctrinal del Modelo de Código Tributario para América Latina de los años 1967. De allí la necesidad de la adecuación a la corriente innovadora en materia tributaria.

Pistone, Pasquale (2008, pg.31) al abordar lo relativo a la definición del concepto de *renta* –puntualiza- que: por ende concuerda con la tradicional distinción entre impuestos sobre la renta de naturaleza real y personal, lo

que por sí reconoce una diferencia estructural entre los tributos que gravan la renta como tal y los que, por el contrario someten a imposición a los incrementos patrimoniales en función de los caracteres del sujeto que los genera.

Las denominadas nuevas reformas al sistema tributario, al poco tiempo y por la vía de reglamentación, resultan, objeto de modificaciones a través de los Decretos Leyes Nos.12852 y 12853, de 12 de septiembre de 1975. Finalmente, el Gobierno de turno, a través del D.L.No.18701, de 10 de noviembre de 1981, incorpora cambios en la denominación: i) Renta de Personas Naturales y Sucesiones Indivisas; ii) Impuesto sobre la Renta de Empresas; iii) exenciones a favor de las instituciones culturales y artísticas sin fines de lucro; todo ello se plasma en el D.L.No.18792, de 5 de enero de 1982 denominado: texto ordenado.

Un esbozo resumido de la re-estructuración o reforma tributaria materializada a partir de 1973, se postula a continuación y con referencia a los tipos fiscales denominados: renta de las personas naturales y sucesiones indivisas y el impuesto sobre la renta de las empresas

2.1.1. Renta de las personas naturales y sucesiones indivisas

Por la importancia implícita, se detallan algunos aspectos de la Renta de las Personas Naturales y Sucesiones Indivisas vigente hasta el mes de mayo de 1986.

Al normar este impuesto, como enunciado genérico se dispone el establecimiento del impuesto anual sobre las "rentas" resultantes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos

factores y sobre las "ganancias, beneficios o ingresos" considerados expresamente como rentas gravadas (Art.1º).

a. La renta

En cuanto al alcance del vocablo "**renta**" se legisla que constituyen rentas gravadas, cual fuere su denominación y forma de pago (Art.2º):

- a) Los resultados de alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de inmuebles, urbanos o rurales.
- b) Los resultados de alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de cosas muebles, derechos, concesiones mineras y agropecuarias.
- c) Los resultados de la colocación de capitales, sean estos intereses, rendimientos, dividendos, participaciones y cualquier otro ingreso, proveniente de la inversión de aquellos.
- d) Los resultados, utilidades, regalías y ganancias provenientes de las actividades comerciales, industriales, de servicios y de cualquier otro tipo, comprendidos **en el Impuesto a la Renta de Empresas** cuando sean percibidas por los dueños, socios, asociados, accionistas y otros integrantes de las empresas.
- e) Los sueldos, remuneraciones, honorarios y otras compensaciones similares que se obtengan a raíz del ejercicio de profesiones, prestación de servicios comerciales, industriales o similares,

oficios, artes, ciencias o actividades lucrativas análogas y de la prestación de servicios de cualquier índole, incluyendo actividades deportivas profesionales.

- f) Consideradas también rentas, los beneficios y ganancias provenientes de la enajenación de terrenos urbanos o rústicos, inmuebles en general, concesiones mineras y agropecuarias, bienes muebles, de empresas y firmas, acciones nominativas y al portador, regalías sobre bienes, los incrementos patrimoniales.

El Reglamento introduce algunos aspectos particulares o denominados hechos generadores que dan lugar a que el acto constituya renta.

- i) El vocablo **enajenación** conceptualizado como toda venta, permuta, cambio, aporte a sociedades y en general, todo acto de disposición o traslación de dominio de un bien, mercancía, derecho o concesión a título oneroso.
- ii) El principio fiscal o tributario de **Fuente Boliviana** aplicable ya sea a las rentas producidas por inmuebles, capitales, cosas o derechos y trabajo personal. Extensivo el principio a los intereses por préstamos, créditos garantizados, remuneraciones o sueldos del exterior y los honorarios o remuneraciones por asesoramiento externo (Arts.7º y 8º).
- iii) Se establecen **cinco categorías** de rentas gravadas:

- 1) Primera categoría: renta de propiedades inmuebles;
- 2) Segunda categoría: renta de otros bienes y capitales;
- 3) Tercera categoría: rentas del comercio, la industria, actividades agropecuarias, mineras, de servicios y otras actividades mercantiles;
- 4) Cuarta categoría: rentas del trabajo independiente;
- 5) Quinta categoría: rentas del trabajo en relación de dependencia.

b. La determinación de la Renta Neta

La determinación de la Renta Neta surge de la deducción de la Renta Bruta, tomando en cuenta lo siguiente:

- los gastos necesarios para producirla, obtenerla y mantenerla
- los gastos necesarios para mantener su fuente, y
- aquellas erogaciones cuyo cómputo se autoriza expresamente por la norma legal.

c. La determinación de la Renta Imponible

La determinación de la Renta Imponible de las personas físicas y las sucesiones indivisas, surge de deducir de la Renta Neta las deducciones personales mínimas (mínimo no imponible) inherentes a las CARGAS FAMILIARES de las categorías cuarta (trabajo independiente) y quinta (trabajo en relación de dependencia).

En este acápite se prevé un **mínimo no imponible** en la suma de \$b 22.000 anuales (moneda de entonces).

Así mismo, se determina la deducción de importes anuales por cargas familiares estableciendo una escala: por el cónyuge, hijos, descendientes en línea directa y ascendientes en línea directa (padres, abuelos, menores de edad e incapacitados, bisabuelos, madrastra, padrastro), hermanos menores de edad o incapacitados para el trabajo.

Indudablemente, esta forma de "*determinación de la renta imponible*" de las personas físicas o naturales, responde al principio tributario de **capacidad contributiva**, de modo que guarda concordancia también con la previsión constitucional que, en cuanto a la creación, distribución y supresión de los tributos, se advierte la necesidad de un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma **proporcional** y **progresiva**, según los casos (Art.27).

A modo de puntualización anticipada, la imposición fiscal en actual aplicación (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE) y para las personas naturales o físicas que ejercen profesiones y oficios independientes (introducida por la Ley No. 1606 y sus reglamentos) importa una posición totalmente contraria a la descrita precedentemente o vigente hasta 1986; lo que deriva, naturalmente, en una clara y evidente vulneración al principio de la "**capacidad contributiva**" del sujeto pasivo de la obligación tributaria y deviene en una distorsión fiscal.

2.1.2. Impuesto sobre la Renta de las Empresas

Bajo la misma prerrogativa señalada en el numeral 2.1.1., corresponde a continuación, describir brevemente los aspectos o alcances relevantes del Impuesto sobre la Renta de las Empresas (D.L.No.12853, de 12-9-1975 que modifica el D.L.No.11154).

Como "*Regla General*" se dispone un impuesto anual sobre las "*utilidades*" obtenidas por las empresas: sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades accidentales, sociedades unipersonales, sucursales o agencias de empresas domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas y sobre las utilidades, beneficios o ingresos que obtengan las mismas y consideradas expresamente grabadas por este Decreto Ley. (Art.1º)

En cuanto al concepto de "**Utilidades**" se norma que: constituyen utilidades comprendidas a los efectos de este Decreto Ley, cualquiera fuere su denominación o forma de pago:

- a. Los resultados comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 2º del Impuesto a las Rentas de las Personas cuando aquellas sean obtenidas por las empresas.
- b. Los resultados, utilidades, ganancias y regalías provenientes del comercio y de la industria; actividades agropecuarias o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales, bancarios, de seguros o similares y en general de cualquier actividad enumerada en el Art.19º de este Decreto Ley o que implique el ejercicio habitual o

- comercio de compra-venta, cambio, explotación o disposiciones de bienes.
- c. También se incluyen los resultados de las empresas provenientes de la enajenación de: i) Terrenos urbanos o rurales que fueren loteados; ii) Cualquier de los bienes o derechos comprendidos en los incisos b) hasta h) del Art.3º del D.L. de Impuesto a la Renta de las Personas; iii) Bienes de cualquiera naturaleza que constituyen actividades para las empresas comprendidas en el régimen de este Decreto Ley.
 - d. El concepto del vocablo **enajenación** con el mismo contenido advertido para el Impuesto a las Renta de las Personas y Sucesiones Indivisas.
 - e. En cuanto al **hecho generador** se advierte para el Impuesto a la Renta de las Empresas que: constituye la obtención de las utilidades, ganancias, beneficios, rentas e ingresos de fuente boliviana. (Art.6º).
 - f. Con referencia al vocablo **Empresa** y a los efectos de este impuesto se entiende por EMPRESA: *"toda unidad económica inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades mercantiles lucrativas o de operaciones comprendidas en los Arts.2º y 3º de este Decreto, cualquiera fuere su organización jurídica"*. (Art.11º).
 - g. La **Utilidad Neta Real**, queda establecido como el resultado de deducir de la utilidad bruta los gastos corrientes, así

enumerados o previstos en los Arts.27º al 34º y mediante el “modus operandi” detallado en el Art.26º de éste Decreto Ley. (Art.36º)

Los artículos 27º al 34º hacen referencia a los **deducibles** detallados. En tanto que el Art.26º a la deducción de los gastos necesarios para producir y obtener y aquellos destinados a mantener la fuente de la renta.

- h. De manera que: la **Utilidad Neta Imponible** constituye el resultado de sumar o compensar entre sí los resultados que arrojan las distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera, la rentas exentas, las rentas que se encuentran sujetas a la retención del impuesto con carácter definitivo y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución, que hayan pagado el impuesto correspondiente (Art.45º)

El sistema ha previsto la introducción de exenciones fiscales de hasta el 50% del tributo por **reversión** y también incentivos hasta del 50% mediante las deducciones originadas en la permanente inversión.

A modo de puntualización anticipada la estructura básica de la Renta sobre las Empresas (vigente en 1973-1975 y con la exclusión de los detalles inherentes a las deducciones o los deducibles) se halla plasmada o **copiada** de forma similar (en cuanto al tratamiento jurídico-tributario) en el vigente sistema del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE

incorporado en la Ley No. 843 por la vía de sustitución por la Ley No. 1606 y sus Reglamentos. En cuanto a las personas jurídicas o colectivas, en lugar de implicar una **distorsión fiscal**, constituye un grado importante de similitud y, también, en relación a los principios tributarios de capacidad contributiva, proporcionalidad y equidad.

2.2. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1986 Y LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS

El Gobierno postula como justificaciones para la "**nueva reforma tributaria**", el desfase del sistema tributario que deriva en un debilitamiento en la aptitud del Estado para generar ingresos que permitan sostener su propia estructura económica y financiera y no recurrir al crédito externo o la emisión inorgánica de moneda; aspectos que agravan, aún más, la situación inflacionaria del país. Es más, que una ínfima proporción de los ciudadanos contribuye; y, que no lo hacen en función a su capacidad contributiva. Adicionalmente, la complejidad impositiva debido a la existencia de gran cantidad de gravámenes de muy poco rendimiento fiscal en comparación con los regímenes impositivos inherentes al impuesto a la renta de las empresas y las personas naturales. De forma que el incumplimiento de las obligaciones fiscales de parte de los contribuyentes alcanza rangos alarmantes, con el agregado de la indebida aplicación de la "discrecionalidad tributaria" y la generación de la corrupción administrativa.

2.2.1. LAS BASES FUNDAMENTALES DE LA REFORMA TRIBUTARIA

La reforma, de acuerdo al Poder Ejecutivo, sienta sus cimientos o bases fundamentales en:

- Ampliar la base imponible, incorporando al sistema tributario a todos los agentes económicos.
- Simplificar el sistema, permitiendo un mejor cumplimiento por los contribuyentes y facilitando al mismo tiempo los programas de fiscalización.
- Crear mecanismos de controles recíprocos entre los responsables del tributo, disminuyendo los niveles de evasión y creando una conciencia tributaria.
- Mejorar sensiblemente la administración tributaria con planes de fiscalización que, en el tiempo, hagan que el organismo fiscal merezca el respeto de la sociedad.

2.2.2. LOS ASPECTOS FUNDAMENTALES FUNDADOS EN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Órgano Ejecutivo sostiene que la reforma del sistema tributario de 1986 tiene raíces profundas en tres aspectos fundamentales del principio de la capacidad contributiva:

a. Imposición sobre el patrimonio de las empresas y las personas naturales

Aplicando el principio tributario de la **proporcionalidad** tanto el patrimonio de la persona jurídica o colectiva como el patrimonio de la persona natural o física, constituyen objeto de la imposición fiscal con alícuotas diferenciadas:

- Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas: **IRPE** con el 2% sobre el patrimonio neto;
- Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes: **IRPPB** (personas naturales o físicas) inherente a la propiedad rural, a la propiedad urbana, a la propiedad de vehículos, automotores, motonaves y aeronaves, con alícuotas diferentes.

A modo de puntualización anticipada, bajo este sistema: directamente relacionado con la determinación patrimonial (activo contra pasivo y la aplicación de una alícuota al resultado, en cuanto a las empresas) el Estado suprime el Impuesto a las Utilidades de 1973 y busca revertir la cotidiana conducta elusiva de las empresas al no reflejar utilidades en los estados financieros o señalarlas demasiado exiguas o de escasa significación.

b. Imposición sobre el consumo

Mediante el impuesto al valor agregado: **IVA** y el Impuesto a los consumos específicos: **ICE**. Esta imposición fiscal se complementa con el gravamen a las transacciones: **IT**.

c. Imposición sobre los ingresos

El régimen complementario al impuesto al valor agregado: **RC-IVA** cuyo fin primordial no es tanto la recaudación, sino la de integrar un mecanismo de fiscalización **indirecta** que tiende a mejorar el cumplimiento de los impuestos al consumo.

Indudablemente, el cambio del sistema tributario, significa para el Erario Fiscal una recuperación plausible y aplaudida por propios y extraños durante ocho (8) años de vigencia de la Ley No.843 (20 de mayo de 1986), efectivamente, en consideración del principio fiscal de la capacidad contributiva. El Impuesto a las Salidas al Exterior y los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y derivados, minería y electricidad, complementan la reforma fiscal en dicho período de tiempo.

Afirma Pistone, Pasquale (2008, pg. 31-32) en su relatoría general que la definición de renta como incremento patrimonial permite diferenciar de dicha naturaleza a cualquier forma de pago o beneficio que el sujeto reciba u obtenga como reintegro patrimonial. Continúa el autor al puntualizar que dicha definición de renta le parece más moderna en relación a las tres definiciones tradicionales que se encuentran en la doctrina tributaria, o sea, *renta producto*, *renta ingreso* y *renta consumida*, ya que muchos ordenamientos se han progresivamente alejado de esas categorías doctrinales a favor de forma de imposición que combinan y transforman dichas categorías en nueva especies híbridas. Lo que acontece, precisamente, con la reforma de 1986.

2.3. LAS MODIFICACIONES SUSTANCIALES A LA LEY No. 843

La Ley No.1606 de fecha 22 de diciembre de 1994, introduce cambios sustanciales de naturaleza conceptual, derogaciones, sustituciones y modificaciones de redacción del sistema anterior sobre los tributos denominados del "*dominio nacional*". En todo caso, el análisis de la Ley 1606, se limita, en este trabajo, a las modificaciones vinculadas a la investigación.

a. Las inversiones y la doble tributación internacional

Factor gravitante para el desarrollo de los pueblos, indudablemente, constituye la accesibilidad de los estados a las corrientes de inversión financiera, técnica y científica en el concierto internacional. Las "*probabilidades*" de que un Estado, como el nuestro, califique positivamente a la inversión, responde, incuestionablemente, a las características del sistema tributario existente y vigente. Lo que le permite al inversor lograr la compensación de los gastos que incurre con la incorporación de capitales y/o la eliminación de la doble tributación tanto en el Estado del que procede el capital como del Estado en el que se aplica o invierte, importa la explicación sustancial para la modificación.

El denominado Impuesto a la Renta Presunta de Empresas- **IRPE**, evidentemente, no tiene aceptación en el concierto tributario internacional, dada su noble postulación y naturaleza excepcional, cuya alícuota porcentual se aplica al resultado positivo de la conciliación del activo computable menos el pasivo computable. En los sistemas tributarios vecinos, la **renta de las empresas** derivada o proveniente de las ganancias, utilidades, rentas, rendimientos, dividendos u otros excedentes que origine la inversión, resultan susceptibles de imposición fiscal en un Estado y pasibles de una compensación o descuento en otro Estado, de manera que se evite la doble imposición internacional.

Paralelamente a otras consideraciones menores, resulta válida la justificación para la eliminación del **IRPE**. Lo que no justifica la introducción de aspectos distorsionantes o deformantes, como el que motiva la presente investigación.

b. La derogatoria del IRPE y la sustitución por el IUE

En cuanto al objeto de la presente investigación, se deroga el Título III de la Ley No. 843 inherente al Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas: **IRPE** y se sustituye por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas: **IUE**. Al margen de las justificaciones posibles, válidas o no, supone la reposición de un tributo eliminado por la propia Ley No. 843 (tildado de cotidiana elusión en 1973 hasta 1986). Incorpora **distorsiones o deformaciones** de naturaleza fiscal amparadas en una mal entendida “*discrecionalidad*” o “*poder tributario*” excesivo y confiscatorio, que no recibe aún aceptación de la doctrina relacionada con el quehacer tributario.

Guillermo Cabanellas (1981, pg.581) advierte varias acepciones para el vocablo “**sustitución**” entre ellas colocación de una persona en lugar, derecho u obligación de otra; situación de una cosa en donde otra estaba; reemplazo; relevo y otras.

Para el profesor Manuel Ossorio (1995, pg.943), el vocablo “**substitución**” tiene las acepciones: “*Colocación* de una persona en un lugar, derecho u obligación de otra; situación de una cosa donde estaba otra; reemplazo; relevo; trueque en secreto y con propósito de obtener provecho o causar perjuicio... (sic.)...”.

La relevancia del vocablo “**sustitución**” resulta menor en términos estrictamente tributarios; no así la variante: “**sustituto**” que sí goza de preeminencia en el glosario fiscal; de allí que el profesor García Canseco, Oscar (2009, pg.269), transcribe la norma del Art.25º del Código Tributario Boliviano (Ley No. 2492) inherente a la definición del vocablo sustituto:

“4.Sustituto.- Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quién en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas: I. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco”. (Garcia, 2009, pg. 269).

De su parte, el profesor Benítez Rivas, Alfredo, (2009, pgs. 180- 186), considera que es innegable que la ley tributaria puede sustituir al contribuyente, como sujeto pasivo principal de la obligación tributaria en sus relaciones con la Administración tributaria, por otra persona totalmente ajena al hecho imponible. Considera el autor que la sustitución puede ser plena o no plena. Es más, el autor alude de muy apropiada y esclarecedora la posición del profesor Ferreiro Lapatza (que atribuye al **sustituto**, como la persona obligada por el legislador para que frente a distintos casos previstos por la ley, pague la obligación tributaria por la realización de un hecho generador imputable al contribuyente, en lugar de éste). Concluye el autor que en este supuesto de **sustitución**, se está frente a un caso de responsabilidad por deuda ajena como efecto de la sustitución que la ley tributaria hace que el contribuyente sea sustituido, por otro sujeto pasivo. Para el profesor Benítez Rivas, el Art. 25º del Código Tributario Boliviano

(Ley No. 2492) incurre en una desafortunada confusión con el agente de retención y el agente de percepción.

Indudablemente, los alcances conceptuales del instituto fiscal denominado “**sustituto**” no son atribuibles al vocablo “**sustitución**”, *por cuanto, en el caso del vocablo: **sustituto** tiene relación directa con el sujeto pasivo o activo; en tanto que el vocablo **sustitución** puede a las personas, derechos y obligaciones o referidas a situaciones o cosas materiales, en función de la acepción que se asuma. Aspecto particular del vocablo que asume esta investigación.*

c. La derogatoria del IRPPB y la sustitución por el IPBIVA

También se deroga el Título IV de la Ley No. 843, inherente al Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes: **IRPPB** y se sustituye por el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores-**IPBIVA**. Implica la reposición del vetusto y criticado Impuesto a la Renta de Personas Naturales y Sucesiones Indivisas que, inicialmente, concierne a la propiedad inmueble urbana como rural, con diferencias de alcance. Se atribuye la facultad de cobro del tributo a los Gobiernos Municipales sobre los bienes inmuebles y automotores situados en la circunscripción municipal bajo fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos (ahora Servicio Nacional de Impuestos Internos). Si el sujeto pasivo realiza de forma habitual la transferencia comercial de bienes inmuebles, el tributo corresponde al dominio nacional; en tanto que, si el sujeto pasivo materializa una transferencia ocasional de estos bienes, concierne al dominio municipal.

d. Incorporación y modificación al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La incorporación al **IVA** de las operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles. La modificación al contrato de servicios, de obras de construcción y el arrendamiento financiero en cuanto a la determinación del **hecho imponible** y la deducción de gastos financieros (motivo de una investigación separada).

e. Cambios en el alcance conceptual del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)

Cambio de los alcances conceptuales inherentes a los ingresos provenientes de alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de inmuebles urbanos o rurales, de cosas muebles, derechos y concesiones, colocación de capitales, sean intereses, rendimientos y cualquier otro ingreso, los honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas y en comandita por acciones, los sueldos de los socios de otras sociedades y del dueño de empresas unipersonales y todo otro impuesto no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

f. Sustituciones al Impuesto a las Transacciones

Sustitución del texto del Art.75º de la Ley No. 843 con otro nuevo que precisa la alícuota del 3% del Impuesto a las Transacciones: **IT**.

Sustitución del texto del Art. 77º de la Ley No. 843 mediante el cambio de formulario para la declaración jurada. El pago del tributo: **IUE**, en calidad pago a cuenta del **IT**, a partir del mes siguiente al pago efectivo del **IUE** y hasta su agotamiento; los saldos no compensados se consolidan en favor del Fisco, sin lugar a devolución o reintegro.

g. Modificaciones al Impuesto a los Consumos Específicos

Modificación del ANEXO al que remite el Art.79^o de la Ley No. 843 sobre el Impuesto a los Consumos Específicos: **ICE**, con una nueva tabla y nuevas alícuotas porcentuales y por volumen.

h. Cambios en relación al dominio tributario

En relación al Impuesto a las Transacciones: **IT**, que gravan las transferencias eventuales de inmuebles y vehículos automotores, a partir de la Ley 1606 corresponden al dominio tributario municipal o local y con la denominación de: Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores: **IMTIV**.

Cambio o exclusión del dominio tributario municipal la venta de inmuebles y vehículos automotores efectuadas por las casas comerciales, importadoras y fabricantes debido a la habitualidad o giro de la empresa y asignación al dominio tributario nacional.

i. Creación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos

El Art.3^o de la Ley No.1606, crea el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus derivados: **IEH**.

Autoriza al Poder Ejecutivo: i) la publicación de ambas leyes y sin alterar las disposiciones de fondo por Decreto Supremo y bajo rótulo de **texto ordenado**, y, ii) a emitir la reglamentación respectiva.

j. Sustitución de artículos del Código Tributario

La sustitución de varios artículos de la Ley No.1340, de 28 de mayo de 1992 (Código Tributario) sobre la determinación tributaria (Art.169º), la impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria (Art.174º) y otros. La entrada en vigencia de la Ley No.1606, según cada sustitución, cambio, incorporación y modificación detallada.

2.4 LA ASIMILACIÓN O NO DIFERENCIACION DE LA PERSONA FISICA O NATURAL Y LA PERSONA JURÍDICA O COLECTIVA, PARA FINES TRIBUTARIOS

La derogatoria del Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas: **IRPE** y, al mismo tiempo, del Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes: **IRPPB**, determina la asimilación o la no diferenciación de una persona física o natural y con una persona jurídica o colectiva, naturalmente, para los fines estrictamente tributarios o fiscales; por ende, el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria resulta, indistintamente, una persona física o natural o una persona jurídica o colectiva y en función del tipo o clase de tributo del que se trate. Al presente, no existe en Bolivia el *Impuesto a la Renta de la Personas Naturales y Sucesiones Indivisas* como tampoco el *Impuesto a la Renta de las Empresas o Personas Jurídicas*, bajo las aludidas denominaciones clásicas.

Los sistemas fiscales de los países vecinos a Bolivia y allende las fronteras de Latinoamérica e Iberoamérica, muestran –actualmente- una posición opuesta a la postura boliviana, por cuanto entre los aspectos centrales de orden fiscal está el tratamiento tributario y bajo los principios de naturaleza fiscal, en función o consideración de la diferenciación de la persona física o natural y en relación a la persona jurídica o colectiva.

2.4.1 LOS EFECTOS DE ORDEN LEGAL

Las bases o cimientos de la reforma tributaria de 1986 (Ley No. 843) inciden en cuanto: a) al patrimonio de las personas naturales o jurídicas; b) el consumo de las mismas, y, c) los ingresos también de ellas, indistintamente de su esencia o naturaleza jurídica en los demás órdenes sean civiles, comerciales, penales, administrativos y otros, solo para que puedan coparticipar de las necesidades y las finalidades que debe cumplir el Estado, mediante la entrega de parte de su riqueza al Fisco.

Los cultores del Derecho Civil, Comercial, Penal, Administrativo y otras ciencias del Derecho, indudablemente, no participan ni admiten una asimilación o fusión o si se prefiere una conjunción de los alcances y efectos de orden legal inherentes a una persona física o natural y en contraposición a una persona jurídica o colectiva. Las diferencias parten de las más elementales nociones, como: la existencia material o física, que resulta imposible en una persona jurídica o colectiva que responde a una ficción de la ley o la norma legal. Los derechos y las obligaciones de las personas naturales o físicas tienen relación con la procreación y la vida; lo que no acontece con las personas jurídicas o colectivas.

En términos estrictamente fiscales, los derechos y obligaciones de las personas físicas o naturales y de las personas jurídicas o colectivas pueden ser, efectivamente, los mismos. Sin embargo, la persona natural o física debe generar ingresos para destinarlos a su alimentación; lo que no acontece con la persona jurídica; la persona natural debe generar ingresos destinados a la manutención de su progenie, lo que no acontece con la persona jurídica. Por lo que el tratamiento legal fiscal, en *extrictu sensu* o en rigor jurídico, tiene que evaluar o considerar las características específicas del tributo del que se trate y las características particulares del sujeto pasivo

que se trate, bajo los principios tributarios de legalidad, capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad fiscal. Lo que no acontece en relación al ejercicio libre de profesiones u oficios y vinculados a los tipos o clases de tributos en actual aplicación.

Pistone, Pasquale (2008, pg. 37-39) considera que debe ser el propio legislador quien defina pautas ciertas y razonables para determinar la base imponible, es decir, que ellas supongan la existencia de una sustancial capacidad contributiva en el contribuyente afectado. Por ende, – acota Pistone- no considera que la imposición de la renta ficta presente en sí mismo un problema, ni tampoco en los casos en que el legislador se sirva de este instrumento para aproximarse, con un razonable grado de probabilidad, a la renta efectiva del contribuyente. Eso ocurre también con las formas de predeterminación de la renta en función de las estimaciones objetivas o, fundadas en las evaluaciones contenidas en los libros catastrales, ya que, en ambos casos, la imposición se funda en evaluación técnicas efectuadas con un elevado grado de precisión y responde a finalidades de relevancia constitucional. Contrario sensu, –afirma Pistone- pueden determinarse formas de lesiones al principio de capacidad contributiva en la medida que el legislador grave una renta *ficta* en situaciones en que es posible o probable que la misma no exista, como por ejemplo, en presencia de mecanismos de impuestos mínimos, que presumen la existencia de una renta y gravan una base imponible ficta a pesar de lo que efectivamente ocurre. Los mismos problemas se generan al gravar la renta bruta, en la medida en que la base imponible se aleja en forma sustancial de la efectiva manifestación de capacidad contributiva, por razones distintas a las generadas por la propia simplificación del cobro del impuesto. Infelizmente, dichas situaciones son todavía muy frecuentes en América Latina, como lo ponen de manifiesto algunos trabajos presentados en la XXIV Jornadas

Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en la Isla de Margarita-Venezuela en el mes de octubre 2008.

2.4.2 LOS EFECTOS DE ORDEN ECONOMICO

La reforma tributaria de 1986 (incluida la modificación de 2004) tiene como efecto o resultado importante la asunción de una “*conciencia tributaria*” latente al presente; y, ausente en los inicios de la reforma fiscal de los 86. La aludida “*conciencia tributaria*” deriva en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, de forma consciente asume y materializa el pago de impuestos a los que se halla impelido por el Estado e implica también la disminución consciente de parte de su riqueza para compartirla con los fines fiscales que procura el Estado. En contrapartida, los ingresos o recaudaciones fiscales del Estado se incrementan sin la denominada presión fiscal y la decisión voluntaria de los sujetos pasivos.

Lo anterior no deja de ser plausible, al menos desde el enfoque fiscal del Estado. Sin embargo, independientemente de la “*conciencia tributaria*” del sujeto pasivo, el análisis económico tiene que adecuarse, necesariamente, a los principios tributarios puntualizados anteriormente y que conciernen a la: capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y equidad fiscal. En el caso específico del ejercicio libre de profesiones u oficios, en términos estrictamente económicos los principios tributarios mencionados resultan omitidos y lo que motiva la presente investigación.

2.4.3 LOS EFECTOS DE ORDEN FINANCIERO

Hasta la gestión 1986: el presupuesto fiscal de la nación suponía menos del 1% por ingresos tributarios debido a la marcada política elusiva de los

sujetos pasivos de la obligación tributaria. Actualmente, representa una variación entre el 11% al 15% del PIB y la reducción de la elusión fiscal, por efecto de la “*conciencia tributaria*” con una tendencia a mejorar, según las últimas leyes de aprobación del Presupuesto Fiscal de la Nación.

En términos de política presupuestaria o financiera fiscal “*macro*” del Estado, los índices aludidos permiten atribuir la nota de “*conformidad fiscal*” a raíz de los logros alcanzados de alta significación financiera y en consideración de las circunstancias de crisis financiera nacional e internacional en el que se desenvuelve el país.

En términos de política financiera “*micro*” fiscal y con referencia a los contribuyentes específicos: profesionales en el ejercicio libre de la profesión u oficios, se tiene que asignar la nota de “*disconformidad fiscal*”, por cuanto, resultan ajenos a la aplicación de los principios tributarios y están sometidos a mayor presión fiscal, en total desigualdad en relación a las personas jurídicas o colectivas e inclusive a las personas naturales o físicas en relación de dependencia laboral. Aspectos que se detallan en las secciones posteriores.

3. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO ARBITRARIO, DISTORSIONANTE E INAPROPIADO DE LOS PROFESIONALES EN EL EJERCICIO LIBRE U OFICIOS EN RELACIÓN CON LAS PERSONAS JURÍDICAS O COLECTIVAS (EMPRESAS) Y LAS PERSONAS JURÍDICAS NATURALES EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA LABORAL

Para facilitar y viabilizar el alcance de la investigación así como el objetivo general y los específicos, a continuación se procede al análisis en consideración del contenido literal de cada uno de los artículos específicos y previstos en la Ley No. 1606.

3.1. PREVISIÓN DISTORSIONANTE, ARBITRARIA E INAPROPIADA DEL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 36º DE LA LEY No. 843 Y QUE VULNERA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El artículo 36º de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

“Artículo 36º Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga ésta ley y su reglamento.

*Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que incluirán la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los genera. La **reglamentación** establecerá la forma y condiciones que deberán cumplir estos sujetos para determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”.*

El contenido subrayado del párrafo segundo del Art.36º de la Ley No. 843, permite el análisis siguiente.

3.1.1. SUPRESIÓN INDEBIDA E INCLUSIÓN INAPROPIADA Y ARBITRARIA DE LAS PERSONAS QUE EJERCEN UNA PROFESION LIBRE U OFICIO EN CALIDAD DE SUJETOS PASIVOS DEL IUE.

En realidad no se materializa una sustitución del **IRPE** por el **IUE**, sino una "creación de un nuevo tributo" debido a que el objeto, contenido, sujetos y alcances de uno y otro tributo son diferentes. Así: para el **IRPE** únicamente son sujetos pasivos las personas colectivas o jurídicas; en cambio para el **IUE**, también resultan sujetos pasivos las personas naturales o físicas que desarrollan una profesión liberal u oficio.

El primer párrafo del Art. 36º de la Ley No. 843 (modificado por la Ley No. 1606), efectivamente, crea el *Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas- IUE* aplicable a las utilidades resultantes de los estados financieros (que se registran en los libros contables) al cierre de cada gestión anual. Previsión normativa que concuerda con la reforma de 1973, y, al mismo tiempo con los principios tributarios de legalidad, equidad, capacidad y proporcionalidad tributaria; por cuanto: i) cumple la exigencia de reserva de ley: legalidad; ii) cumple el principio de equidad o del valor justicia natural; iii) cumple el principio de capacidad al tomar en consideración los resultados financieros de la gestión anual de la empresa, cuya existencia de utilidades impele a la aplicación del tributo; iv) cumple el principio de proporcionalidad, debido a que la alícuota porcentual del tributo tiene relación con la generación de utilidades netas.

En tanto que, el párrafo segundo del Art.36º de la Ley No. 843:

1º No está previsto en la reforma tributaria de 1973 al no incluir a las personas naturales o físicas al Impuesto a la Renta de las

Empresas. En la Ley de Reforma Tributaria No. 843 de 20 de mayo de 1986, las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre u oficio se hallan incluidas en el Impuesto Complementario al Valor Agregado: RC-IVA (inciso “e” del Art. 19º) y no en el **IRPE**. De forma apropiada.

- 2º Cumple la exigencia de reserva de ley: legalidad, bien sea amparada en la potestad tributaria o la discrecionalidad fiscal del sujeto activo; sin embargo, al mismo tiempo vulnera el principio de la *igualdad tributaria* consagrada por el párrafo I del Art. 323º de la Constitución Política del Estado en vigencia y el Art. 27º de la abrogada, por cuanto, la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 (que incorpora modificaciones a la Ley No. 843) abroga el inciso e) del Art. 19º de la Ley No. 843 (inherente a la persona jurídica o física que ejerce una profesión libre u oficio) y la incorpora como sujeto pasivo del Impuesto a las Utilidades de las Empresas: IUE. La cercena de su naturaleza de persona natural o física y la asimila (para fines tributarios) como una persona jurídica o colectiva. Implica una supresión indebida y una inclusión arbitraria en un tributo que no concuerda con su naturaleza esencial.
- 3º No cumple o vulnera el principio de *igualdad tributaria o de equidad fiscal*, por cuanto: si bien hace alusión a los “**sujetos**”, resulta implícito que la persona natural o física, de modo general, es la que **no** lleva libros contables. De modo que debe presentar una **declaración jurada** cada 31 de diciembre (en la que consigne la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los ha generado). Para las personas naturales o físicas: i) que **no**

ejercen una profesión libre u oficio; o, ii) que mantienen una relación de dependencia laboral, el *período fiscal* es **mensual**, por disposición del Art. 28º de la Ley No. 843 y que mantiene la Ley No.1606. Inexplicablemente, para las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre u oficio, resulta que el *período fiscal* es **anual** y con referencia no al RC-IVA, sino al IUE, totalmente diferente.

- 4º No cumple el principio de *proporcionalidad tributaria* y vinculado a la *capacidad contributiva*, por cuanto, en franco desconocimiento de los gastos para generar dichos ingresos y su mantenimiento y sin admitir prueba en contrario, dispone que la *utilidad neta gravada* constituye el 50% de los ingresos brutos o totales de la persona natural o física que ejerce una profesión liberal u oficio (Art.47º). En tanto que la utilidad neta imponible para las empresas es la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente (Art.47º).

En cuanto a las personas naturales o físicas que mantienen una relación de dependencia laboral (relación: trabajador /empleador) y perciben ingresos en concepto de sueldos o salarios mensuales: si los gastos por la compra de bienes de bienes y servicios de uso y consumo (acreditados mediante notas o facturas fiscales) resultan mayores a los montos que reciben como sueldo o salario: no pagan impuestos y se les reconoce un crédito fiscal por la diferencia resultante a su favor. Similar trato fiscal corresponde a las personas naturales o físicas que no ejercen una profesión libre u oficio. Lo que no ocurre con la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, en cuanto al 50% de sus ingresos que son considerados utilidad neta.

Es más, las personas naturales que mantienen una relación de dependencia laboral, no solo tienen derecho al reconocimiento de un crédito fiscal, sino que la norma legal (Art. 26° de la Ley 843) establece -para estos sujetos pasivos- un mínimo no imponible equivalente a dos salarios mínimos nacionales.

- 5° No cumple el principio de *equidad fiscal*, por cuanto: i) a la persona natural o física que ejerce una profesión libre o un oficio se le niega o rechaza el reconocimiento de pérdidas en la gestión anual; no solo, ello, aún ante la existencia de pérdidas, debe pagar el tributo: IUE sobre el 50% de sus ingresos; ii) las empresas o personas jurídicas o colectivas, si tienen pérdidas en la gestión anual no pagan el tributo: IUE y, aún más, pueden compensar pérdidas en la siguiente gestión anual (Art.48°); iii) a las personas naturales que no ejercen una profesión libre u oficio y a las personas naturales en relación de dependencia laboral pueden no pagar tributos (si sus compras IVA resultan montos mayores a sus ingresos o montos mayores al sueldo o salario mensual) y se les reconoce crédito fiscal para el siguiente mes (Art.31° de la Ley No. 843).

El calificativo más benigno es de injusticia legal debido a la clara y terminante vulneración de la *equidad fiscal*.

3.1.2. SOLO LA LEY PUEDE DESIGNAR AL SUJETO PASIVO, LA BASE IMPONIBLE, EL HECHO GENERADOR, LA OBLIGACIÓN Y LA ALÍCUOTA

La parte final del indicado párrafo segundo del Art. 36º de la Ley No. 843, dispone que la **Reglamentación**, establecerá la forma y condiciones que deben cumplir estos sujetos para determinar la **utilidad neta sujeto a impuesto**, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por disposición precisa y expresa del Art. 6º del Código Tributario Boliviano (Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003) inherente al principio de legalidad y reserva de ley: *“1. Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la **base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma**; y designar al sujeto pasivo....(sic.)...”*. La política fiscal que consagra la nueva Constitución Política del Estado (vigente desde el 7 de febrero de 2009, Art. 323-I-III) tiene como asidero legal los principios de: *capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria*. De manera que la Asamblea Legislativa Plurinacional, mediante ley, debe clasificar y definir los impuestos que conciernen al dominio tributario nacional, departamental y municipal. Es más, ni la Asamblea Legislativa Plurinacional como tampoco ningún otro órgano o institución, pueden conceder facultades extraordinarias diferentes a las establecidas en la Constitución (Art. 140-I). La Constitución de 1967 (abrogada) también consagra la prohibición al Congreso de delegar sus atribuciones a otro Poder (Art.69º).

De allí que la determinación de la base de cálculo o la utilidad neta sujeta a impuesto debe ser establecida por una Ley, como previene el párrafo I del Art.6º del Código Tributario Boliviano y recibe el respaldo constitucional del Art. 69º de la Constitución abrogada y párrafo I del Art.140º de la Constitución en actual vigencia. En consecuencia, al encomendarse al

Órgano Ejecutivo o Poder Ejecutivo (en la Ley N° 1606) por la vía de *reglamentación*, la determinación de la forma y condiciones de la “**base imponible**”, de forma incuestionable se vulnera la garantía constitucional prevista en la Constitución de 1967 y la vigente, inherente al principio de legalidad o reserva de ley y que exige de forma imperativa el Art. 6° de la Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003 (Código Tributario Boliviano). Lo que se denomina en las esferas fiscales y tributarias una “**distorsión o deformación fiscal**”, al conculcar garantías constitucionales y el principio tributario esencial de **legalidad**; no solo ello, sino que incurre en una seria distorsión fiscal y vulneración del principio esencial de legalidad de naturaleza tributaria.

Los Arts.37° y 38° de la Ley No. 843 establecen a los sujetos pasivos del IUE. El primer artículo advierte que son considerados como sujetos pasivos del impuesto IUE a todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo (detalle de las sociedades comerciales) todas las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y cualquier otro tipo de empresas, cuya enumeración es enunciativa y no limitativa. Es más, el segundo artículo determina que también resultan considerados como sujetos del impuesto, las empresas constituidas o por constituirse en el territorio nacional de explotación minera, de hidrocarburos y de energía eléctrica.

De manera que: ni el Art.37° como tampoco el Art.38° de la Ley No. 1606, que precisamente determinan a los sujetos pasivos del I.U.E., no incluyen ni consideran a la **persona natural o física que ejerce una profesión liberal u oficio**, como sujeto pasivo del referido impuesto. En consecuencia, resulta obvia la conclusión de que la “**persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio**” no constituye un sujeto pasivo de este tributo.

No otra inferencia jurídico-tributaria resulta posible del análisis de los dos artículos indicados.

La obligación tributaria vincula a la persona natural o la persona jurídica con el Fisco, de ninguna manera existe vinculación de obligación impositiva entre el Fisco y la "actividad" en sí misma o con el objeto del tributo. De allí que vincular a la "actividad" con el Fisco, sin haber previsto, en la parte pertinente (Art.37º o 38º), como sujeto del IUE a la persona natural que genera ingresos (utilidades) por el desarrollo de una actividad profesional u oficio, indudablemente, constituye una **distorsión fiscal**.

Al respecto, Mersan, Carlos (1995, pg. 28) al analizar la naturaleza de la *"relación jurídica tributaria"* puntualiza que: *"...Otra de las notas características de la relación jurídica tributaria se expresa diciendo que la obligación de dar es de contenido personal; es decir, que la ley fiscal hace nacer al Estado el derecho a un crédito y en el particular la obligación de pago de una deuda..."*

De su parte, Luqui, Juan Carlos (1989, pg. 23) considera un vínculo muy amplio hablar de la **"relación jurídica tributaria"** y, por ello, prefiere denominar a éste vínculo la *"obligación tributaria"* y la define como: *"...el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero"*. Agrega el autor que, la obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento en que se produce el acto o hecho previsto en ella y que le sea imputable.

El ilustre "maestro" y tratadista Valdés Costa, Ramón (1996, pg.300), testimonia su adhesión al trabajo de investigación del profesor Uruguayo Peyrano Facio, Jorge (1996, pg.299), con motivo de la preparación del

modelo de Código Tributario para América Latina, y que prefiere el uso de la expresión "**relación jurídica**", en función del prestigio científico y su habitual utilización, y porque se halla aún más directamente el carácter vinculante con las obligaciones personales.

La cita de los connotados estudiosos del Derecho Tributario, en cuanto concierne al vínculo de relación jurídica o de obligación tributaria, establece su naturaleza personal. Por ende, implica una distorsión de naturaleza fiscal e inobservancia del principio de *legalidad*, cuando al normar a quienes constituyen los sujetos pasivos de la obligación tributaria, no se incluye a la persona natural o física; y, por el contrario, al definir los alcances del objeto de la obligación se introduce la actividad que desarrolla una persona natural y para fines del tributo.

3.2. PREVISIÓN DISTORSIONANTE, ARBITRARIA E INAPROPIADA DE LA FRASE FINAL DEL PÁRRAFO ÚNICO DEL ART. 39º DE LA LEY No. 843: EN CUANTO A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El Art. 39º de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

“Artículo 39º A los fines de este impuesto se entenderá por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la relación de actividades industriales y comerciales, el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación, prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el

ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en éste artículo”.

El Art. 11º del D.L.No.12853, de 12-9-1975 en cuanto a los alcances fiscales del vocablo “*empresa*” advierte que constituye: *“toda unidad económica inclusive las de **carácter unipersonal**, que coordine factores de producción en la realización de actividades mercantiles lucrativas o de operaciones comprendidas en los Arts.2º y 3º de este Decreto, cualquiera fuere su organización jurídica”.* En el Art.1º de la misma norma legal se especifica a las sociedades comerciales, cooperativas y las de carácter unipersonal, de modo que nítidamente relaciona a la persona jurídica o colectiva, producto de la ficción de la ley o norma legal.

El párrafo I del Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y que no ha sido modificado por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, con el objeto de complementar el Impuesto al Valor Agregado- IVA crea el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado: RC-IVA, cuyo texto, es como sigue:

*“**Artículo 19º** Con el objeto de complementar el régimen del impuesto al valor agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la **inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores**”.*

Es indudable que el párrafo I del Art. 19º de la misma Ley No. 843 resulta de aplicación expresa y apropiada para todas las personas naturales y las sucesiones indivisas. Naturalmente, incluye también a las personas

naturales que ejercen una profesión libre u oficio, como en forma precisa prevé el inciso e) del miso Art.19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y abrogado por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994.

En tanto que el Art.39º de la Ley No. 843, copia la primera parte del Art.11º del D. L. No. 12853 en relación a los alcances fiscales del vocablo "**empresa**": como toda *unidad económica*, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales; sin embargo, incluye a las personas físicas o naturales: **el ejercicio de profesiones liberales y oficios** que responden a una naturaleza jurídica opuesta a una persona jurídica o colectiva. Es más, de manera inapropiada detalla las actividades que las personas físicas o naturales puedan realizar, como: prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler o arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades.

En términos comerciales, se entiende por empresa mercantil a la organización de elementos materiales e inmateriales para la producción e intercambio de bienes y servicios y que realiza su actividad a través de uno o más establecimientos de comercio; y, establecimiento como el conjunto de bienes organizados por el empresario para los fines de la empresa (Código de Comercio, Art. 448º).

En términos tributarios, para fines del impuesto **IUE**, el vocablo "**empresa**" constituye una unidad económica, incluidas las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en:

- i) La realización de actividades industriales y comerciales;

- ii) El ejercicio de profesionales liberales y oficios sujetos a reglamentación;
- iii) Prestaciones de servicios de cualquier naturaleza;
- iv) Alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras; y,
- v) Cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en éste artículo. (Art. 39º-I de la Ley 843).

No están incluidas las personas naturales o físicas que mantienen una relación de dependencia laboral o subordinación y generan ingresos denominados: sueldos o salarios mensuales, de hecho implica una inequidad fiscal.

El profesor Manuel Ossorio (1995, pg.83), advierte que si bien el concepto de *empresa* se encuentra aún en plena elaboración, añade que: tanto en el campo jurídico como en el económico, adelanta una definición, que la considera un tanto vaga, que abarca lo que comúnmente se entiende por tal, al decir que es una organización de los elementos de la producción – naturaleza, capital y trabajo- con miras a un fin determinado (Ossorio, 1995, pg.383).

Los cultores del Derecho Tributario nacional, eluden ingresar en consideraciones doctrinarias de aquellos vocablos cuyos alcances conceptuales las proporciona la norma legal, como el caso específico de la definición de **empresa**, precisamente en atención a la denominada “*autonomía calificadora del Derecho Tributario*”, que el profesor Benítez Rivas advierte que consiste en la facultad que tiene el legislador para crear normas jurídicas con un contenido y significado diferente al que tienen en otras ramas del derecho, explícitamente para atribuir a los hechos

imponibles una acepción distinta a la que éstos tienen en el derecho privado y fundada en el criterio de la “*realidad económica*”. (Benítez, 2009, pgs. 114-115).

En relación al objetivo general de la presente investigación y en consideración de la prerrogativa de la mencionada autonomía calificadora del Derecho Tributario, al vocablo **empresa** se le atribuye la acepción prevista por la norma legal tributaria.

Esta previsión de la Ley No. 1606 (Art.39º) en su redacción introduce a una **incongruencia jurídico-tributaria** alarmante y sin la aclaración en la Reglamentación ni en otra norma legal. Así: si el sujeto pasivo de este tributo constituye una persona jurídica o colectiva, por expresa definición de los Arts. 37º y 38º (sin la inclusión como sujeto pasivo a la persona física o natural), consiguientemente, resulta improbable e impropio que la persona jurídica o colectiva obtenga un **grado profesional** o que aprehenda un **oficio** y la ejercite y desarrolle. Aspecto que no concuerda con el principio tributario de *equidad fiscal*. Si la persona natural o física es quien desarrolla la actividad del ejercicio profesional u oficio, como no incluirla en calidad de sujeto pasivo.

Por oposición, en la reforma de 1973, de manera clara se diferencia la Renta de las Empresas de la Renta de las Personas Naturales o Físicas. En la reforma contenida en la Ley No. 843 de 1986, también de manera clara y precisa existe la diferencia entre la Renta Presunta de las Empresas y los ingresos de las personas naturales como tales. No así en la modificación de 1994 que resulta inexplicable e incomprensible desde el enfoque doctrinal y los principios tributarios, al incorporar a la persona natural que ejerce una

profesión liberal u oficio y no así a la persona natural o física que mantiene una relación de dependencia laboral.

En el sistema tributario Italiano, siguiendo a los autores Domenic, Antonio Fausto y Pasquale, Pistone (1996, pg. 3-73) la imposición sobre la renta de las empresas constituye una parte de la imposición global sobre la renta personal producida por el sujeto, tanto en el caso de que implique a una persona física o ya una persona jurídica. Por tanto, la renta que deriva del desarrollo de la actividad de la empresa converge con las que proceden de otras fuentes, de modo que conforman una renta global personal que produce el sujeto, sobre la que se aplica el impuesto, una vez operadas las deducciones de los impuestos ya pagados por el contribuyente. De manera que funda la exigencia impositiva en la persona natural bien sea que obtenga ingresos como persona física o ya conformando una persona jurídica, y de modo independiente de sí la obligación tributaria se origina en una situación o en la otra. De manera impropia y reñida con la propia lógica, en el sistema boliviano, el ejercicio de una profesión u oficio que realiza una persona natural se la considera como un acto de **empresa o de persona colectiva**. Allí, precisamente, radica la **distorsión fiscal**, objeto de la investigación.

En cuanto concierne a los principios de naturaleza tributaria, la previsión del párrafo final del artículo único del repetido Art. 39º de la Ley No. 843:

- 1º Cumple únicamente la exigencia de reserva de ley: legalidad o el principio de legalidad ya sea amparada en la potestad tributaria o la discrecionalidad fiscal del sujeto activo. No obstante, vulnera el principio de la *igualdad tributaria y de equidad fiscal* al incorporar a la persona natural o física que ejerce una profesión u oficio,

comprendida en el tributo al RC-IVA, y atribuirle la calidad de: “*empresa*”, ajena a su naturaleza jurídica y como sujeto pasivo del Impuesto a la Utilidades de las Empresas: IUE.

- 2º No cumple el principio de *capacidad contributiva*, por cuanto no se considera en modo alguno la diferencia existente entre la capacidad de generar ingresos de una persona jurídica o colectiva y en comparación a la capacidad de generar ingresos de una persona natural que ejerce una profesión liberal o un oficio; peor aún, la capacidad económica para el pago de tributos. En comparación con las personas físicas o naturales en relación de dependencia laboral o que perciben sueldos o salarios mensuales y se hallan obligadas al pago del RC-IVA, la diferencia resulta mucho más marcada por cuanto la capacidad de generar ingresos se sujeta a un sueldo o salarios mensual permanente y con tendencia al incremento y con derecho al beneficio de montos mínimos no imponibles y la opción de no pagar tributos y, contrariamente, generar crédito fiscal.

- 3º No cumple el principio de *proporcionalidad tributaria* y vinculado a la *capacidad contributiva*, por cuanto, la proporción de generación de ingresos de una empresa: persona jurídica o colectiva, no tiene comparación con una persona natural o física que ejerce una profesión o un oficio; y, naturalmente, la proporcionalidad en cuanto a los gastos para generar los ingresos también resulta totalmente diferente; más aún, si a la empresa colectiva o jurídica se le faculta a no pagar tributos si incurre en pérdidas durante la gestión fiscal; y, por el contrario, la persona natural o física que ejerce una profesión u oficio, independientemente de que tenga o no pérdidas, debe tributar.

Comparativamente: la persona natural o física sujeta a una relación dependencia laboral, debe tributar el RC-IVA en proporción al monto total de su sueldo o salario mensual, con la opción de un mínimo no imponible (el monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales) y la presentación de descargos fiscales por un monto igual o mayor al importe del sueldo mensual y el reconocimiento de un crédito fiscal de parte del Fisco; en el caso de la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, carece absoluto del beneficio de montos mínimos no imponibles, es más, la presentación de descargos solo resulta reconocible por el Fisco en cuanto al 50% del ingreso total anual, toda vez que sobre el otro 50% debe tributar, sin lugar a prueba en contrario; de modo que el principio de proporcionalidad queda omitida y vulnerada incuestionablemente.

- 4º No cumple el principio de *equidad fiscal*, por cuanto: la persona natural o física que ejerce una profesión libre o un oficio, no obstante de ser asimilada a una *empresa*, ocurre que no se beneficia de las prerrogativas fiscales que ostentan las empresas: personas colectivas o jurídicas, como la de no pagar tributos si en la gestión fiscal tienen pérdidas y no ganancias; es más, compensar las mismas en las siguientes gestiones. Por tanto, la asimilación de la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio a la calidad de “*empresa*” en lugar de situarla en el plano de *equidad fiscal* desnaturaliza su condición esencial y le impone cargas fiscales inequitativas en comparación sujeto pasivo al que lo incorpora.

La *inequidad fiscal* también se halla presente de una simple comparación con la persona natural o física que mantiene una relación de dependencia laboral cuyos ingresos representan el sueldo

o salario mensual y sobre cuyo importe total tiene derecho a: i) un monto mínimo no imponible; y, ii) el no pago de tributos si la presentación de los descargos deviene en un crédito fiscal a su favor y acumulable para el siguiente período fiscal: mensualidad. En conclusión: en total contravención al principio de *equidad fiscal* la persona natural o física que ejerce una profesión u oficio está impelida a pagar tributos sobre el 50% de sus ingresos brutos, sin la posibilidad de prueba en contrario.

3.3 PREVISIÓN DISTORSIONANTE Y ARBITRARIA DE LA FRASE FINAL DEL PÁRRAFO PRIMERO DEL ART. 40° DE LA LEY No. 843 Y QUE TAMBIÉN VULNERA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

El Art. 40° de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

“Artículo 40° A los fines de este impuesto se consideran utilidades, rentas beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto los resultados que fueran consecuencia de un proceso de reorganización de empresas, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación”.

En el párrafo I del Art.40º de la Ley No. 843 se norma el *hecho generador de la obligación tributaria* para las sociedades comerciales o no comerciales que lleven libros de contabilidad, equiparando los vocablos utilidades, rentas, beneficios o ganancias, que reflejen los estados financieros y cuyo resultado da origen a la base imponible. De este modo, la Ley tipifica o describe el *hecho generador de la obligación tributaria* y también el mecanismo de determinación de la base imponible. Concuera con el artículo 6º del Código Tributario Boliviano (Ley No. 2492). Admitido no solo en Bolivia sino en el concierto fiscal internacional.

No ocurre lo mismo con la parte final del párrafo I del Art. 40º de la Ley No. 843, ya que su redacción permite inferir que:

- 1º El vocablo "*utilidad*" se considera como sinónimo de "*declaración jurada*". No solo importa una arbitrariedad sino una vulneración del principio de proporcionalidad y equidad fiscal. Importa, al mismo tiempo, una inequidad fiscal al no incluir también en la elaboración de la "*declaración jurada mensual*" a la persona natural o física que mantiene una relación de dependencia laboral.
- 2º La forma y condición de la "*declaración jurada*", se define como el "*hecho generador de la obligación tributaria*" para quienes no llevan libros contables. Si bien cumple el principio de legalidad (al ser la ley la que define el hecho generador), vulnera el principio de equidad fiscal, debido a que materializa una diferenciación distorsionante para los sujetos pasivos inherentes a la misma clase o tipo de tributo: IUE. Así mismo, también vulnera el principio de *equidad fiscal* o denominado: principio de *equidad contributiva*, al no incluir como

obligación de la persona física o natural que mantiene una relación de dependencia laboral sujeta a un salario o sueldo mensual, a la presentación de la *declaración jurada anual*.

- 3º Se delega al Poder Ejecutivo (en vía reglamentaria) la facultad de definir la forma y alcances inherentes a la "*base imponible*" para el pago del tributo. Situación que no acontece con las personas jurídicas o colectivas y las personas naturales o físicas que mantiene una relación de dependencia laboral que se benefician inclusive de un mínimo no imponible equivalente a dos salarios mínimos nacionales (Art. 26º de la Ley No. 843). De allí que se vulnera el principio de legalidad (Art.6º del Código Tributario) y que deriva, también, en una conculcación de los demás principios de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal.

Una otra forma de interpretación de la parte final del primer párrafo del Art.40º de la Ley No. 843, implica que todo los ingresos consignados en la "declaración jurada" son considerados como "utilidades" imponibles. Inferencia que resulta respaldada por el párrafo II del Art. 47º de la Ley No. 843, que determina que el **50%** del total de los ingresos detallados en la "*declaración jurada*" por la persona que ejerce una profesión u oficio, sin **admitir prueba en contrario**, constituye **utilidad neta gravada**.

- 4º Cual fuere la interpretación de este párrafo II del Art. 40º de la Ley No. 843 y conectado al párrafo II del Art. 47º, la redacción de los mismos importa una arbitrariedad, una distorsión inherente a los sujetos pasivos del mismo tributo y, naturalmente, la vulneración de los principios tributarios de capacidad, proporcionalidad y equidad

fiscal. Independientemente de lo anterior, resulta que delega a favor del Poder Ejecutivo (por la vía de reglamentación) la definición del "**hecho generador de la obligación tributaria**", para el caso de los que ejercen profesiones libres u oficios.

En doctrina, los apelativos a la evidente irregularidad, responden al calificativo de **distorsión fiscal** y, cuyo efecto jurídico, implica la no exigencia del tributo; por cuanto, por cuanto no es la Ley la que ha definido el "hecho generador", como en este caso específico; por el contrario, importa una inobservancia de la Constitución Política del Estado y del Código Tributario al encomendar a otro órgano o poder la definición del "hecho generador" de la obligación tributaria y en cuanto a las entidades que no llevan registros contables.

3.4. PREVISIÓN DISTORSIONANTE, ARBITRARIA E INAPROPIADA PREVISTA EN EL PÁRRAFO SEGUNDO Y EL PARRAFO QUINTO DEL ART. 46º DE LA LEY No. 843 Y EN RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El Art. 46º de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

“Artículo 46º El impuesto tendrá carácter anual y será determinado al cierre de cada gestión, en las fechas en que disponga el reglamento.

En el caso de sujetos no obligados a llevar registros contables que le permitan elaborar estados financieros, la gestión anual abarcará el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Los ingresos y gastos serán considerados del año en que terminó la gestión en el cual se han devengado.

Sin perjuicio de la aplicación del criterio general de lo devengado previsto en el párrafo anterior, en el caso de venta a plazo, las utilidades de esas operaciones se imputarán en el momento de producirse la respectiva exigibilidad.

Los ingresos y gastos por el ejercicio de profesionales liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido.

A los fines de ésta Ley, se entiende por pago o percepción cuando los ingresos o gastos se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en cuenta del titular, o cuando con la autorización expresa o tácita del mismo se ha dispuesto de ellos de alguna forma”.

- 1º Para el caso de las empresas: personas jurídicas o colectivas comerciales o no comerciales, el período fiscal es anual y la gestión fiscal resulta variada, en función de la actividad que desarrollan, sean de servicios o industriales. Sin observación.
- 2º Para las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre u oficio, el período fiscal también resulta anual y la gestión fiscal se inicia el 1º de enero y concluye el 31º de diciembre de cada año.

- 3º En tanto que para las personas naturales o físicas que mantienen una relación de dependencia laboral el período fiscal es **mensual** (Art.28º de la Ley No. 843) y la declaración jurada que deben presentar en los formularios respectivos, es también **mensual** (Art.32º de la Ley No. 843).

Los ingresos y gastos de las empresas comerciales o no comerciales: personas jurídicas o colectivas, se consideran y contabilizan al inicio de la gestión fiscal y hasta la conclusión de la misma y el resultado el período en el que se devengan. Para el caso de ventas a crédito, las utilidades se imputan en el momento de la exigibilidad. Tampoco resulta cuestionable.

- 1º La diferencia estriba en que: las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio, sus ingresos y gastos pueden ser imputados o no, a opción del contribuyente, por lo **percibido**, por disposición de la norma legal.

Lo que aparenta ser una opción de beneficio para las personas naturales o físicas, constituye, en realidad, una discriminación o distorsión fiscal y arbitraria, y que vulnera los principios tributarios de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal, por cuanto, en aplicación del párrafo II del artículo 47º de la misma Ley No. 843, absolutamente el 50% de todos los ingresos percibidos por las personas naturales o físicas, sin admitir prueba en contrario, son considerados como una utilidad neta gravada.

- 2º El vocablo **ingreso** en la acepción general el Diccionario de la Lengua Española se considera como el ingreso de una cantidad o caudal que recibe uno y es de cargo en las cuentas: sueldo, rentas.

El profesor Manuel Ossorio (1995, pg.515) en relación al vocablo **ingreso** considera el caudal que entra en poder de uno y que le es de cargo en las cuentas. Según Cabanellas –afirma Ossorio- los *ingresos* son también el total de sueldos, rentas y productos de toda clase que se obtienen mensualmente o anualmente.

Resulta pertinente el discernimiento algo más distendido en relación al vocablo **ingresos** y que para legislaciones foráneas también involucra la acepción: **recursos**, y en vinculación con la hacienda pública que concierne al derecho financiero; y, en términos **macro** a los ingresos que postula un Estado; y, símil **micro** a los ingresos que aspira una persona natural y/o jurídica o colectiva.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2005, pg.194-198) a los recursos del Estado, en sentido lato, prefiere concebirlos como los *ingresos* que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social. La clasificación de los **ingresos** o **recursos**, apunta el autor, resulta de constante preocupación de los estudiosos financieros y debido a los diferentes puntos de vista; tal el caso del profesor Ingrassio que los considera en función al título en virtud del cual son adquiridos; y, también del profesor Trotabas fundada en división tradicional de ingresos originarios y derivados; sin embargo Fonrouge, postula la clasificación siguiente: Recursos del Estado: I. Provenientes de bienes y actividades del Estado: a) producción de bienes del dominio; b) empresas y servicios públicos; y, c) las industriales y comerciales; II. Provenientes del ejercicio del Poder de Imperio: a) tributos: i) impuestos, ii) tasas; iii) contribuciones especiales y ésta última en contribuciones de mejoras y otras

contribuciones; b) sanciones fiscales (multas, etc.); y c) crédito público y moneda.

Plazas Vega, Mauricio A. (2000, pgs.561-572), manifiesta que la amplitud conceptual de los “ingresos públicos” no solo no impide sino que facilita la elaboración de clasificaciones que permitan cumplir objetivos didácticos y comprender el contexto de la conformación de la hacienda pública con una visión crítica. Alude el autor a una primera clasificación en consideración de la posición deudora o no del Estado y constituyen los *recursos provenientes y no provenientes de deuda pública* o, en la concepción del rédito enriquecimiento, *recursos no constitutivos y constitutivos de renta*. Los primeros, comprenden la deuda pública interna o externa y pueden ser “tributarios” o “no tributarios” según se impongan coactivamente por el Estado o no. Los segundos, agrega el autor, corresponden a la noción tradicional de “**ingreso**”, referida a corrientes de dinero o de bienes que percibe el ente público como contrapartida por su actividad o por liberalidad de quien suministro el recurso o por imposición del titular del *poder de imperio*. La segunda clasificación desde el enfoque jurídico-económico en: 1. *Recursos no constitutivos de renta*: no susceptibles de generar un incremento en el patrimonio neto en el momento de la percepción, como ocurre con los empréstitos, y pueden tener naturaleza tributaria cuando se impongan de manera obligatoria por el Estado; 2. *Recursos constitutivos de renta*: los que sí generan un enriquecimiento neto del patrimonio neto con ocasión de su percepción. Se dividen en: *ingresos no tributarios* e *ingresos tributarios*; a su vez, según el autor, los *ingresos no tributarios constitutivos de renta* se subdividen en: a) *ingresos no tributarios constitutivos de precio* en este caso el Estado percibe precios al

actuar de manera similar a los particulares, por el ejercicio de una actividad industrial o comercial, por la explotación o enajenación de bienes fiscales, y, b) *ingresos no tributarios “no constitutivos de precio”* como en las ocasiones en que la suma que reporta el Estado no dependen del ejercicio del poder de imperio pero tampoco tiene su origen en una actividad retribuida con precio, sino que obedece a un acto de liberalidad de un particular o de alguna entidad o gobierno. Complementa el autor con los *ingresos tributarios*; y, siguiendo al profesor Villegas los tributos los define como “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

El tratamiento tributario contenido en el párrafo quinto del Art. 46º de la Ley No. 843 (inherente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE) en cuanto a los **ingresos** de las personas jurídicas o colectivas y las personas físicas o naturales en el ejercicio de la profesión libre y actividades u oficios, carece de *sindéresis*; y, indudablemente, se aleja de los principio de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal al considerar los ingresos de las personas naturales o físicas (que ejercen una profesión libre u oficio), como ingresos netos sujetos a tributación en total diferencia con los ingresos de las personas jurídicas o colectivas sujetos a deducciones por los gastos incurridos en la gestión fiscal. No solo ello, sino que el párrafo quinto del mencionado Art. 46º de la Ley No. 843, vulnera el principio de igualdad tributaria que postula la no diferenciación de trato fiscal para sujetos que se hallan comprendidos en los alcances de un mismo tributo, en este caso el **IUE**. Lo que incuestionablemente

acontece con las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio y las personas jurídicas o colectivas, con referencia al mismo tributo: **IUE**.

- 3º La posición o el sitio fiscal de la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, en términos comparativos con la persona natural o física que mantiene una relación de dependencia laboral y tributa el RC-IVA, importa: la vulneración de los principios de igualdad tributaria o equidad fiscal, capacidad contributiva y proporcionalidad fiscal, por cuanto, ambas tienen derecho a ejercer su profesión u oficio en contraprestación de un monto en dinero: a) *ingreso periódico* en el caso de quienes ejercen de forma libre la profesión u oficio; y, b) *sueldo o salario mensual*, en el caso de los que ejercen la profesión u oficio pero en relación de dependencia laboral; sin embargo, la norma tributaria infiere un tratamiento fiscal arbitrario, discriminatorio y confiscatorio, debido a que: suprime derechos e impone una alícuota porcentual sobre el 50% de lo que recibe como ingreso la persona que ejerce la profesión u oficio libre y otorga privilegios y beneficios a la persona que ejerce también su profesión u oficio, como dependiente, al establecer un monto mínimo no imponible y la opción de no pagar tributo alguno y generar un crédito fiscal.

3.5. PREVISIÓN DISTORSIONANTE, ARBITRARIA Y TOTALMENTE CONFISCATORIA PREVISTA EN EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ART. 47º DE LA LEY Nº 843 Y EN RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El Art. 47º de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

“Artículo 47° La utilidad neta imponible será la resultante de deducir la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores-supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total de los ingresos percibidos.

Para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultados de los estados financieros de cada gestión anual, con los ajustes que se indican a continuación, en caso de corresponder:

1. En el supuesto de que se hubieran realizado operaciones a las que se refiere el cuarto párrafo del artículo anterior, corresponderá practicar el ajuste resultante del cambio de criterio de lo devengado utilizado en los estados financieros y el

de la exigibilidad aplicado a los fines de este impuesto.

- 2. Las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos y similares y gastos y contribuciones a favor del personal, cuyos criterios de deducibilidad serán determinados en el reglamento.*
- 3. Los aguinaldos y otras gratificaciones que se paguen al personal dentro de los plazos en que deba presentarse la declaración jurada correspondiente a la gestión del año por el cual se paguen.*

A los fines de la determinación de la utilidad neta imponible, no serán deducibles:

- 1. Los retiros personales del dueño o socios ni los gastos personales de sustento del contribuyente y su familia.*
- 2. Los gastos por servicios personales en los que no se demuestre haber retenido el tributo del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los dependientes.*
- 3. El impuesto sobre las utilidades establecido por ésta ley.*
- 4. La amortización de llaves, marcas y otros activos intangibles de similar naturaleza, salvo en los casos en que por su adquisición se hubiese pagado un*

precio. El reglamento establecerá la forma y condiciones de amortización.

- 5. Las donaciones y otras sesiones gratuitas, salvo las efectuadas a entidades sin fines de lucro reconocidas como exentas a los fines de esta Ley, hasta el límite del diez por ciento (10%) de la utilidad sujeta al impuesto correspondiente de la gestión en que se haga efectiva la donación o cesión gratuita.*
- 6. Las provisiones o reservas de cualquier naturaleza, con excepción de los cargos anuales como contrapartida en la constitución de la provisión para indemnizaciones.*
- 7. Las depreciaciones que pudieran corresponder a revalúos técnicos”.*

Indudablemente, los párrafos primero, tercero y cuarto del Art. 47º de la Ley No. 843 establecen regulaciones de orden fiscal inherentes a las personas jurídicas o colectivas sean estas comerciales o no y que llevan libros contables. Las provisiones contenidas en los tres párrafos mencionados tanto en Bolivia como en los países vecinos y el concierto internacional mantienen una similar redacción; y, por ende, responden a los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal. Consiguientemente, para nuestro país, salvo detalles muy leves del párrafo cuarto del Art. 47º, no son objetables o motivo de cuestionamiento fiscal.

Pistone, Pasquale (2008, pg. 121) concluye la relatoría general sobre “*Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición de la Renta*” puntualizando que a pesar de las dudas, críticas y consideraciones

articuladas que ha manifestado en el marco de la ponencia general, considera que el futuro de la imposición a la renta, se sustenta en la aplicación de impuestos radicalmente simplificados y, para Latinoamérica en la aplicación de un impuesto lineal, con un elevado mínimo exento, sobre la renta mundial, que realiza una integración con la imposición sobre las sociedades según el modelo estoniano, es decir, que sólo grave los beneficios en el momento de su distribución y lo haga con el mismo tipo de base aplicable a las personas físicas. De este modo, se fomentará –agrega Pistone- prima facie el desarrollo económico en forma muy sencilla, sin dar lugar a complicaciones en la recaudación del tributo.

La presente investigación pone de manifiesto las aspiraciones sobre los principios tributarios en el concierto internacional fiscal, pero que en el ámbito local persiste la aplicación de los mencionados principios al modo tradicional.

En cambio, el segundo párrafo del referido Art. 47^o de la Ley No. 843, queda totalmente descontextualizado o absolutamente ajeno a los párrafos primero, tercero y cuarto, por cuanto se determina que: *“En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios, SE PRESUMIRÁ, SIN ADMITIR PRUEBA EN CONTRARIO, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total de los ingresos percibidos”*.

1^o Las personas jurídicas o colectivas, si son comerciales, persiguen el lucro comercial como finalidad; en tanto que las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre u oficio, prestan un servicio y no buscan el lucro. Lo que implica vulnerar el principio de igualdad tributaria y de equidad fiscal, incluirlas en el mismo tributo.

- 2º Las personas jurídicas o colectivas, sean comerciales o no y que llevan libros de contabilidad, están autorizadas a realizar los siguientes **AJUSTES**: 1) por operaciones en función de lo devengado y lo exigible; 2) por las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos y similares y gastos y contribuciones en favor del personal; y, 3) por los aguinaldos y otras gratificaciones que se paguen al personal dentro de los plazos previstos. No solo ello, sino que también, a los fines de la determinación de la utilidad neta imponible, están autorizadas a las siguientes **DEDUCCIONES**: **a)** de los ingresos brutos a deducir los gastos de venta (en otras palabras correspondería al capital de operaciones que se ha invertido para la venta de los productos); **b)** deducir los gastos necesarios para la obtención del producto y conservación de la fuente; **c)** deducir los aportes obligatorios a los organismos reguladores-supervisores, provisiones para beneficios sociales y tributos nacionales y municipales y otros.

En una posición totalmente opuesta y vulneratoria de todos o cualquier principio tributario, la **persona natural o física** que ejerce una profesión libre u oficio, en aplicación del párrafo segundo del Art.47º de la Ley No. 843, se le **prohíbe efectuar deducciones** de ninguna índole sobre el importe del 50% de sus ingresos percibidos. Semejante discriminación fiscal se podrá denominar: ***¿igualdad tributaria, capacidad, proporcionalidad y equidad contributiva?***. Innegablemente, importa una confiscación, arbitrariedad y distorsión o deformación fiscal en términos absolutos y vulnera al propio principio de legalidad debido a raíz de alto contenido de inconstitucionalidad en cuanto a la garantía constitucional garantizada por el párrafo I del Art.323º de la actual Carta Fundamental del Estado. Tal y como

manifiesta Pistone, para evitar la evasión o elusión de determinados sectores los estados asumen posiciones fiscales claramente distorsionantes, como es el caso específico de la presente investigación.

Es más, como se repite o reitera en el presente acápite, la persona natural o física que ejerce una profesión o un oficio en forma libre, también se halla en absoluta y total discriminación fiscal de parte del sujeto activo, en relación o comparación a las personas naturales o físicas que ejercen una profesión o un oficio pero en calidad de dependientes o bajo una relación de dependencia laboral, debido que ninguna de las prerrogativas fiscales aplicables a las personas dependientes, se aplica a las personas que ejercen una profesión u oficio en forma libre, vale decir, sin relación de dependencia laboral. Es más, resulta que el inciso e) del Art. 19º de la Ley No. 843 (que incluye a las personas naturales que ejercen una profesión u oficio libre en el tributo RC-IVA) queda derogado por la Ley No. 1606. Lo que, efectivamente, deviene en la vulneración de los repetidos principios de igualdad, equidad fiscal, capacidad contributiva y proporcionalidad fiscal, consagrados en la vigente Carta Magna.

- 3º Las personas jurídicas o colectivas, sean comerciales o no, que llevan libros de contabilidad, si como resultado de la gestión fiscal de la que se trate, tienen pérdidas y no obtienen utilidades, no deben pagar el Impuesto a las Utilidades de la Empresas: **IUE**; las pérdidas, inclusive, las pueden acumular y compensar con el resultado de la gestión fiscal siguiente. Esta parte normativa, inobjetablemente, responde a los principios de capacidad económica, proporcionalidad y equidad contributiva.

La persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, necesariamente, debe adquirir un espacio físico (mediante compra, arrendamiento, locación u otra forma jurídica), mobiliario, ocupar a personal dependiente antes de desarrollar su oficio, pagar licencias, tributos, aportes a los organismos de registro y otros gastos y que pueden derivar en evidentes pérdidas en la gestión de la que se trate; sin embargo, en total contraposición a las personas jurídicas o colectivas, por imposición de la norma tributaria, la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, aún tenga pérdidas, debe pagar el tributo **IUE** sobre el 50% de sus ingresos percibidos. Es más, se le prohíbe acumular y hasta compensar las pérdidas en la gestión siguiente.

¿Semejante ***distorsión o deformación fiscal*** se puede considerar de **igualdad tributaria, de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal**? Naturalmente que no.

Importa una terminante vulneración del numeral 7 del Art.108º de la Constitución Política del Estado vigente que consagra y garantiza a todo ciudadano: *tributar en proporción a su capacidad económica*; y, al mismo tiempo, también la vulneración de los principios postulados en el párrafo I del Art. 323º de la misma Constitución que proclama que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

Adicionalmente, la reglamentación impone a la persona natural o física acreditar los descargos mediante notas o facturas fiscales por el otro 50% de sus ingresos percibidos y que, imperativamente, sean gastos vinculados directamente a la actividad y mantenimiento de la fuente; de lo contrario, son susceptibles de rechazo, de modo que, la

alícuota del tributo, sea aplicable fácilmente sobre un monto mayor al 50% de los ingresos brutos.

En cuanto a las personas física o naturales que igualmente ejercen una profesión o un oficio pero en calidad de dependencia laboral (para beneficio de un empleador) tiene el beneficio de que el importe correspondiente a dos salarios mínimos nacionales implica un monto no sujeto a tributación; y, si la presentación de descargos fiscales sobre el importe total de sus sueldos o salarios mensuales, resulta igual al monto percibido, no pagan tributos; es más, si el importe de los descargos fiscales resulta mayor al importe percibido, tienen derecho al crédito fiscal que se acumula para los meses siguientes. Las personas que ejercen su profesión u oficio en forma libre, carecen en absoluto de las prerrogativas fiscales inherentes a las personas naturales o física en relación de dependencia laboral; consiguientemente, la vulneración de los principios tributarios resulta inobjetable.

- 4º El repetido párrafo segundo del Art. 47º de la Ley No. 843 para el caso de las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, establece la PRESUNCIÓN, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento del monto total de los ingresos percibidos.

La "**presunción**", en materia fiscal, se considera de naturaleza "supletoria" y limitada a la falta o imposibilidad de establecer el monto imponible sobre "base cierta", como enfáticamente advierte, el estudioso del derecho tributario argentino Rodolfo Spisso (1996, pg. 297) al puntualizar que la determinación sobre base presunta tiene

carácter supletorio, por lo cual sólo se puede recurrir a ella en la medida en que no existan elementos ciertos que permitan la determinación directa.

La XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario (1996, pg. 684), materializada en Montevideo-Uruguay, en cuanto a las RECOMENDACIONES sobre el tema: "**Facultades de la administración en la determinación tributaria**", señala en el numeral 6 que: ... *"la determinación sobre base presunta sólo procede como EXCEPCIÓN, cuando ese conocimiento cierto y directo sea imposible"*. Antes de recurrir a la "base presunta", recomienda, que en principio sea aplicada la "base mixta" con el criterio de tomar en consideración y no desechar los documentos y registros contables fidedignos del administrado. La falta o insuficiencia de la contabilidad "per se" no justifica la determinación del impuesto sobre "base presunta", si el contribuyente puede acreditar, mediante otros elementos de juicio suficientes, la realidad material y la verdadera dimensión del hecho imponible.

En el numeral 11 de las Recomendaciones con mayor rigor y precisión resuelve que: "**No resulta admisible al efecto la utilización de PRESUNCIONES LEGALES ABSOLUTAS o de FICCIONES**". En el numeral 12 recomienda que tanto la determinación sobre "base presunta" o "base mixta", deben quedar sujetas a la prueba en contrario.

En el sistema Chileno, señala Figueroa Velasco, Patricio (1996, pg. 215-226) que la "renta imponible" para las sociedades (primera categoría) se determina en base a la contabilidad del contribuyente,

ya sea contabilidad completa o simplificada. Agrega el autor que, como excepción a la regla, la Ley -en ciertos casos- permite la renta imponible de acuerdo al sistema de "**presunciones**", que pueden ser "**legales o de derecho**", según exista o no prueba en contrario. La modalidad del sistema chileno -advierde el autor- es que el Legislador fija el monto de la "renta imponible" considerando que ella debe representar un determinado porcentaje de un valor conocido o de fácil determinación, como es el caso del avalúo fiscal en los bienes raíces o el monto de las ventas anuales, tratándose de la minería mediana. A modo de complementación el autor, puntualiza que: este sistema se emplea por razones de simplicidad tributaria, en relación a contribuyentes que tienen dificultades para cumplir con las obligaciones propias de la contabilidad; también se justifica- recalca el mismo autor- por la dificultad práctica que entraña para el Servicio de Impuestos Internos la adecuada fiscalización de contribuyentes que generalmente son muchos en número, pero cuya importancia resulta relativa en cuanto al rendimiento del impuesto.

La explicación del profesor Patricio Figueroa resulta coherente, toda vez que, por un lado, al no existir los documentos contables que permitan una determinación cierta o efectiva (entendiendo que las personas naturales que participan en sociedades buscan la elusión del tributo) de todas formas deben pagar como personas naturales el Impuesto Global Complementario. Y si existe dificultad para la determinación se aplica la "presunción" mediante la fijación de una alícuota fijada por la Ley y en base a valoraciones de los bienes que constituyen el objeto del tributo. En otras palabras, siempre existe un referente económico para no acudir a una "**ficción**" que posibilite acomodarse a la realidad. A todas luces una posición lógica.

Rodriguez Villalba, Gustavo (1996, no consigna página), en la Comunicación Técnica Oficial a la XVIII Jornada Latinoamérica de Derecho Tributario, en cuanto a las Facultades de la Administración en los Procedimientos de Determinación Tributaria, de manera particular, sobre las presunciones, puntualiza aspectos de suyo importantes, al respecto. El mencionado autor considera que:.. *"los elementos reconocidos doctrinalmente y que las legislaciones recogen, a veces con distintas denominaciones, son las **ficciones** y las **presunciones**. Ambas figuras tienen en común su carácter instrumental, a efectos de concluir en la existencia de un hecho gravado y su cuantía, aunque difieren en el grado de vinculación entre el hecho inferente y el inferido"*. Las "**ficciones**" constituyen asertos previstos en la ley, que dan por cierto e indiscutible un cierto hecho, con prescindencia de su ligazón con la realidad, a la que contradicen. El autor cita como ejemplo: "**el conocimiento de la ley**" y su corolario de que la "**ignorancia**" no sirve de excusa; ficción que no sólo carece de fundamentos empíricos válidos, sino que además resulta desmentida por la realidad. Por ello -apunta el autor- constituye un instrumento decididamente **excepcional en el campo jurídico** y debe ser juzgado con "rigorismo" en cuanto a su fuente normativa que, necesariamente, es la ley. En tanto que las "**presunciones**" legales -puntualiza Rodriguez- constituyen, como las anteriores, un postulado legal que dispone tener por cierto un hecho, estando condicionadas a la existencia de un presupuesto por el cual, a su vez, debe ser fehacientemente probado. Toda presunción, cualquiera sea su naturaleza, supone un proceso racional por el cual, de un hecho básico (**hecho inferente**), se extrae una conclusión (**hecho inferido**), con la peculiaridad que en las

presunciones legales, el autor del proceso es el propio legislador, que sustituye al intérprete ordinario para extraerla. Por su grado de vinculación -argumenta el autor- es posible distinguir las **presunciones** legales en **ABSOLUTAS** y **RELATIVAS**. Las presunciones legales "absolutas" (**juris et de juris**) dan por irrevocablemente cierto el **hecho inferido**, no admitiendo prueba en contrario. Las presunciones "relativas", en cambio, sólo implican la inversión de la carga de la prueba: una vez verificado el supuesto, eximen a quien la alega, a probar la consecuencia deducida, pero el sujeto ante quien se invoca puede producir probanzas en contrario. El **razonamiento presuncional** -comenta el autor- por su propia naturaleza inductiva, salvo casos realmente excepcionales, difícilmente parte de **un sólo elemento inferente**. Lo frecuente es que, a partir de una pluralidad de hechos, es posible elaborar en forma **concurrente**, la consecuencia o presunción. De allí que el **método presuncional** debe estar basado en reglas de la lógica y de la experiencia y en consecuencia, debe *estar **fundada en hechos concretos y no en otras presunciones***. Como respaldo cita la sentencia 245/985 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Uruguay, que condiciona la presunción a tres elementos fundamentales:

- a) *“**EI INDICIO**, hecho primordial, configura el punto de partida del **"iter" deductivo**, en el que actúa como elemento **inferente**. Este hecho debe ser **real y cierto, significativo y relevante** de la situación que se indaga, y estar suficientemente **comprobado**. Destaca el autor que se incurre a menudo en el error de fundar una presunción en otra presunción.*

- b) *El ENLACE LÓGICO, que debe ser **directo, continuo e ininterrumpido**, de modo que no exista censura ni equivocidad.*
- c) *La **PRESUNCIÓN** o el **HECHO INFERIDO**, que constituye la consecuencia precisa, clara, unívoca y concordante, con la que concluye el razonamiento presuncional..."*

Siguiendo la línea de pensamiento de Rodríguez Villalba, merece detenerse en el análisis de la **presunción** introducida en el párrafo II del Art.47º de la Ley No. 1606. Así:

El **indicio** real y cierto, significativo y relevante y comprobado (suposición nuestra) debe ser que las personas que ejercen profesiones liberales u oficios no tributan por los ingresos que perciben. De ser cierto y evidente y comprobado (como afirman quienes cumplen funciones de Recaudación Fiscal en Bolivia) no es atribuible la elusión al **sujeto pasivo o contribuyente** sino al sistema de recaudación o los mecanismos de operación y ejecución.

El **enlace lógico** que advierte el autor citado, no sujeto a censura ni equivocación, debe ser que la entidad encargada de la **recaudación fiscal** o los organismos creados por el Estado para dicha finalidad, no cumplen con la eficiencia necesaria la función para la que son creadas: recaudar tributos. La **presunción o hecho inferido**, consecuentemente, de manera clara, precisa, unívoca y concordante con la supuesta elusión de tributos de quienes ejercen profesiones liberales y oficios, determina que el Estado debe establecer los sistemas y mecanismos apropiados para evitar la elusión. A tal efecto, el Art.100º del Código Tributario Boliviano aprobado por

la Ley No. 2492, le otorga facultades expresas, precisas y concretas al Ente Recaudador.

De lo anterior, se concluye que: el **indicio**, el **enlace lógico** y la **presunción o hecho inferido**, en el caso de las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, no guarda **ninguna lógica**; todo lo contrario, demuestra una real y evidente distorsión o deformación fiscal y que responde a una **FICCION** de la Ley, totalmente ajena y en contra de la **realidad tributaria** boliviana. De manera que no solo vulnera el principio de igualdad tributaria, sino también los principios de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal.

3.5.1. La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo

Resulta pertinente dedicar unas consideraciones a la facultad reglamentaria propia del Órgano Ejecutivo, a raíz de que en la Ley No.1606, una parte considerable de las atribuciones propias del Legislativo, las delega al Órgano Ejecutivo.

La Ley No. 1606, modificatoria de la Ley N° 843, en los 15 artículos relativos al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-**IUE**, delega al Poder u Órgano Ejecutivo la Reglamentación de la Ley, sobre institutos de su propia e indelegable competencia. Así:

- Art.36° párrafo II in fine, con referencia al HECHO IMPONIBLE.
- Art.40° párrafo I y párrafo II, con referencia al HECHO GENERADOR.

- Art.47º párrafo I, párrafo II y párrafo III, con referencia la BASE IMPONIBLE.

El Art. 6º del Código Tributario Boliviano Ley No. 2492, prescribe que exclusivamente está reservada a la **Ley** todo lo relativo a la **creación del tributo**, al **Hecho Imponible**, al **Hecho Generador** y a la **Base Imponible**. No obstante, la Ley 1606, delega la facultad del Legislativo al Poder Ejecutivo, en absoluta contravención del Art. 69º de la Constitución Política del Estado de 1967(abrogada) así como del párrafo III del Art. 12º de la Constitución Política del Estado vigente, que consagra que en ningún caso se permite la delegación o que las funciones de los órganos públicos sean reunidas en un solo órgano o poder. Como se puntualiza en acápites anteriores, la inobservancia de la garantía constitucional debe derivar en la **INEXIGIBILIDAD** del tributo. Consiguientemente, constituye una transgresión o una distorsión legislativa de naturaleza fiscal inobjetable, nítida y taxativa.

La doctrina tributaria, en cuanto concierne a la facultad reglamentaria, resulta determinante. Rodríguez V., Gustavo (1996, p.s/n), en cuanto a la *facultad reglamentaria* puntualiza que: debe descartarse la existencia de **presunciones legales**, que serían aquellas de fuente legal, pero concretadas por el Poder Ejecutivo mediante actos reglamentarios. Así planteada la cuestión, resulta indudable la **improcedencia** del instituto pues constitucionalmente no está reconocido en nuestro país, la delegación de funciones respecto de un hecho como el referido. Descarta la probabilidad de que por vía reglamentaria se modifique o altere el contenido expreso e implícito de la Ley. Inadmisible para el autor.

El profesor Roberto I Fernández López (1996, pg.15) efectúa un análisis exhaustivo inherente a la reserva de Ley y la situación de las leyes anuales de presupuestos que introducen modificaciones y cambios inherentes al sujeto pasivo, al hecho imponible y otros, por ello, concluye que: todo poder de la Administración tributaria (ya sea en forma de potestad administrativa o de facultad jurídica) que, como consecuencia de la aplicación de los tributos, incida en el ámbito de libertad personal de los ciudadanos -sujetos pasivos-, en la medida en que ello puede implicar la exigencia de prestaciones de hacer o no hacer (Art.31 de la Constitución) debe establecerse por una Ley debatida y aprobada por el Parlamento, de manera que no admite la vía reglamentaria.

La profesora Ana María Pita Grandal (1996, pg. 2) al igual que Fernández López, realiza también un estudio sobre la estimación indirecta y en su relación con el principio de legalidad y de manera clara considera que por ello y en principio, a salvo de las precisiones que se formularán más adelante, en la técnica jurídica empleada en el sistema tributario se manifiestan, en primer lugar, normas dirigidas a delimitar los aspectos sustanciales de los tributos, aquellos que, en la terminología que ya constituye acervo común, podemos definir como las que determinan lo que el tributo es: **1. Normas que, en virtud del principio de legalidad, en particular de la reserva de ley, han de gozar del rango formal adecuado;** 2. En segundo lugar, y en conjunción con las referidas normas, la técnica jurídico tributaria supone, así mismo, otro conjunto de normas dirigidas a que el sistema tributario se aplique; de manera que concluye la autora que en definitiva, **un principio, el de legalidad, que se erige en el principio formal de la imposición** y, otros principios, en particular el de capacidad económica, que definen el contenido de la justicia tributaria, constituyen el eje de dirección de la totalidad de un sistema tributario que se apoya,

inicialmente en el hecho imponible y en la relación jurídica que surge por el nacimiento de la obligación tributaria entre el ente acreedor y el sujeto deudor.

Como se observa en relación a las áreas inherentes al hecho imponible, los sujetos de la obligación, el nacimiento y la base imponible, están reservadas a la Ley, puesto que en ellas descansa la legalidad de un sistema tributario. Apreciaciones doctrinales que refrendan la existencia de distorsiones legales en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, cuando la Ley No.1606 que delega atribuciones al Poder Ejecutivo, reservadas únicamente para la Ley.

3.5.2. Los límites del Poder Tributario

Lo anterior impone un examen del Poder Tributario ("**imperium**" del Estado) que bajo el principio de soberanía de los pueblos radica en el Estado. Los criterios de connotados tratadistas, estudiosos del derecho tributario así como las legislaciones vigentes, posibilitan agravar o atenuar la posición de la presente investigación.

Leyva Zambrano, Alvaro (1996, pg.341-342), en su trabajo para la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, por el país de Colombia, precisa que, siempre existe la preocupación desde los precursores de la ciencia económica de establecer el límite del poder de imposición de contribuciones del Estado. El autor, hace remembranza de las célebres y clásicas reglas que consignara Adam Smith en su libro "La Riqueza de las Naciones", transcritas a continuación:

- 1ra.** *“Los integrantes de un Estado están obligados a contribuir a su mantenimiento, cada uno, a ser posible en proporción a la renta que disfruta bajo la protección del Estado. Los gastos del Gobierno son, para los individuos de un país, análogos a los gastos de administración respecto a los propietarios de una gran empresa, quienes están obligados a contribuir en proporción al interés que cada uno tenga en ella.*
- 2da.** *El impuesto, o la parte del impuesto que cada ciudadano esta obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. La época del pago, la forma de pago, el monto a pagar, todo esto de ser claro y preciso, tanto para el contribuyente como para el Estado.*
- 3ra.** *Todo impuesto debe ser recaudado en la época y forma que resulte más cómodo para el contribuyente.*
- 4ta.** *Todo impuesto debe ser recaudado de manera que afecte a los sujetos pasivos con la menor carga posible procurando que el producto de los impuestos ingrese prontamente al Tesoro Público”.*

Partiendo de estos principios básicos y clásicos, el autor analiza que otros tratadistas como los profesores John Due y Fritz Newmark (1996, pg.342), complementan y amplían las **reglas básicas** anteriores con elementos esenciales que limitan al poder de imposición del Estado, tales como:

- * **“Elemento ético-social.** *La acción impositiva del Estado debe cobijar a todas las personas con capacidad de pago, sin excluir*

a ninguna so pretexto de fines del Estado, ya sean políticos, sociales, religiosos o de cualquier índole.

- * **Elemento económico o de eficiencia.** *Compatible con un control efectivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales, precisa que las recaudaciones de los impuestos se establezcan de forma que los costos efectivos sean los mínimos necesarios para que los contribuyentes respeten las leyes fiscales.*

- * **Elemento de factibilidad y estabilidad.** *Las disposiciones tributarias deben ser prácticas y realistas, de manera que puedan ser desarrolladas y cumplidas tanto por los contribuyentes como por la propia administración tributaria. Por consiguiente no deben ser ambiguas, ni exigir requisitos que propicien confusión y fomenten la evasión. Así mismo, la estabilidad política y económica adquiere gran significación, pues la administración de los impuestos no puede diseñarse para satisfacer necesidades fiscales oportunistas y transitorias, sino que requiere de reglas que le den permanencia, y que sus modificaciones correspondan o se realicen de reformas generales de la administración pública”.*

Tanto las **"reglas básicas"** de Adam Smith como los aspectos complementarios a las indicadas reglas, advertidas por Due y Newmark, inherentes a los aspectos ético-sociales, aspectos económicos eficientes y de factibilidad y estabilidad, constituyen los pilares esenciales sobre las que se asienta un sistema tributario y que, de manera implícita y precisa, limita la discrecionalidad del poder de imposición del Estado. No considerar estas

previsiones en la imposición fiscal denota la presencia de un estado de facto y no de derecho.

Amplia, lo anterior el autor, con las apreciaciones de una de las eminencias en materia tributaria, el profesor Dino Jarach, quien puntualiza que la facultad de imposición fiscal del Estado debe sujetarse al ordenamiento jurídico que señala el ámbito de acción y los límites del derecho positivo. De allí la conclusión que: la relación que ha de surgir del poder de imposición debe ser una "**relación de derecho**", de origen constitucional, que precisamente ha de señalar las competencias y fijará los límites del ejercicio de ese Poder.

Jarach, Dino (1995, pg.9-19) un preclaro estudioso y autoridad en el campo del Derecho Tributario, en el texto denominado "**Introducción al Derecho Tributario**" y compartido con otro eminente estudioso, como don Ramón Valdés Costa, al escribir la parte denominada: "**Introducción al Derecho Fiscal**" realiza un análisis de la Ley -como el mismo autor califica a su trabajo- en su doble sentido: **ley formal** (como el acto de los representantes del pueblo) y **ley material** (la norma jurídica en sí).

El profesor Dino Jarach sostiene que la esencia de la relación tributaria sustantiva radica en la igualdad entre el Estado y el contribuyente. Afirma el profesor que: esto no significa que la relación obligatoria que existe entre el Estado por un lado y el contribuyente por el otro tenga una naturaleza diferente a la de las obligaciones del Derecho Privado. No quiere decir -complementa- que el Estado se encuentre sobre un plano diferente al que se encuentra el contribuyente, cuando se trata de establecer derechos y obligaciones. Las dos partes (exactamente como en el Derecho Privado)

están sobre un mismo plano jurídico, sobre un pie de absoluta igualdad. Criterio compartido por la doctrina tributaria.

En párrafos más adelante, amplía la apreciación Dino Jarach indicando que: por lo tanto la pretensión del Estado como la obligación del particular no tienen otra fuente que la ley material que establece que cuando se verifica un hecho imponible surge la consecuencia tributaria; si la fuente es igual para los dos y lo es la ley en su sentido material y formal, no hay ninguna razón para considerar que el que goza del crédito, del derecho de crédito, esté sobre un plano más alto que el que tiene la obligación de pagar la prestación. Si la fuente es igual, si igualmente emanan sus pretensiones y sus obligaciones directamente de la ley, los dos se encuentran sobre un plano de igualdad jurídica –concluye-.

Sobre este acápite, Dino Jarach realiza una áspera crítica al "*poder del Estado*" o el *Poder Tributario*, impuntándole raíces alemanas –al puntualizar- que muy fácil es concebir, entonces, la relación tributaria no como una relación jurídica sino como una relación de "*IMPERIUM*", como una relación de fuerza, o, según la terminología alemana, como un '*Gewaltverhältnis*'. Por un lado –afirma Jarach- el Estado con su soberanía, con su poder, que tiene el derecho de cobrar tributos, y por el otro lado el contribuyente, que está obligado a pagárselos. Por un lado la Administración, que tiene el derecho de inspeccionar, de controlar, de pedir informes, etc., y por otro lado el contribuyente, o los súbditos en general, que están obligados a suministrar todas estas prestaciones pecuniarias y personales. Concluye Dino Jarach, que: es una concepción que está, diríamos, inevitablemente relacionada con toda la visión de las relaciones entre Estado y el particular que es la característica del **Estado Totalitario**: por un lado la **fuerza**, por el otro lado el **deber**. El derecho es solamente accesorio; si existe, se trata

únicamente de pequeñas garantías, de una **dádiva** del Estado para proteger a los individuos, pero, esencialmente, se trata de una relación de **fuerza** entre la Administración -que tiene derechos públicos eminentes y preeminentes- con respecto a los derechos patrimoniales privados de los súbditos.

No obstante la enérgica posición y crítica al poder de "imperium" del Estado, de parte de Dino Jarach, admite la soberanía de los actos del poder tributario del Estado, en tanto no se convierta en un Estado totalitario y de fuerza, con referencia a la imposición fiscal.

El profesor Dino Jarach no participa del criterio de algunos autores que consideran a la "**ley material**", como abstracta y a la "**ley formal**" como subjetiva y que la "ley material" se hace objetiva al momento del nacimiento de la obligación tributaria y con el pago del contribuyente. Considera que la ley no requiere de la voluntad de las partes, menos aún de la discrecionalidad de la Administración que se halla impedida de crear o "producir" *DERECHO*. La conclusión a la que arriba Jarach, en cuanto a la decisión del Fisco de imponer un tributo en un caso concreto, constituye una manera de reafirmar la voluntad de la ley, la realización del imperio de la ley y no del imperio de los hombres.

Valdés Costa, Ramón (1995, pg. 57-58) complementando la posición de Dino Jarach y en el mismo texto que publica la Fundación de Cultura Universitaria de Uruguay en 1995, con la denominación de: *"El Derecho Tributario como rama jurídica autónoma y sus relaciones con la teoría general del derecho y las demás ramas jurídicas"*, textualmente, afirma que las leyes tributarias, como todas las leyes, pueden contrariar la Constitución, en cuyo caso corresponde declarar su nulidad o inaplicabilidad según los

distintos derechos positivos. Las violaciones a la Constitución pueden no aparecer claras en materia tributaria. La ley puede reunir todos los requisitos formales y sustanciales requeridos por la Constitución, pero ser contraria a ciertos principios generales de convivencia, inherentes a la forma de gobierno republicana y democrática, más o menos explicitados en el texto de la Carta y aún carecer de una formulación expresa.

El profesor Valdés Costa, reproduciendo un trabajo suyo anterior e inherente al tema, en su obra "Curso de Finanzas" publicado en 1958, ya plantea que la Constitución fija los límites al legislador para establecer los impuestos. Si esta máxima constitucional se vulnera en una ley sobre impuestos, llega a la conclusión de la procedencia del control jurisdiccional de dicha ley. Finalmente, para sustentar su posición, cita a MICHELI (autor italiano), que a propósito de encontrar un fundamento racional al ejercicio del poder de imposición del Estado, afirma que con la entrada en vigor de la Constitución republicana la situación se modifica profundamente al haberse previsto el examen de legitimidad de la norma jurídica legislativa por parte de la Corte Constitucional.

De vuelta a este trabajo y en la línea de pensamiento de los profesores Dino Jarach y Ramón Valdés Costa y coincidente con otros autores, corresponde puntualizar que no por tratarse de una Ley sancionada por el Poder Legislativo (Ley N° 1606) debe ser ajena a la revisión y control de jurisdiccional por el Poder Judicial, si como se analiza, las distorsiones de naturaleza fiscal afectan a la esencia impositiva.

Casás, José Osvaldo (1992, pg. 96) al abordar el estudio sobre la presión fiscal del Estado, cita el caso de "Raúl Rizzotti contra la Provincia de San Juan - Argentina, por repetición de impuesto". Este fallo –puntualiza el autor-

se funda en que la cuantía de la patente afecta de tal manera los emolumentos anuales de los médicos en aquella provincia, que en realidad constituye una traba insalvable al ejercicio de sus actividades profesionales. Alega el autor que se advierte en dicho fallo que una ley así restrictiva del ejercicio regular de una profesión no sólo lícita, sino estimulada en todas partes por las mayores franquicias, en mérito de su estrecha vinculación con los más altos intereses sociales, y que la inflexible imposición (sea sobre el cincuenta o cien por ciento de la retribución que percibe el contribuyente) que persigue y hostiliza a una institución profesional hasta anular su funcionamiento desconociendo en masa la absoluta mayoría de sus factores esenciales, es a todas luces **atentoria** de los derechos y garantías que la Constitución consagra en su estructura general y especialmente en sus Arts. 14, 16 y 17, en cuanto establecen el derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita, la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas y la inviolabilidad de la propiedad, principios, garantías y derechos que de acuerdo con el Art.28 (Constitución Política del Estado) no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

José O. Casas menciona al profesor Dino Jarach en sus comentarios sobre la capacidad contributiva ligada al principio de la igualdad, infiriéndose de los fallos judiciales la tesis de que el impuesto debe fundarse en el criterio de **capacidad contributiva** y, por tanto, la **igualdad fiscal** ha de consistir en igualdad de tratamiento a los contribuyentes, que estén en igualdad de condiciones de capacidad contributiva, en función de la manifestación de riqueza que ha de pretenderse captar por los respectivos hechos imposables; posición doctrinal refrendada por el también prestigioso profesor Héctor Belisario Villegas.

Díaz, Vicente Oscar (1994, pg. 3) en su obra "*La seguridad jurídica en los procesos tributarios*" considera que la **seguridad jurídica** se considera un valor referido a los órganos que crean los procedimientos, a la interpretación y aplicación del derecho, a la creación de dimensión de certeza a fin de brindar frenos posibles a la opresión, arbitrariedad o desesperanza del contribuyente en su dignidad de hombre.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto (1993, pg.54-55) en cuanto al tema también puntualiza que el ejercicio de la Potestad Tributaria, que se reserva el Estado, debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley y respetar las garantías del ciudadano gobernado.

Por ello, el mecanismo de revisión y control jurisdiccional por el órgano encargado de dicha labor, resulta necesaria para alcanzar la seguridad jurídica en un estado de derecho, de modo que llega a constituir la única vía también jurisdiccional para determinar la inaplicabilidad de una norma sancionada por el Legislativo, cuyo contenido en esencia mella las garantías constitucionales consagradas en la propia Constitución Política del Estado e inherentes a los derechos fundamentales de los ciudadanos, en cuanto concierne a la materia de imposición fiscal.

3.6 SISTEMAS TRIBUTARIOS DE ALGUNOS PAÍSES VECINOS Y ALLENDE BOLIVIA

Resulta prudente realizar un repaso breve de los sistemas tributarios de algunos países vecinos y allende la circunscripción territorial de América del Sur, de manera que permita establecer en qué medida nuestra normatividad

tributaria guarda consonancia o no con los referidos sistemas fiscales ajenos al boliviano. Así:

3.6.1. REPUBLICA DE CHILE

En la República de Chile, puntualiza el profesor de Derecho Tributario Figueroa Velasco, Patricio (1989, pg.7 -26), los alcances conceptuales del vocablo "renta o rédito" tiene tres períodos claramente marcados por cambios: en el "**primer período**" con la característica de imprecisión y ausencia de norma legal sobre el alcance conceptual tributario del vocablo; en el "**segundo período**" con la precisión extrañada del referido alcance conceptual mediante la norma legal denominada "Ley de Impuesto a la Renta" (D.L.No.824, de 31-12-1974), en cuyo artículo 2º se prevé:

*"Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario, y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1. **Por RENTA**, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación..".*

El profesor Figueroa Velasco analiza puntualiza ser una conceptualización del vocablo "renta" muy general y lato. Agrega que se engloba tanto la doctrina del "**rédito-producto**" de naturaleza económica, en la primera parte de la definición y la doctrina del "**rédito-incremento patrimonial**" de naturaleza propiamente tributaria, en la parte final del concepto legislado.

A su vez, el analista fiscal Massone Parodi, Pedro (1996, pg. 9-10) advierte que en la doctrina del "rédito-producto" (con base económica) el alcance del vocablo "renta" implica la riqueza nueva, derivada de una fuente productiva, que puede ser o no de carácter periódico. Se niega el carácter de "renta" a la ganancia resultante de la realización de bienes, llamadas "ganancias de capital", en razón de que al obtenerse el producto (ganancia) el bien que la produce (la fuente) desaparece. Agrega el autor que la separación del "rédito", en cuanto riqueza autónoma e independiente del capital, resulta indispensable para calificar la riqueza nueva como renta imponible.

En cuanto a la doctrina del "rédito-incremento patrimonial", Massone Parodi considera que el alcance del vocablo "renta" se independiza de la apreciación puramente económica, ya que se halla interesada fundamentalmente en la capacidad económica de las personas. Agrega como los defensores de esta teoría a los profesores Georg Schanz, Haig y Hery Simons, cuyas características las resume, literalmente, en:

- a. **Acrescentamiento de patrimonio.** Renta es la riqueza que acrecienta el patrimonio de un individuo en un período determinado. Riqueza nueva en bienes o servicios, avaluables en dinero y que pueden derivar también del uso de los bienes durables de consumo.

- b. **Origen no permanente y desaparición.** Es indiferente que la riqueza provenga de una fuente permanente y que desaparezca en el mismo acto de la producción.

- c. **Origen no productivo o liberalidad.** Es indiferente que la riqueza provenga de una fuente productiva o no, o si la fuente constituye una liberalidad o hecho accidental o extraordinario, como el caso de los legados, herencias y donaciones.
- d. **No separación del ingreso.** No es necesaria la realización y separación del ingreso, sino que simplemente pueda ser valuado.
- e. **Convertible en moneda.** Para realizar el cálculo, el rédito debe reducirse a un común denominador, es decir, expresarse o convertirse en moneda.
- f. **Constituir un ingreso neto.** Corresponde deducir los gastos que son necesarios o útiles para obtener el ingreso o para conservar la fuente, cuando ésta fuere regular.

Massone Parodi, Pedro (1996, pg.61) en el trabajo ya señalado, proporciona un resumen del sistema chileno que nos interesa remarcarlo. Hace alusión a que la Ley del Impuesto a la Renta "LIR", no regula un sólo tributo, sino varios impuestos a la renta y de allí prefiere puntualizar que se trata de un "sistema de impuestos a la renta", compuesto por los siguientes:

- a) **Impuesto de Primera Categoría.** Grava a las sociedades anónimas, a las demás personas jurídicas, a las sociedades de hecho y a las personas naturales, por la renta que ellas obtengan de sus empresas o inversiones.

- b) **Impuesto de Segunda Categoría.** Se aplica a las personas naturales, por su renta proveniente del trabajo personal dependiente.
- c) **Impuesto Global Complementario.** Grava a las personas naturales residentes, por la totalidad de su renta.
- d) **Impuesto Adicional.** Grava a los no residentes, sean ellos personas naturales o jurídicas, por su renta de fuente chilena.
- e) **Impuestos únicos.** De manera específica, como: a los premios de lotería, ciertos retiros indirectos o presuntos, ciertos pequeños contribuyentes, al término de giro y a algunos ingresos de extranjeros no residentes.

Resulta de importancia destacar que los alcances del vocablo "renta" en el sistema Chileno, abarca el mayor campo del espectro-ingreso en general y que incorpora las corrientes doctrinales del "rédito-producto" y del "rédito-incremento patrimonial"; y que, de forma específica y clara, no se aplica al patrimonio de las sociedades, como el caso el IRPE en Bolivia.

En este sistema, se consolida la denominación: Ley de Impuesto a la Renta "LIR" y que se reduce a cinco categorías los ingresos denominados "rentas" tanto de las personas jurídicas como de las naturales, incluidas las utilidades, ingresos, rentas, dividendos, beneficios y otros.

En tanto que, en nuestro sistema, la Ley No. 843 de 1986 enfatiza que la imposición fiscal se concentra en tres áreas específicas: imposición al

patrimonio (de las personas naturales y jurídicas); la imposición al **consumo** (impuestos específicos y al valor agregado, de las personas naturales o jurídicas); imposición a los **ingresos** (régimen complementario al impuesto al valor agregado de las personas naturales y jurídicas). Esta delimitación imposibilita cambios de otro orden o naturaleza tributaria.

3.6.2. REPUBLICA ARGENTINA

En la República de la Argentina, señala Vichi, Juan Carlos (1996, pg.26 -29), el impuesto a la "renta" incorpora los requisitos que permiten calificarlo como un gravamen global, personal y progresivo. Complementa Vichi que la legislación positiva sobre la materia se halla contenida en la **Ley del Impuesto a las Ganancias**, que las clasifica en cuatro categorías:

1ra. categoría: las rentas del suelo;

2da. categoría: las rentas de capitales

3ra. categoría: las rentas de las sociedades, empresas o explotaciones unipersonales

4ta. categoría: las rentas del trabajo personal.

Vichi recalca que las rentas de la **cuarta categoría** se determinan en función de las características inherentes a la fuente productora de la renta, en cambio las rentas de la **tercera categoría** están fundadas de acuerdo a la naturaleza del sujeto que las obtiene. A modo de complemento señala que a partir de 1992, la República de la Argentina adopta el criterio de la "**renta mundial**" (**worldwide income**) respecto de las personas físicas o jurídicas residentes en el país, en tanto que las personas no residentes han permanecido sujetas al pago del tributo por las rentas cuya fuente generadora se halle situada en Argentina.

En cuanto concierne al criterio del alcance conceptual de la renta derivada de actividades empresariales, Vichi puntualiza que: la legislación positiva de Argentina adopta el que en doctrina se conoce como la "**renta -ingreso o del balance**", de modo que se considera "**renta**" todo beneficio o enriquecimiento que denota un acrecentamiento del capital o su aplicación a gastos de consumo; se considera renta –advierte Vichi- los **rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos** que obtienen las sociedades, empresas o explotaciones unipersonales, ya sea que las ganancias se originen de la actividad habitual de tal tipo de entidades o de la obtención de ganancias de capital.

Fernández, Luis Omar (2008, pg. 125-127) en la ponencia nacional inherente a la República Argentina sobre el tema: "*Los Principios Tributarios ante la Nuevas Formas de Imposición a la Renta*" presentada para la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario efectuadas en la Isla Margarita-Venezuela en el mes de octubre de 2008 alude que en la República Argentina se pueden identificar varios impuestos que gravan la renta en forma lata: algunos de ellos la alcanzan en base real, mientras que otros lo hacen en forma presunta, también existen gravámenes que alcanzan determinadas manifestaciones de renta. Agrega Fernández que el gravamen que alcanza a las rentas en forma más generalizada es el impuesto a las ganancias y que está establecido a nivel federal. Acota Fernández que esa norma (Ley de Impuesto a las Ganancias) incluye disposiciones sobre tributos que habitualmente conforman leyes independientes: así regula el impuesto personal a la renta global de las personas físicas, el impuesto societario (artículo 69 y siguientes) el impuesto a las rentas obtenidas por no residentes (artículos 91 a 93), y diversos impuestos cedulares, tales como un tributo de equiparación o igualación, el

impuesto a las salidas no documentadas y otros. Concluye Fernández que esta forma de organizar la imposición a la renta, con no ser la habitual en el mundo, funciona sin mayores inconvenientes hace muchos años.

En cuanto concierne a las personas naturales o físicas que ejercen una profesión o un oficio libre, el profesor Fernández, Luis Omar (2008, pg.127) afirma que el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, también conocido como **monotributo**, es un tributo opcional para contribuyentes de pequeña envergadura, principalmente **profesionales y personas que desempeñan oficios u otra explotaciones**. Agrega el autor que: los sujetos comprendidos quedan relevados de toda obligación respecto de los impuestos a las ganancias y al valor agregado. La cuota a tributar se establece –menciona Fernández- en función de ciertos indicios objetivos de la actividad, tales como ingresos, superficie afectada, consumo de energía y, de corresponder, precio de los bienes vendidos. Fernández, Luis Omar (2008, pg.129) al detallar el rendimiento de los distintos impuestos y su importancia relativa dentro del sistema tributario, es posible apreciar por su aporte a los ingresos públicos durante 2006 y el porcentaje en relación al producto bruto interno: PBI: las personas físicas: 5,54%; las empresas: 12,17%; beneficiarios exterior: 1,04 %; otros: 0,03%; ganancia mínima presunta: 0,60%; bienes personales: 1,16%; **régimen simplificado: 0,48 %**; valor agregado: 26,28%.

En cuanto a la utilización de las bases imponibles presuntas, Fernández, Luis Omar (2008, pg.131-132) considera que la regla general es la determinación del tributo en base cierta, utilizándose la reconstrucción de bases imponibles mediante indicios, como herramienta antifraude, ante la reticencia o dolo del contribuyente. Complementa Fernández que existen tributos con bases imponibles *fictas*, tales los antes mencionados casos de

impuestos cedulares a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta y del régimen simplificado para pequeños contribuyentes. En alguna jurisdicción existen también regímenes simplificados para el impuesto sobre los ingresos brutos, concluye Fernández.

Resulta pertinente mencionar que: la reforma tributaria contenida en la Ley 843 de 20 de mayo de 1986 toma como fuente – en alto porcentaje- y con variantes el sistema tributario de la República Argentina.

3.6.3 REPÚBLICA DEL PERÚ

En la República del Perú, señala Marchesi, Orlando (2008, pg. 431) en la ponencia nacional inherente a la República del Perú sobre el tema: “*Los Principios Tributarios ante la Nuevas Formas de Imposición a la Renta*” presentada para la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario efectuadas en la Isla Margarita-Venezuela en el mes de octubre de 2008, que el ordenamiento del sistema tributario en el Perú contempla un **único Impuesto a la Renta** en sentido tradicional, el cual grava los distintos tipos de renta obtenida por los contribuyentes, sean personas jurídicas, personas naturales, o entidades a las cuales la Ley del Impuesto a la Renta les otorga la condición de contribuyentes.

Marchesi, Orlando (2008, pg. 433-434) menciona que al momento de determinar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, la Ley peruana adopta, principalmente, las dos primeras concepciones doctrinarias antes mencionadas (teoría de la renta producto y teoría del flujo de riqueza), limitando la aplicación de la última (teoría del consumo más incremento del patrimonio) a ciertos casos taxativamente señalados por la norma. Continúa el autor que: de esta manera, haciendo referencia a la teoría **renta**

producto, el artículo 1 de la referida norma, señala que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de genera ingresos periódicos. En cuanto a la **teoría del flujo de riqueza** -Marchesi refiere- que el Tribunal Fiscal del Perú reconoce su aplicación así prevista en el último párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, al señalar que en general constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, vale decir, las ganancias de capital, definiéndolas como cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes capital, entendiéndose como éstos últimos a los bienes que no están destinados a ser comercializados en el ámbito del giro del negocio o de la empresa. Por último –advierte Marchesi- la aplicación de la teoría de **incremento patrimonial más consumo** se encuentra limitada a las rentas imputadas, incluyendo las de goce y disfrute, establecidas en base a presunciones y ficciones de la Ley.

Marchesi, Orlando (2008, pg.437) puntualiza que: como se sabe, las figuras de las **presunciones y ficciones**, obedecen a fines distintos. De un lado, las presunciones pueden ser utilizadas como medio para aliviar o evitar la actividad probatoria de la Administración Tributaria, según se trate de presunciones relativas o absolutas. Por otro lado- continúa Marchesi- las ficciones jurídicas son disposiciones que contienen un mandato que vincula y crea efectos jurídicos materiales en la aplicación de los tributos. Así, tratándose de rentas *presuntas*, la Ley de Impuesto a la Renta prevé en el inciso a) del artículo 23, que, en los casos de arrendamientos de predios, existe la **presunción relativa** de que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio. En cuanto a la presunción absoluta –advierte Marchesi – en el inciso b) del artículo en mención,

establece una **presunción absoluta** al señalar que, la cesión parcial de bienes muebles e inmuebles distintos de predios, efectuada a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de la costumbre de la plaza, por personas naturales a contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, genera una renta bruta anual no menor al ocho por ciento (8%) del valor de adquisición, producción, construcción, o de ingreso al patrimonio de los referidos bienes.

Es más -apunta Marchesi- el artículo 26 de la citada Ley establece una **renta mínima presunta**, que admite prueba en contrario, por concepto de intereses, en los casos de préstamos en los cuales no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera fijado el pago de un interés menor o no se hubiera pactado el pago de intereses. En cuanto a la **rentas fictas** –señala Marchesi- que el inciso d) del artículo 23 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que en las cesiones gratuitas o a precio no determinado de predios, los propietarios reciben un **renta ficta** equivalente al seis por ciento (6%) del valor de predio declarado en el autovalúo correspondiente al Impuesto Predial. Completa Marchesi con la aclaración de que tratándose de operaciones entre partes vinculadas económicamente, las presunciones arriba indicadas no resultan de aplicación, pues en estos casos la Ley de Impuesto a la Renta señala que estas transacciones deben realizarse a valor de mercado.

Más adelante, Marchesi, Orlando (2008, pg. 439) afirma que los criterios de imputación de la renta a determinado ejercicio son dos, el **devengado** y el **percibido**, los cuales se aplican dependiendo de la categoría de la renta de que se trate. Las rentas que corresponden a la primera y la tercera categoría se imputan conforme al criterio del *devengo*, mientras que las de la

segunda, cuarta y quinta categoría se imputan de acuerdo al criterio de lo *percibido*. Las referidas categorías son las siguientes- indica Marchesi:

***Primera.** Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.*

***Segunda.** Rentas producidas por otro tipo de capitales.*

***Tercera.** Renta derivadas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas en la Ley.*

***Cuarta.** Rentas producidas por el **trabajo independiente**.*

***Quinta.** Rentas del trabajo en relación de dependencia y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la Ley.*

A modo de conclusión y que es de interés de la presente investigación, Marchesi, Orlando (2008, pg. 444) puntualiza que la renta que perciben las sociedades califica como renta de la tercera categoría. Asimismo, las personas naturales que desarrollen esta actividad obtendrán también rentas de la tercera categoría, siéndoles aplicables en ambos casos supuestos el mismo tratamiento tributario.

3.6.4. REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY

En la República del Uruguay, la existencia de un impuesto sobre las rentas de las empresas denominado: "**Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio -IRIC**" creado por la Ley No.14252, del 22 de agosto de 1974, fue sustituida por la Ley No. 18.083 de 1996.

Acosta Nell, Milagros (2008, pg. 513) en la ponencia nacional inherente a la República del Uruguay sobre el tema: “*Los Principios Tributarios ante la Nuevas Formas de Imposición a la Renta*” presentada para la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario efectuadas en la Isla Margarita-Venezuela en el mes de octubre de 2008, afirma que conforman el nuevo sistema de imposición a la renta en Uruguay tres impuestos: el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR). Milagros Acosta Nell –acota- siguiendo las directrices del Relator General, en primer término se detendrá en el concepto de renta adoptado por Uruguay a los efectos impositivos, es decir en los hechos económicos que la ley tributaria uruguaya considera reveladores de capacidad contributiva atribuyéndoles en consecuencia la condición de presupuestos de hecho de la obligación tributaria, para luego proceder a la calificación y clasificación de cada uno de los impuestos mencionados.

Apunta –Acosta Nell- en cuanto al ***Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas- IRAE*** que el concepto de renta que recoge este impuesto se desprende del artículo 16, del título 4, T.O. 1996, que es la redacción dada por la ley No. 18.983, y a través de la adopción de un sistema híbrido que resulta de la conjunción de sus dos literales (A y B), define lo que debe entenderse por ***renta bruta*** a los efectos de este impuesto. Para el literal A, constituye ***renta bruta*** “El producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades comprendidas en el artículo 2º de este Título que se hubiera devengado en el transcurso del ejercicio”. En tanto que para el literal B del mismo artículo – afirma Acosta Nell- constituye una ***renta bruta*** “Todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones a que se refiere el literal anterior. Los sujetos indicado en el literal A) del

artículo 3º de este Título computarán como renta bruta todos los aumentos patrimoniales producidos en el ejercicio”. En cuanto a la aplicación de la alícuota del tributo inherente al IRAE (Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas), Acosta Nell (2008, pg. 518) manifiesta que el principio general para este impuesto es igual que para el anterior IRIC, el de la imposición sobre la *renta neta*, que se determina deduciendo de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, que se encuentren debidamente documentados (artículo 19, Título 4º, T.O. 1996). La autora menciona que existen condicionamientos como los referidos a: i) que constituyan, a su vez, renta gravada para la contraparte; ii) en el caso de las personas en relación de dependencia laboral se debe acreditar el pago de los aportes a la seguridad social; iii) que la tasa gravada sea inferior a la del IRAE: 25%.

En cuanto al ***Impuesto a la Renta de las Personas Físicas- IRPF*** – puntualiza Acosta Nell (2008, pg.520- 523)- que este impuesto constituye uno de los pilares de la reforma tributaria en Uruguay, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1º del Título 7, T.O. 1996 (en la redacción dada por la Ley 18.803), presenta las siguientes características: es anual, de naturaleza personal y directo, es de decir, grava las rentas de fuente uruguaya o manifestaciones directas de capacidad contributiva de las personas físicas residentes. De forma muy similar a la solución española, – menciona Acosta- se adopta un concepto analítico de renta, diferenciando los elementos o componentes de la misma por su origen o fuente, y asignando a éstos un tratamiento como veremos diverso (en cuanto a la base imponible, deducciones aplicables, tasas, mínimo no imponible) bajo un sistema cedular dual que distingue dos categorías. En la primera se incluyen las rentas de capital (Categoría I) y en la segunda las de trabajo (Categoría II), las primeras están gravadas con tasa proporcional y sin

mínimo no imponible, las segundas con tasas progresivas por escalas y mínimo no imponible. El hecho generador del impuesto se delimita asimismo en forma negativa con la referencia a los siguientes presupuestos excluidos: i) determinadas partidas, por sus especiales características (seguro por desempleo, seguro por enfermedad, subsidio por maternidad); ii) rentas grabadas por el IRAE, el IRNR, o ingresos gravados por el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios, asumiendo en consecuencia el IRPF un carácter residual respecto de dichos impuestos.

Respecto de las rentas del trabajo, las obtenidas en relación de dependencia se gravan en forma prácticamente bruta, en cuanto a efectos de determinar la renta computable, solo se admite la deducción de los créditos incobrables correspondientes a ingresos devengados con posterioridad 1º de julio de 2007, en las condiciones que determina la reglamentación. Para las obtenidas fuera de la relación de dependencia, la renta computable se obtiene de la deducción al monto total de los ingresos, de un 30% en conceptos de gastos, más los créditos incobrables, en las condiciones establecidas en la reglamentación. Para determinar el monto imponible o base imponible de la Categoría II (Rentas del Trabajo) se suman las rentas computables, conforme lo precedentemente expuesto. El impuesto aplicable, se determina mediante la aplicación de tasa progresionales a una escala de rentas, a partir de un mínimo no imponible, que como veremos es absolutamente insuficiente para cubrir las necesidades básicas o de subsistencia del contribuyente de este impuesto – advierte Acosta-. Se establecen taxativamente determinadas deducciones (entre otras, aportes jubilatorios, aportes a la ex DISSE y a otros fondos, seis con cincuenta (6,50) Bases de prestaciones y Contribuciones (BPC) anuales por hijo), que en nuestra opinión –afirma Acosta- nada tienen que ver con la determinación de la renta neta, es decir no están previstas como

sustracciones de gastos necesarios de la base imponible (en cuanto cuantificación del hecho imponible conforme lo precedentemente expuesto) para la obtención de la renta neta, sino que más bien constituyen reducciones que operan cuando ya están determinadas las rentas computables y por tanto la base o monto imponible. Efectivamente, al importe total de la deducciones taxativamente establecidas, se le aplican las tasa progresionales (a partir del tramo que supere 60 BPC), porcentaje (del 10% al 25%) que deducido del importe que a su vez resulte, de la aplicación de las tasas progresionales a la suma de las rentas computables de la categoría (de acuerdo a la escala de rentas establecidas), da como resultado el impuesto a pagar.

En cuanto al ***Impuesto a la Renta de los No Residentes- IRNR*** –Acosta Nell (2008, pg. 524- 525)- manifiesta que este impuesto grava las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, ya sea a) provenientes de actividades empresariales y asimiladas; b) rendimientos de trabajo; c) rendimientos de capital o d) incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas u otras entidades no residentes, que no actúen mediante establecimiento permanente en Uruguay.

En consideración de la presente investigación, Acosta Nell, Milagros (2008, pg.525) manifiesta que al nuevo sistema de imposición a la renta uruguayo, lo califica en su conjunto como un sistema cedular, en cuanto se integra con un Impuesto a la Renta de Personas Físicas (IRPF) dual (o de dos cedulas y por tanto como lo señalado la doctrina un “impuesto cedular”), que distingue una categoría de rentas de capital y otra de rentas de trabajo; un Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales (IRAE), que grava las actividades empresariales y asimiladas y a las actividades agropecuarias, cualquiera sea la fuente de la que provengan estos rendimientos y un Impuesto a la

Renta de los No Residentes (IRNR) que como su denominación lo indica comprende a los no residentes. Concluye Acosta Nell que aún cuando se verifiquen algunas particularidades y se trate de impuestos autónomos, es innegable que el legislador ha dado a cada uno de los tipos o grupos de renta mencionados un tratamiento diferenciado, sujetando a cada uno a un impuesto diferente, sin que se verifiquen compensaciones entre las “categorías” que comprenden.

PARTE II

ASPECTOS PRÁCTICOS

1. PRESENTACIÓN DE LAS ENTREVISTAS A LOS PROESIONALES ESPECIALISTAS EN TRIBUTACIÓN

En relación a los aspectos prácticos de la presente investigación, toma en consideración y como un refuerzo, las entrevistas de profesionales abogados especialistas en el área tributaria. La formación y la especialidad de los mismos, proporciona, en un mayor grado, tanto el objetivo general como los objetivos específicos. La mayor significación inherente a las entrevistas aludidas, tiene relación con el contenido de las preguntas del cuestionario, toda vez que están conectadas tanto en relación al objetivo general así como los objetivos específicos. Este resultado, sería escasamente posible en la disyuntiva de utilizar encuestas generales a los todos sujetos pasivos de una obligación fiscal; y, aún en el caso de los propios profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente.

1.1 RESULTADOS DE LA VARIABLE DEPENDIENTE

En cuanto concierne a la variable dependiente: *“se cumplirán los principios esenciales del Derecho Tributario inherentes a la capacidad, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva”*, los profesionales abogados especialistas en Derecho Tributario consideran que:

La potestad tributaria del Estado tiene límites que determinan la propia Constitución Política del Estado. Estos límites mencionados se amparan en los principios tributarios de legalidad, igualdad o equidad, capacidad contributiva y otros que constituyen las directrices del marco jurídico tributario, afirman los tres profesionales.

Los principios constitucionales de la tributación pertenecen al Derecho Tributario Constitucional, de manera que tienen naturaleza constitucional, alega el Dr. Alvaro Tapia V.; constituyen las directrices que orientan el marco jurídico fiscal, manifiesta el Dr. Alvaro Villegas A.; la Constitución Política del Estado (artículos 108 mun.7 y 323), establece los límites a la potestad tributaria, al disponer que las personas están obligadas a tributar en proporción a su capacidad económica y que la política fiscal se basa en los principios de: capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, menciona el Dr. Juan Alberto Martínez B.

Las personas están impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no de forma ilimitada, sino en el marco de los principios constitucionales, considera el Dr. Alvaro Villegas A.; los sujetos pasivos en general sean personas naturales y/o jurídicas están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias, siempre y cuando las mismas sean establecidas mediante normas jurídicas adecuadas respetando el

principio de legalidad y los demás principios previstos por la Constitución Política del Estado, por ello es que dichas obligaciones se encuentran limitadas por el marco jurídico constitucional vigente en el Estado, postula el Dr. Alvaro Tapia V.; la sujeción al pago de tributos no puede ser ilimitada en función del tributo, porque las personas en general no corresponden al mismo tipo o carácter ni persiguen los mismos fines. Tal sujeción debe necesariamente consultar y distinguir la aplicabilidad del tributo a personas individuales o colectivas, que son distintos tipos de personas, afirma el Dr. Juan Alberto Martínez B.

Los tributos debe consultar la capacidad contributiva de los contribuyentes y gravar la renta en forma no confiscatoria de tal modo que no resulte atentatorio al derecho fundamental y constitucional a la propiedad privada, considera el Dr. Juan Alberto Martínez B.; el cumplimiento de las obligaciones tributarias no puede estar sometido a fluctuaciones o variaciones que no respeten el principio de legalidad; sin embargo se debe cumplir la norma legal hasta tanto no sea declarada inaplicable o inconstitucional judicialmente, sostiene el Dr. Alvaro Villegas A.; los sujetos pasivos en general no podrán acatar o sujetarse a obligaciones tributarias que arbitrariamente violenten los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad previstos por la Constitución Política del Estado, afirma el Dr. Alvaro Tapia V.

De las respuestas a las entrevistas de parte de los profesionales que tienen la especialidad tributaria, se extrae que la potestad tributaria del Estado tiene límites previstos en la Constitución Política del Estado y las leyes específicas y que tiene como sustento esencial los principios tributarios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia y otros complementarios. Lo que deriva en

que los sujetos pasivos resultan impelidos al pago de la obligación tributaria en consideración del tipo o carácter personal del que gozan, su naturaleza jurídica y el fin que persiguen de manera que se establezca un tratamiento fiscal similar para quienes se hallan incluidos en el mismo tributo y sin discriminaciones o diferencias fiscales que deriven en una vulneración o distorsión de los mismos, lo que pretende la propuesta de la presente investigación.

1.2 RESULTADOS DE LA VARIABLE INDEPENDIENTE

En cuanto concierne a la variable independiente referente a la “*derogatoria de párrafos y frases de los Arts. 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente y su readecuación en la misma Ley N° 843*”, los profesionales abogados especializados en el área fiscal consideran que:

En cuanto a la pregunta No. 9, de naturaleza estrictamente fiscal, si la norma legal o un artículo específico que no concuerda con los principios tributarios postulados por la Constitución Política del Estado, resulta justificada su derogación, el Dr. Alvaro Villegas A., considera que sí, cuando no concuerda con los principios tributarios consagrados en la Constitución Política del Estado; agrega que el problema se presenta cuando contradice otra ley, pues al no existir primacía entre leyes orgánicas y ordinarias, la falta de concordancia solamente se soluciona con principios derogatorios como *lex posterior derogat anterior*; el Dr. Juan Alberto Martínez B., igualmente considera que debe ser derogada por contrarios los principios jurídicos tributarios que informan el sistema tributario, orientan y limita al legislador; de su parte el Dr. Alvaro Tapia V., manifiesta que sí, debería ser derogada puesto que toda norma que

contraviene los principios contenidos en la Constitución Política del Estado debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

En cuanto a la pregunta No.10 y la pregunta No. 11, bajo el enfoque fiscal, si la persona jurídica o colectiva puede situarse o asumir las características o alcances conceptuales de una persona física y viceversa, el Dr. Alvaro Villegas A., considera que la ley tributaria puede definir que las personas jurídicas tengan el mismo tratamiento que las personas naturales para efectos tributarios; sin embargo, eso puede no ser lo más aconsejable desde el punto de vista de los principios constitucionales como la igualdad y capacidad contributiva y que tampoco es aconsejable desde el punto de vista de política fiscal y que por el principio de igualdad, no correspondería que tengan las mismas obligaciones; de su parte el Dr. Alvaro Tapia, indica que: no, por las mismas razones expuestas en la respuesta a la pregunta No. 8, por cuanto las personas jurídicas son solo una ficción jurídica y tiene una estructura jurídica y económica que no la tienen las personas naturales y que por los principios de igualdad y generalidad, todos los sujetos pasivos que se encuentren en similares situaciones deben tener los mismos derechos y obligaciones sin ningún tipo de discriminación; en tanto que el Dr. Juan Alberto Martínez B., se remite a la respuesta proporcionada en la pregunta No. 8, en la que enfatiza que la clasificación de las personas, corresponde a la teoría general del Derecho, y por ende aplicable a todas las disciplinas jurídicas, incluyendo el Derecho Tributario, de modo que el tributo y su hecho imponible, no podrá desfigurar dicha clasificación; así, una persona individual, biológica de existencia real no podría ser considerada, para fines fiscales, una persona colectiva, y viceversa; en realidad –agrega- que la persona individual debería tener los mismos derechos, obligaciones y ventajas tributarias que la persona colectiva,

precisamente observando el principio jurídico de igualdad: de ser tratadas igual al ser conceptuadas físicamente como iguales.

En cuanto a la pregunta No. 13 y referida a la determinación de la utilidad neta imponible en consideración de los resultados financieros para las personas jurídicas o colectivas que llevan libros contables; y, en relación a los profesionales en el ejercicio libre u oficios cuyo 50% de sus ingresos brutos, son considerados renta neta imponible, el Dr. Alvaro Villegas A., afirma que viola el principio de igualdad y de capacidad contributiva; de manera que se produce una discriminación en contra de las personas naturales porque no se les permite identificar adecuadamente su verdadera capacidad contributiva; en tanto que el Dr. Juan Alberto Martínez B., advierte que el tratamiento resulta discriminatorio, y se incumple el principio jurídico tributario de igualdad, toda vez que si ambos tipos de personas son sujetos del impuesto a la utilidad empresarial, ambas deben gozar de los mismos derechos, ventajas y deducciones; de su parte el Dr. Alvaro Tapia V., considera que atribuir una renta presunta a los profesionales independientes o personas naturales que realizan oficios, sin posibilidad de deducir el 100% de dicha renta o demostrar lo contrario (existencia de pérdidas), atenta contra los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad ya que estando dentro del régimen del IUE (que debería ser sólo aplicable a empresas) su tratamiento no es el mismo que el que se aplica a los demás sujetos pasivos de ese impuesto, atribuyéndole un tratamiento más gravoso.

En cuanto a la pregunta No. 14 referida al tratamiento fiscal en relación a las personas físicas que mantienen una dependencia laboral y las personas físicas en el ejercicio libre u oficios, el Dr. Álvaro Villegas A., manifiesta que son situaciones que no son comprobables y las rentas en

ambos casos son distintas y deben merecer un tratamiento tributario distinto. De su parte el Dr. Alvaro Tapia V., considera que dar a personas naturales un tratamiento tributario diferenciado, por el cual algunos sujetos pasivos resulten con un tratamiento más gravoso que el de los otros, vulnera sin duda los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad. El Dr. Juan Martinez B., afirma que se incumple el principio tributario de igualdad al no ser tratados como iguales siendo que jurídica y materialmente lo son: personas individuales, físicas, biológicas de existencia real y que ambos tipos de personas debieran estar alcanzada por un impuesto a los ingresos de las personas físicas, con los mismos derechos y ventajas y no así por impuestos distintos.

En cuanto a la pregunta No.15 sobre la pertinencia de la derogatoria de los párrafos y frases de los Arts. 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843, tanto el Dr. Álvaro Tapia V., y el Dr. Juan Alberto Martinez B., aseveran la pertinencia de la derogatoria. El Dr. Álvaro Villegas A., manifiesta que debe crearse un impuesto específico que grave la renta de las personas naturales eliminando el actual tratamiento a profesionales y dependientes, por motivos diversos, entre ellos el que concierne a la forma actual de determinación de la base imponible de los profesionales ya que afecta la capacidad contributiva y el principio de igualdad.

Los criterios de los profesionales especialistas en tributación, concuerdan con la pertinencia de la derogatoria de las normas y artículos propuestos o la eliminación del tratamiento tributario actual, debido a la vulneración de los principios tributarios de igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad para las personas que desarrollan oficios o quienes ejercen una profesión libre. Debe existir un impuesto a la renta de las personas que grave las utilidades reales obtenidas por todas las personas

naturales, sean éstas profesionales, dependientes, independientes o que realicen oficios.

CAPÍTULO III

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. CONCLUSIONES

El examen de la normativa legal y entrevistas realizadas permite esbozar las conclusiones y recomendaciones, en consideración de los objetivos específicos y el objetivo general de la presente investigación.

CONCLUSIONES A PARTIR DE LOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A PARTIR DEL OBJETIVO ESPECÍFICO Nº 1: ESTABLECER LA NECESIDAD DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PROGRESIVIDAD FISCAL Y EQUIDAD CONTRIBUTIVA EN CUANTO A LA INCORPORACIÓN DE LOS PROFESIONALES EN EL EJERCICIO LIBRE Y LAS PERSONAS QUE REALIZAN OFICIOS DIVERSOS INDEPENDIENTES EN EL IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LA EMPRESAS- IUE.

Indudablemente, al momento de la sustracción de los profesionales que ejercen una profesión en forma independiente o libre y las personas que ejercen oficios diversos también en forma independiente o libre del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado RC-IVA (mediante la sustitución del inciso “e)” del Art. 19º de la Ley 843 por el inciso “e)” del numeral 5., del Art. 1º de la Ley No. 1606 de 22 de

diciembre de 1994 -que en términos estrictamente legales importa una derogación-) y, al mismo tiempo o de forma simultánea, la incorporación de las mencionadas personas que ejercen profesionales liberales u oficios al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE, el legislador omite considerar o analizar si los principios tributarios inmanentes al sistema tributario boliviano: capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y equidad fiscal o contributiva se cumplen. La omisión de la aplicación de los principios tributarios señalados, incuestionablemente, deriva en la vulneración de los mismos cuyo resultado implica una distorsión o deformación fiscal con referencia a los aludidos sujetos pasivos, como en forma prístina se establece en la presente investigación.

A PARTIR DEL OBJETIVO ESPECÍFICO N° 2: IDENTIFICAR LOS EFECTOS DE LA LEY No. 843 DEBIDO A LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY No. 1606 DE 22 DE DICIEMBRE DE 1994 RESPECTO A LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS PROFESIONALES EN EL EJERCICIO DE LA PROFESIÓN LIBRE U OFICIOS.

A partir del 1º de enero de 1995 las personas que ejercen una profesión libre o independiente así como las personas que ejercen oficios diversos también en forma independiente o libre, sus obligaciones fiscales se resumen a las siguientes:

- Deben pagar el Impuesto a las Utilidades de las Empresas-IUE inherente a la alícuota del 25% aplicable al monto neto imponible y por el período del 1º de enero al 31 de diciembre de cada gestión anual.

Las personas jurídicas o colectivas (sociedades comerciales y entidades sin fines de lucro) deben llevar libros contables para el registro de sus ingresos y egresos, de modo que al cierre de la gestión fiscal (que es variable y dependiendo de la actividad que realizan) mediante una revisión contable (estado de resultados: auditoría interna o externa) se determina la utilidad neta imponible. Las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio en forma libre, no puede llevar libros contables (por motivos diversos que parten del costo económico) para el registro de sus ingresos y egresos, lo que imposibilita una revisión contable al cierre de la gestión anual; de modo que, deben presentar una “declaración jurada anual” en la que detallen sus ingresos y los egresos durante el año. Como el Fisco presume una elusión o evasión en la declaración jurada anual, impone que el 50% del total de los ingresos (sin consideración de ningún egreso o gasto) constituye la renta neta imponible, sin lugar a prueba en contrario.

Obviamente, el tratamiento tributario resulta arbitrario, ilegal y de una evidente vulneración de los principios tributarios esenciales para sujetos pasivos inmersos en el mismo tributo. La doctrina tributaria califica como una distorsión o deformación fiscal.

- Las personas jurídicas o colectivas (sociedades comerciales y entidades sin fines de lucro) para la determinación de la utilidad neta imponible (ingresos menos gastos de venta), de los ingresos o renta bruta pueden deducir los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente; es decir, se admiten como deducibles los gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la

obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, con la inclusión de los aportes obligatorios a los organismos reguladores-supervisores, previsión para beneficios sociales, tributos nacionales y municipales. Es más tienen derecho a realizar los ajustes por las ventas a crédito, las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos y similares, contribuciones a favor del personal, aguinaldos y otras gratificaciones.

Las personas físicas o naturales que ejercen una profesión libre o un oficio libre: no tienen ningún derecho de deducir o ajustar ni un solo boliviano sobre el 50% de sus ingresos brutos durante la gestión anual. La denominación de tributo confiscatorio y arbitrariedad de la potestad tributaria del Estado, implica una calificación llana, debido al tratamiento fiscal absoluta y totalmente contrario en comparación al sujeto pasivo incorporado al mismo tributo. Naturalmente, importa una distorsión o deformación fiscal por desconocimiento de los principios tributarios elementales a partir de la igualdad, equidad, capacidad contributiva y proporcionalidad.

- Las personas jurídicas o colectivas (sociedades comerciales y entidades sin fines de lucro) que llevan libros contables, en el caso de que el resultado de los estados financieros al cierre de la gestión anual determina pérdidas, no tienen obligación de pagar ni un solo boliviano inherente al impuesto IUE; es más, las pérdidas establecidas son compensables en la siguiente gestión fiscal.

Las personas físicas o naturales que ejercen una profesión libre o un oficio libre, en términos fiscales, están impedidas o prohibidas de

incurrir en pérdidas o, si las tuvieran no son consideradas bajo ninguna forma ni circunstancia, con referencia al 50% de sus ingresos brutos, sin lugar a prueba en contrario, por disposición del legislador.

Indudablemente, la presunción de una conducta elusiva de parte de las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, induce al Legislador a tener que incurrir en una arbitrariedad fiscal – deplorada por la doctrina tributaria- que vulnera los elementales principios tributarios y que deviene en una deformación o distorsión fiscal.

A PARTIR DEL OBJETIVO ESPECÍFICO Nº 3: ESTABLECER EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO ARBITRARIO, DISTORSIONANTE E INAPROPIADO DE LOS PROFESIONALES EN EL EJERCICIO LIBRE U OFICIOS EN RELACIÓN CON LAS PERSONAS JURÍDICAS O COLECTIVAS (EMPRESAS) Y LAS PERSONAS JURÍDICAS NATURALES EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA LABORAL

- Las **personas jurídicas o colectivas** incluidas en el impuesto sobre las utilidades IUE también deben tributar en relación a los impuestos: IVA y el IT. Tienen derecho a compensar el importe mensual de IT contra el importe del IUE hasta su agotamiento en la gestión fiscal respectiva. No pagan IUE si en la gestión respectiva tienen pérdidas y pueden ser compensadas en las siguientes gestiones. Tienen derecho a las deducciones y ajustes contables.
- Las **personas físicas o naturales que ejercen su profesión u oficio en relación de dependencia laboral**, sujetos a un salario o

suelo mensual, únicamente están obligadas al pago del tributo: RC-IVA. Tienen al mínimo no imponible de dos salarios mínimos nacionales. Contra el importe neto imponible pueden presentar descargos fiscales mediante notas o facturas por compras: IVA, de manera que: a) no paguen tributo si el importe de los descargos es igual al monto neto imponible; y, b) generar un crédito fiscal para los meses siguientes si el importe de los descargos resulta mayor al monto neto imponible. Las notas fiscales o facturas no deben estar vinculadas a la actividad del sujeto pasivo.

- Las **personas físicas o naturales que ejercen profesionales liberales u oficios** incluidas en el impuesto: IUE también deben tributar en relación a los impuestos: IVA y el IT. Tienen derecho a compensar el importe mensual de IT contra el importe del IUE hasta su agotamiento en la gestión fiscal respectiva. Imperativamente deben pagar el impuesto al IUE sobre el 50% de sus ingresos brutos sin lugar a prueba en contrario. No tienen derecho a pérdidas ni compensaciones. No tienen derecho a las deducciones y ajustes en relación al 50% de sus ingresos. Las facturas o notas fiscales sobre el importe los ingresos brutos del otro 50% deben estar vinculadas necesariamente a la actividad que desarrolla el profesional o la persona que ejerce el oficio.

De manera que el tratamiento fiscal, normado por el Legislador, en cuanto a las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, resulta totalmente inapropiado, vulnera los principios de igualdad, equidad, capacidad económica y proporcionalidad, que la doctrina

tributaria califica como una deformación o distorsión fiscal y converge en una clara arbitrariedad de la potestad tributaria del Estado.

CONCLUSIONES A PARTIR DEL OBJETIVO GENERAL: PROPONER LA DEROGACIÓN DE PÁRRAFOS Y FRASES DE LOS ARTÍCULOS 36º, 39º,40º, 46º Y 47º DE LA LEY No. 843 EN CUANTO A LOS PROFESIONALES EN EL EJERCICIO DE LA PROFESIÓN LIBRE U OFICIOS, LO QUE DETERMINARÁ EN LA SUJECIÓN A LOS PRINCIPIOS ESENCIALES INHERENTES A LA CAPACIDAD, PROPORCIONALIDAD, PROGRESIVIDAD Y EQUIDAD CONTRIBUTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL Y SU READECUACIÓN EN LA MISMA LEY No. 843.

En consonancia con el contenido de la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 que dispone la sustitución en la redacción de los incisos y artículos expresos y específicos de la Ley No. 843, corresponde la **supresión** de las sustituciones materializadas por la mencionada Ley No. 1606; sin embargo, en términos o de conformidad al lenguaje estrictamente jurídico, las normas legales deben ser objeto de derogación parcial o abrogación en su integridad. Bajo esta prerrogativa jurídica y de naturaleza fiscal, la derogatoria parcial de frases y párrafos específicos de los Artículos 36º, 39º,40º, 46º y 47º de la Ley No. 843, devendrá en la aplicación de los principios esenciales de naturaleza tributaria: capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y equidad contributiva o fiscal así consagrados y garantizados por el numeral 7 del Art.108º y el párrafo I del Art. 323º de la Constitución Política del Estado en plena vigencia.

La derogación parcial de párrafos y frases concierne a las normas legales siguientes:

- La derogación del párrafo segundo del Art. 36º de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente:

“Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que incluirán la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los genera”.

- La derogación de la frase final del Art. 39º de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente:

“... (sic.)...el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación... (sic.)...”.

- La derogación de la frase final del párrafo primero del Art.40º de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente:

“A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación”.

- La derogación de los párrafos segundo y quinto del Art. 46º de la Ley No. 843 y que corresponde a los textos siguientes:

“En el caso de sujetos no obligados a llevar registros contables que le permitan elaborar estados financieros, la gestión anual abarcará el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año”.

“Los ingresos y gastos por el ejercicio de profesionales liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido”.

- La derogación del párrafo segundo del Art. 47º de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente:

“En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total de los ingresos percibidos”.

- La derogatoria de las frases contenidas en los incisos a), b), c) y f) del Art. 19º de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente:

a)... (sic.)..., salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas”;

b)... (sic.)... salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas”;

c)... (sic.)... que no constituyan ingresos sujetos al Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas”;

f)... (sic.)...no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas establecido por el Título III de esta Ley”.

Al mismo tiempo, la incorporación o inclusión en calidad de inciso g) del Art.19º de la Ley No. 843 del texto original del inciso e) del Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y que ha sido sustituido por el inciso e) del numeral 5 del Art. 1º de la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, que señala:

- **g) Los provenientes del ejercicio de profesiones liberales u oficios.**

De manera que: a las personas naturales o físicas que ejercen una profesión en forma libre o que ejercen un oficio libre y que no mantienen una relación dependencia laboral sujetos a un salario o sueldo mensual, vuelven a ser sujetos pasivos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado: RC-IVA, que incluye la tributación si es que realizan alguna o algunas de las actividades descritas por los incisos a), b) c) y f) del Art. 19º de la Ley No. 843.

En consecuencia, por efecto del restablecimiento o reposición del inciso e) del Art. 19º de la Ley No. 843 promulgada el 20 de mayo de 1986 y bajo la numeración de inciso g) en el contenido actual del Art. 19º de la Ley No. 843, las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, también estarán impelidas a la tributación del RC-IVA, de forma que se restablezcan los principios fiscales de igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y equidad fiscal también plasmadas en la actual Constitución Política del Estado, y que constituye el objetivo general de la presente investigación.

2. RECOMENDACIONES

Tomando en cuenta los datos que se obtuvieron en esta investigación, a continuación se presentan las siguientes recomendaciones:

- a) Al Estado Plurinacional de Bolivia, a través de la Asamblea Legislativa Plurinacional, de la consideración, sanción y promulgación de una Ley modificatoria de la Ley No. 843 que de forma expresa y específica ordene la derogatoria de los párrafos y frases de los artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º así como de las frases de los incisos a), b), c) y f) del Art. 19º de la Ley No. 843. Así mismo, la incorporación o inclusión como inciso g) del Art. 19º de la Ley No. 843 con el mismo texto original previsto en el inciso e) del Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y que ha sido sustituido por el inciso e) del numeral 5 del Art. 1º de la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994. Todo ello, en cumplimiento de la propia Constitución Política del Estado en actual vigencia que consagra y garantiza -en cuanto a la política fiscal del Estado- que: la recaudación de tributos de parte de los sujetos pasivos, debe acatar o aplicar los principios de la capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad y otros previstos en el párrafo I del Art. 323º de la Constitución Política del Estado; en contraprestación a la obligación del contribuyente de tributar en proporción a su capacidad económica o contributiva, así prevista también por el numeral 7 del Art. 108º de la misma Constitución Política del Estado.

- b) A las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios incorporados al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas: IUE la recomendación estriba en acciones de hecho

simultáneas: a) la interposición de una acción de inconstitucionalidad abstracta contra los párrafos y frases de los artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 mediante un senador o diputado o defensor del pueblo; o, b) la interposición de una acción inconstitucionalidad concreta o de forma indirecta a través de la autoridad judicial o administrativa y como consecuencia de un proceso judicial o administrativo. De forma paralela o anterior la proposición, mediante un senador o diputado de la Asamblea Legislativa Plurinacional de un proyecto de ley de derogatoria parcial de los párrafos y frases de los artículos 36º, 39º, 40º, 46º y 47º así como de las frases contenidos en los incisos a), b), c) y f) del Art. 19º todos ellos de las Ley No. 843; y, como también el restablecimiento del inciso e) del texto original del Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, como inciso g) en la Ley No. 843 en vigencia actual. Lo anterior en base o fundamento de la vulneración de los principios tributarios de igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad y equidad fiscal así contenidos en las disposiciones legales detalladas y derivan en una clara y terminante distorsión o deformación fiscal en cuanto a las personas físicas o naturales al ser incluidas en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

3. PROPUESTA

ANTEPROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN DE LA LEY No. 843 EN RELACIÓN A LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS FISICAS EN EL EJERCICIO DE UNA PROFESIÓN LIBRE O DE OFICIOS

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

- La potestad tributaria del sujeto activo (Estado) tiene como límites la garantía constitucional y las leyes que determinan tanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria (en relación a la creación, modificación y supresión de tributos), la definición del hecho, la base y alícuota imponible, así como la supresión y concesión de exenciones, condonaciones, procedimientos jurisdiccionales, tipificar ilícitos tributarios y demás regímenes, en consideración y aplicación de los principios esenciales de naturaleza fiscal inherentes a la legalidad, igualdad, equidad, capacidad económica, proporcionalidad, progresividad y evitar aquellos tributos de alcance confiscatorio, como postulan los corrientes doctrinales desde hacen varios lustros y que en la actualidad orientan la tendencia de los principios fiscales sobre la imposición a la renta.

- La Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 incorpora modificaciones a la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 que, entre los aspectos sustanciales que conciernen al presente proyecto de ley): i) suprime (deroga el capítulo y artículos) inherentes al Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas –IRPE y por la vía de sustitución: crea el Impuesto a las Utilidades de las Empresas – IUE; ii) sustituye la redacción de los incisos a),b),c), e) y f) del artículo 19º de la Ley No. 843 que implica la inclusión de las frases finales relacionadas con las personas físicas o naturales que se hallan alcanzadas por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE; iii) incorpora frases y párrafos específicos a los artículos 36º, 39º,40º, 46º y 47º de la repetida Ley No. 843 en cuanto a las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio de la naturaleza que fuere también en forma libre.

- Las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un determinado oficio igualmente libre y que no pueden llevar libros contables -incorporadas como sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas: IUE- reciben un tratamiento fiscal no solo discriminatorio, sino arbitrario, deformativo o distorsionante en relación o comparación con las personas jurídicas o colectivas (sociedad comerciales y no comerciales) que llevan libros de contabilidad. Las sociedades comerciales y no comerciales (que responden a la naturaleza jurídica de personas jurídicas o colectivas por ficción de la ley) al cierre de la gestión anual y en función del resultados financieros contables no se hallan impelidas al pago del tributo: IUE si se determinan pérdidas y las mismas pueden compensadas y acumuladas par la siguiente gestión; es más, para la determinación de la renta neta imponible tienen derecho a deducir los gastos necesarios para la obtención de la utilidad y la conservación de la fuente. Las personas físicas o naturales que ejercen una profesión libre o un oficio libre, al cierre de la gestión anual, deben presentar una declaración jurada en la que el cincuenta (50) por ciento de los ingresos brutos constituyen renta neta imponible sin lugar a prueba en contrario y sin derecho al reconocimiento de pérdidas en la gestión. Tratamiento tributario que importa la vulneración de los principios tributarios de igualdad, equidad, capacidad contributiva, proporcionalidad e que deviene en una imposición fiscal confiscatoria.

- Las personas naturales o físicas que mantienen una relación de dependencia laboral sujeta a sueldo o salario mensual permanente,

se hallan incorporadas al tributo del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado-RC-IVA –únicamente- se benefician: i) del importe equivalente a dos salarios mínimos nacionales en calidad de monto no sujeto a imposición; ii) de declaración jurada mediante formulario específico en el que consignan las boletas o notas fiscales cuyo importe: si es menor al total del salario percibido deben pagar el tributo sobre el saldo no descargado; si es igual monto total del salario mensual no pago tributo alguno; y, si el monto resulta mayor al importe total del sueldo mensual, tiene derecho al crédito fiscal para el siguiente mes; iii) los descargos (boletas o notas fiscales) pueden corresponder a diferentes conceptos,, vale decir, no tienen la restricción de esta vinculadas a la actividad de la persona natural o física dependiente. Las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio libre están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado-IVA (mensual), el Impuesto a las Transacciones- IT (mensual) y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas-IUE (anual). Para evitar la doble tributación nacional, compensación el IT (mensual) contra el importe pagado del IUE hasta agotar el monto. El tratamiento fiscal resulta descrito no concuerda con los principios tributarios de igualdad, equidad, capacidad económica y proporcionalidad; de modo que implica una incuestionable discriminación, arbitrariedad y distorsión en relación a las personas físicas o naturales que mantiene una relación dependencia laboral.

- Las corrientes internacionales en cuanto a la aplicación de los principios tributarios sobre las nuevas forma de imposición a la renta de las personas, en su manifestación tradicional, y ante los efectos globalizadores, incorporan a los principios tributarios

tradicionales a la solidaridad fiscal y postulan que los países de Latinoamérica orienten sus sistemas fiscales a las corrientes descritas. Entre tanto aquello vislumbra una aplicación real, los países como Bolivia, mantienen en vigencia los principios tributarios que orientan la necesidad de corregir las deformaciones o distorsiones fiscales puntualizadas y restablecer el equilibrio fiscal en cuanto a las personas naturales o físicas que ejercen una profesión liberal o un oficio libre; que constituye el objeto del presente proyecto de ley.

LEY No.

Ley de 2 de marzo de 2012

Evo Morales Ayma

Presidente Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia

Por cuanto, la Asamblea Legislativa Plurinacional, ha sancionado la siguiente Ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL

DECRETA:

Artículo 1º (Objeto). La presente Ley tiene por objeto la derogatoria parcial de las frases y párrafos de los artículos 19º, 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la repetida Ley No. 843; así como la incorporación o inclusión del inciso g) al Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986.

Artículo 2º (Derogatoria). Se dispone la derogatoria de las frases y párrafos de los artículos: 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley 843, de los textos que se detallan a continuación:

1. La derogación del párrafo segundo del Art. 36º y que corresponde al texto siguiente:

“Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que incluirán la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los genera”.

2. La derogación de la frase final del Art. 39º y que corresponde al texto siguiente:

“... (sic.)...el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación... (sic.)...”.

3. La derogación de la frase final del párrafo primero del Art.40º y que corresponde al texto siguiente:

“A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la

elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación”.

4. La derogación de los párrafos segundo y quinto del Art. 46º y que corresponde a los textos siguientes:

“En el caso de sujetos no obligados a llevar registros contables que le permitan elaborar estados financieros, la gestión anual abarcará el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año”.

“Los ingresos y gastos por el ejercicio de profesionales liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido”.

5. La derogación del párrafo segundo del Art. 47º de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente:

“En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total de los ingresos percibidos”.

Artículo 3º (Derogatoria). Se dispone la derogatoria de las frases de los incisos: a), b), c), e) y f) del artículo 19º de la Ley No. 843, que se detallan a continuación:

a)... (sic.)..., salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas”;

b)... (sic.)... salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas”;

c)... (sic.)... que no constituyan ingresos sujetos al Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas”;

f)... (sic.)...no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas establecido por el Título III de esta Ley”.

Artículo 4º (Incorporación). Se dispone la incorporación o inclusión del inciso g) al Art.19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, con el contenido específico y redacción siguiente:

g) Los provenientes del ejercicio de profesiones liberales u oficios.

Artículo 5º (Vigencia). Se declara la vigencia de todas las demás disposiciones normativas de la Ley No. 843 y que no han sido objeto de derogación por la presente Ley.

BIBLIOGRAFIA

Acosta Nell, Milagros, ponencia nacional de la República del Uruguay sobre “*Los Principios Tributarios ante la Nuevas Formas de Imposición a la Renta*”, ed.1ª, Edt. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Isla de Margarita- Venezuela-octubre 2008, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Agreda Maldonado Roberto, Diccionario de investigación científica. Grupo Editorial Kipus. Segunda Edición.2007. Cochabamba Bolivia.

Alvarez de Zayas, Carlos. Metodología de la investigación científica. Cuarta edición. Cochabamba, Kipus, 2003.

Benitez Rivas, Alfredo, *“Derecho Tributario. El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas”*, ed.1ª, Edt. Azul Editores, La Paz-Bolivia: 2009.

Benítez Rivas, Alfredo, *“Responsables por deuda ajena”*, Conferencia en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, octubre 1994, Buenos Aires. Bravo Cucci, Jorge, *“Fundamentos de Derecho Tributario”*, ed.2ª, Edt. Palestra, Lima-Perú: 2006.

Cabanellas, Guillermo, *“Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, ed.1ª, Edt. Eliasta, Buenos Aires-Argentina: 1981.

Casás, José Osvaldo, *“Presión Fiscal e Inconstitucionalidad”*, ed. 1ª, Edt. Depalma, Buenos Aires-1992.

Casás, Jose Osvaldo, *“Sobre el deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Los principios jurídicos y la justicia tributaria desde la perspectiva del Estado y de los contribuyentes”*, ed.1ª, Edt- RAP, Revista Argentina de Derecho Tributario, Año 4, No. 13, Buenos Aires –Argentina: enero a marzo 2005, pgs.133-134. Ensayo presentado en las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de la ciudad de Génova, Italia en el mes de septiembre de 2002.

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *"Principios de Derecho Tributario"*, Ed. 4ª, Edt. Limusa S.A., Mexico-1993.

Díaz, Vicente Oscar, *"La seguridad jurídica en los procesos tributarios"*, ed. 1ª, Edt. Depalma, Buenos Aires-1994.

Fausto, Domenicantonio, y Pasquale Pistone, *"La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración"*, ponencia nacional de Italia en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Edt.Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996. SUPLEMENTO.

Fernandez Cartagena, Julio A., *"Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público"*, ed. 1ª, Edt. Palestra, Lima-Perú: 2006. Varios autores.
Fernandez López, Roberto Ignacio, *"Leyes Anuales de Presupuestos y Facultades Administrativas en el procedimiento de gestión tributaria"*, comunicación técnica oficial de España para la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Edt.Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Fernandez, Luis Omar, ponencia nacional de la República Argentina sobre *"Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta"*, 1ª ed., Edt. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Isla de Margarita-Venezuela- octubre 2008, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Figuroa Velasco, Patricio, *"Manual de Derecho Tributario"*, ed.2ª, Edt. Jurídica, Chile-1989.

Gaceta Oficial de Bolivia No.907. *"Aprueba y promulga como Ley de la República el Código de Comercio"*. Decreto Ley No. 14379 de 25 de febrero de 1977. Publicada el 1º de marzo de 1977.

Gaceta Oficial de Bolivia. *"Re-estructuración del Sistema Tributario"*. DD.LL. Nos.11153 y 11154 de 26 de octubre de 1973 que contienen la reforma tributaria: Renta de las Personas Naturales y Renta de las Empresas. Modificaciones incorporadas por los DD.LL. Nos.12852 y 12853 de 12 de septiembre de 1975. Última modificación: D.L. No. 18792 de 5 de enero de 1982.

Gaceta Oficial de Bolivia. *"Reforma del Sistema Tributario"*. Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, denominada de Reforma del Sistema Tributario. Publicada el 28 de mayo de 1986.

Gaceta Oficial de Bolivia No.1863. *"Modificaciones a la Ley No. 843"*. Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994. Publicada el mismo 22 de diciembre de 1994.

Gaceta Oficial de Bolivia No.2508. *"Código Tributario Boliviano"*. Aprobado por la Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003. Publicada el 4 de agosto de 2003.

Gaceta Oficial de Bolivia. Edición Especial. *"Constitución Política del Estado"*. Publicada el día 7 de febrero de 2009.

García Canseco, Oscar *“Derecho Tributario y Legislación Tributaria”*, ed.1ª, Edt. Jurídica Temis, La Paz –Bolivia: 2009.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *“Derecho Financiero”*, ed.9ª, Edt. Ley, Buenos Aires-Argentina: 2005.

Gonzales G., Eusebio, *“Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”*, ed.1ª, Edt. ADBF, Contenido: “Las XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario” realizadas en Salvador de Bahía, República del Brasil en el año 2000.

Hernández, Roberto; Metodología de la investigación. 3ra. ed. La Paz--Bolivia. MacGraw – Hill.

Jarach, Dino, *“Introducción al Derecho Tributario”*, ed.1ª, Edt. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo-1995.

Jarach, Dino, *“Estudios de Derecho Tributario”*, edt. Cima Profesional, Argentina: 1998.

Jimenez, Pablo; Metodología para las investigaciones jurídicas. 1ra ed. Umaco.

Leyva Zambrano, Alvaro, *“Facultades de la Administración en la determinación tributaria”*, ponencia nacional de Colombia en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Edt. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Luqui, Juan Carlos, *"La obligación tributaria"*, ed.1ª, Edt. Depalma, Buenos Aires-1989.

Marchesi, Orlando, ponencia nacional de la República del Perú sobre *"Los Principios Tributarios ante la Nuevas Formas de Imposición a la Renta"*, ed.1ª, Edt. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Isla de Margarita- Venezuela-octubre 2008, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., *"Derecho Tributario General"*, ed.2ª, Edt., Depalma, Argentina:1995.

Massone Parodi, Pedro, *"El impuesto a la renta de las empresas en las zonas de integración"*, ponencia nacional en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, ed. 1ª, Edt. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Mendez A., Carlos, Metodología, tercera edición. Colombia Mc. Graw Huill, 2001.

Mersan, Carlos A., *"Derecho Tributario"*, ed.7ª, Edt. Litocolor, Paraguay-1995.

Mostajo Machicado, Max. Seminario Taller de Grado. 2005. La Paz, UMSA.

Pistone, Pasquale, Relatoría General:*"Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta"*, 1ª ed., Edt. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Isla de Margarita-Venezuela- octubre

2008, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

Pita Grandal, Ana María, "*Regímenes de determinación de bases: la noción de estimación directa y el principio de legalidad*", comunicación técnica oficial de España para la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Edt. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Plazas Vega, Mauricio A. ("*Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*", ed. 1ª, Edt. TEMIS, Santa Fe de Bogota –Colombia: 2000.

Ramos, Suyo Juan Abraham. *Elabore su tesis en Derecho*. Primera edición. Perú. 1994.

Revista Mensual "*Nuestro Derecho*" editada por el Colegio Nacional de Abogados de Bolivia, año 2 N° 12, del mes de diciembre de 1999.

Revista Tributaria No.135, Edt. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996. Transcribe las recomendaciones de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, realizada en Montevideo-República del Uruguay, del 1o. al 6 de diciembre de 1996.

Rodriguez Villalba, Gustavo, "*Facultades de la Administración en los procedimientos de determinación tributaria*", comunicación técnica oficial del Uruguay para la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Edt.Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Rodriguez, José María, "*El acto administrativo tributario*", ed.1ª, Edt.

Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires-Argentina: 2004.

Santivañez, Waldo. Método práctico de elaboración del diseño de tesis en derecho. Ed. UMSA. La Paz.

Spisso, Rodolfo R., "*Derecho Constitucional Tributario*", ed.1ª, Edt. Depalma, Buenos Aires-1991.

Spisso, Rodolfo R., "*Facultades de la Administración en la determinación tributaria*", ponencia nacional de Argentina en la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Edt. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Telerman de Wurcel, Graciela L., "*Tratado de Tributación- Derecho Tributario*", tomo I, volumen 2, "*Principios y Garantías Constitucionales*", ed.1ª, Edt. Astrea, Buenos Aires-Argentina: 2003. Varios autores.

Ukmar, Victor, "*Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*", ed 1ª, trad: Antonio Zino Colanino, Edt. Temis, Bogota-Colombia: 2002.

Valdés Costa, Ramón, "*Introducción al Derecho Tributario*", ed.1ª, Edt. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo-1995.

Valdés Costa, Ramón, "*Curso de Derecho Tributario*", ed.2ª, edt.Temis, Santa Fe de Bogotá-Colombia: 1996.

Vichi, Juan Carlos, "*La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración*", Ponencia nacional en la XVIII Jornada

Latinoamericana de Derecho Tributario, ed.1ª, Edt. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo-1996.

Villegas, Héctor Belisario, "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", ed 9ª, Edt.Astrea, Buenos Aires- Argentina: 2005.

ANEXO N° 1

**Entrevista al profesional abogado
Álvaro Tapia Villegas, especialista
en Derecho Tributario**

ANEXO 1

CUESTIONARIO Nº 1

I.

Nombre y apellidos: Álvaro Fernando Tapia Claros

Actividad: Asesor de Empresa de Hidrocarburos

Especialidad: Derecho Tributario.

¿Autoriza la publicación de los datos obtenidos de esta entrevista?:

a) Si b) No

II.

1. ¿Tiene límites la potestad tributaria del Estado (de exigir el pago de tributos) a las personas naturales y/o jurídicas dentro de su jurisdicción territorial? ¿Por qué?

Sí, porque la Constitución Política del Estado (CPE) establece los principios constitucionales a los que debe sujetarse la potestad tributaria, dichos principios constituyen los límites de esa potestad otorgada los distintos niveles autonómicos del Estado boliviano.

2. ¿Si la Constitución Política del Estado y las leyes fiscales tienen la finalidad de establecer límites a la potestad tributaria de un Estado, deben estos límites responder a principios de naturaleza constitucional tributaria? ¿Por qué?

Sí, porque dentro de la clasificación de las ramas del Derecho Tributario, los principios constitucionales de la tributación, pertenecen al Derecho Tributario Constitucional y como tal las disposiciones relativas a estos principios deben estar plasmadas en la CPE, por tanto tienen naturaleza constitucional.

3. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas se hallan impelidas al cumplimiento de obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, de forma ilimitada en función del tributo del que se trate? ¿Por qué?

Los sujetos pasivos en general sean personas naturales y/o jurídicas están sujetas al cumplimiento de las obligaciones

tributarias, siempre y cuando las mismas sean establecidas mediante normas jurídicas adecuadas respetando el principio de legalidad y los demás principios previstos por la CPE, por ello es que dichas obligaciones se encuentran limitadas por el marco jurídico constitucional vigente en el Estado.

4. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, deben hacerlo tomando en consideración las fluctuaciones o variaciones que se presenten en las gestiones fiscales pertinentes y según el tributo del que se trate? ¿Por qué?

Si es que las mencionadas fluctuaciones o variaciones no están previstas en una norma jurídica reglamentaria, estas no deben ser tomadas en cuenta. La norma reglamentaria no podrá exceder los límites previstos por la Ley.

5. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que establece el Estado según sean aplicables a ellas, deben hacerlo si es que los tributos constituyen una imposición arbitraria que no consideran los elementos de equilibrio fiscal de los contribuyentes? ¿Por qué?

Los sujetos pasivos en general no podrían acatar o sujetarse a obligaciones tributarias que arbitrariamente violenten los principios de proporcionalidad y no confiscatoriedad previstos por la CPE.

6. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que impone el Estado según sean aplicables a ellas, deben ser incluidas a cualquier clase o tipo de tributo vigente o en función de las actividades que desarrollan? ¿Por qué?

Si bien los tributos deben ser instituidos siguiendo el principio de igualdad, es decir que todos los estantes y habitantes de un Estado, deben tributar, sin embargo esa igualdad debe respetar los principios de generalidad, proporcionalidad y capacidad

contributiva, de modo que al momento de establecer cargas públicas, se deben considerar las desigualdades existentes y separar los tipos de contribuyentes para cada impuesto según el tipo de contribuyente o la actividad que realiza. Bajo esa lógica, mal podría aplicarse un impuesto a la producción, a aquella persona que no realiza actividades productivas. Tampoco correspondería aplicar un impuesto que grava la renta de las empresas, a aquellas personas físicas o sucesiones indivisas que no realizan actividades empresariales, en ese caso se estaría ocasionando una distorsión del ámbito personal del tributo.

7. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, deben ser excluidas en consideración de la naturaleza jurídica de la clase o tipo de tributo de que se trate y a las que no se adecue o apropie su actividad concreta? ¿Por qué?

Si, en la medida en que se respeten los principios de generalidad, capacidad contributiva y proporcionalidad.

8. ¿Las personas naturales o físicas pueden asumir la calidad de personas colectivas, en términos expresamente fiscales o tributarios, en relación de una clase o tipo de tributo del que se trate? ¿Por qué?

No, porque las personas colectivas son una ficción que la ley establece para separar el patrimonio común aportado por dos o más personas para la consecución de un objetivo determinado, por ello es que ninguna norma tributaria podría atribuirle a las personas naturales, cargas tributarias que están diseñadas para personas jurídicas que son colectividades con estructuras jurídicas y económicas que no las tienen las personas jurídicas.

9. Desde el enfoque jurídico-tributario, una previsión legal (contenida en un artículo) que no concuerda con los principios tributarios consagrados en la Constitución Política del Estado o en una ley específica, ¿considera justificada su derogatoria? ¿Por qué?

Si, debería ser derogada puesto que toda norma que contraviene los principios contenidos en la CPE debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

10. Desde un enfoque fiscal o tributario, ¿La persona jurídica o colectiva puede asumir o situarse en las características o alcances conceptuales de una persona natural? ¿Por qué?

No, por las mismas razones expuestas en la respuesta a la pregunta N° 8. Las personas jurídicas son solo una ficción jurídica y tienen una estructura jurídica y económica que no la tienen las personas naturales.

11. Desde un enfoque fiscal o tributario, en el supuesto de que la persona natural o física pueda asumir o situarse en las características o alcances conceptuales de una persona jurídica o colectiva, ¿al participar de la misma categoría jurídica-fiscal, debería tener los mismos derechos y obligaciones tributarias? ¿Por qué?

Bajo ese supuesto es evidente que por los principios de igualdad y generalidad, todos los sujetos pasivos que se encuentren en similares situaciones deben tener los mismos derechos y obligaciones sin ningún tipo de discriminación.

12. Desde el enfoque fiscal o tributario, las personas naturales o físicas al desarrollar sus actividades individualizadas generan “ingresos” que se traducen en moneda y como efecto simultáneo dan lugar a diferentes “gastos o egresos” también traducidos en dinero; y viceversa, sucede lo propio con las personas jurídicas o colectivas, de forma que: ¿se cumple el principio tributario de la capacidad contributiva? ¿Por qué?

No, porque el movimiento económico de las personas jurídicas es más complejo y contiene una serie de variables de tipo contable financiero, mientras que para las personas jurídicas solo se consideran las variables de ingresos y egresos, salvo que se trate de empresas unipersonales a las que si le son aplicables las previsiones del Código de Comercio y por tanto tiene que adoptar

las obligaciones que tenga cualquier persona jurídica que desarrolle actividades empresariales.

13. Desde el enfoque fiscal o tributario, para la determinación de la utilidad neta imponible: las personas jurídicas o colectivas que llevan libros contables: suman los “ingresos” y los “gastos o egresos” (gastos deducibles): i) de existir diferencia positiva (ingresos) dicho monto constituye la utilidad neta imponible; ii) de existir diferencia negativa (egresos mayores) constituyen pérdidas, no paga tributos y puede compensar las pérdidas en la próxima gestión fiscal; para las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio independiente, el 50% de sus “ingresos” sin ninguna explicación fiscal, constituye renta neta gravada y sin derecho a tener pérdidas y menos a compensarlas en la próxima gestión fiscal, ¿se cumple algún principio tributario? ¿Por qué?

Considero que atribuir una renta presunta a los profesionales independientes o personas naturales que realizan oficios, sin posibilidad de deducir el 100% de dicha renta o demostrar lo contrario (existencia de pérdidas), atenta contra los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad ya que estando dentro del régimen del IUE (que debería ser sólo aplicable a empresas) su tratamiento no es el mismo que el que se aplica a los demás sujetos pasivos de este impuesto, atribuyéndole un tratamiento mas gravoso.

14. Desde el enfoque fiscal o tributario, las personas naturales o físicas que desarrollan actividades en relación de dependencia laboral para otra persona natural o colectiva, presentan descargos contra el RC-IVA y tienen derecho a no pagar tributos durante una o varias gestiones fiscales; en tanto que las personas naturales que ejercen una profesión libre o un oficio independiente, no pueden dejar de pagar tributos en ninguna gestión fiscal, ¿se cumple alguno de los principios tributarios? ¿Por qué?

Al igual que lo respondido en la pregunta N° 13 anterior, considero que dar a personas naturales un trato tributario diferenciado, por el cual algunos sujetos pasivos resulten con un tratamiento más gravoso que el de los otros, vulnera sin duda los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad, máxime considerando

que existen personas naturales que percibiendo ingresos como independientes (igual que los profesionales independientes y oficios), bajo el RC-IVA tienen también la posibilidad de computar como pago a cuenta, la totalidad del impuesto determinado en el período fiscal.

15. ¿Es pertinente la derogatoria de párrafos y frases de los Arts. 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente y su readecuación en la misma Ley N° 843? ¿Por qué?

Considero que el actual régimen de tributario aplicable a los profesionales independientes y oficios, vulnera de manera flagrante los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad, por ello, es imperativa la necesidad de derogar las disposiciones que establecen ese régimen. Debería existir un impuesto a la renta de las personas que grave las utilidades reales obtenidas por todas las personas naturales, sean estas profesionales, dependientes, independientes o que realicen oficios. De esa manera ser tendría un impuesto que respete los principios antes mencionados.

ANEXO N° 2

**Entrevista al profesional abogado
Juan Alberto Martínez Bravo,
Magister en Derecho Tributario**

ANEXO 2

CUESTIONARIO Nº 1

I.

Nombre y apellidos: Juan Alberto Martínez Bravo

Actividad: Abogado

Especialidad: Magíster en Derecho Tributario y Especialista en Derecho Constitucional y Derecho Administrativo.

¿Autoriza la publicación de los datos obtenidos de esta entrevista?:

a) Si b) No

II.

1. ¿Tiene límites la potestad tributaria del Estado (de exigir el pago de tributos) a las personas naturales y/o jurídicas dentro de su jurisdicción territorial? ¿Por qué?

La potestad tributaria del Estado, tiene y debe tener límites en su ejercicio, pues de no ser así, dicha potestad podría ser ejercida en forma arbitraria en desmedro de la economía y la propiedad privada de los administrados.

El derecho constitucional tributario, en calidad de límites a la potestad tributaria del Estado, reconoce, entre otros, los principios de legalidad, capacidad económica, generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad.

La Constitución Política del Estado, en sus Artículos 108 num. 7 y 323, establece límites a la potestad tributaria, al disponer que las personas están obligadas a tributar en proporción a su capacidad económica y que la política fiscal se basa en los principios de: capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

2. ¿Si la Constitución Política del Estado y las leyes fiscales tienen la finalidad de establecer límites a la potestad tributaria de un Estado,

deben estos límites responder a principios de naturaleza constitucional tributaria? ¿Por qué?

Los límites a la potestad tributaria del Estado deben ser de naturaleza constitucional, pues únicamente la Constitución, al ser la base del ordenamiento jurídico nacional, garantiza que dicha potestad no sea ejercida en forma arbitraria.

Así, el Estado, al momento imponer tributos deberá observar los principios constitucionales en materia tributaria, y no podrá crear impuestos que no sean instituidos mediante leyes, que resulten discriminatorios o confiscatorios.

3. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas se hallan impelidas al cumplimiento de obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, de forma ilimitada en función del tributo del que se trate? ¿Por qué?

La sujeción no puede ser ilimitada en función del tributo, porque las personas en general no corresponden al mismo tipo o carácter ni persiguen los mismos fines. Tal sujeción debe necesariamente consultar y distinguir la aplicabilidad del tributo a personas individuales o colectivas, que son distintos tipos de personas. Respecto de las primeras, tenemos aquellas que se dedican a una actividad comercial de compra y venta de bienes y servicios, y otras que se dedican a la prestación de servicios profesionales de ejercicio libre y de realización de oficios independientes; y entre las personas colectivas, habría que distinguir entre: comerciales lucrativas (sociedades comerciales), asociaciones y fundaciones civiles sin fines de lucro, sociedades cooperativas, y sociedades civiles de profesionales u asociados.

4. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, deben hacerlo tomando en consideración las fluctuaciones o variaciones que se presenten en las gestiones fiscales pertinentes y según el tributo del que se trate? ¿Por qué?

El tributo debe consultar la capacidad contributiva del contribuyente y gravar la renta en forma no confiscatoria de tal modo que no resulte atentatorio al derecho fundamental y constitucional a la propiedad privada.

5. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que establece el Estado según sean aplicables a ellas, deben hacerlo si es que los tributos constituyen una imposición arbitraria que no consideran los elementos de equilibrio fiscal de los contribuyentes? ¿Por qué?

Los tributos deben consultar la capacidad contributiva de los contribuyentes, no debiendo resultar confiscatorios de sus ingresos. De ser así, el contribuyente tiene la vía expedita para demandar su inconstitucionalidad por violentar el principio de capacidad económica o contributiva.

6. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que impone el Estado según sean aplicables a ellas, deben ser incluidas a cualquier clase o tipo de tributo vigente o en función de las actividades que desarrollan? ¿Por qué?

Las personas deben ser sujetas a imposición según el tipo o carácter personal del que gozan, su naturaleza jurídica y el fin que persiguen, y las actividades que realizan, porque de lo contrario se violentaría el principio tributario de igualdad al tratar como igual a desiguales.

7. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, deben ser excluidas en consideración de la naturaleza jurídica de la clase o tipo de tributo de que se trate y a las que no se adecue o apropie su actividad concreta? ¿Por qué?

Si un tributo tiene por hecho imponible la utilidad empresarial, razonablemente deben excluirse del mismo aquellas actividades no empresariales, las de personas individuales en general, y entre ellas, las de profesionales de ejercicio libre, las de oficios independientes, las de sociedades civiles (contrato entre personas

individuales) inclusive, e incluirse únicamente aquellas que realizan personas que por su naturaleza jurídica pueden organizarse empresarialmente, a saber: sociedades comerciales.

Deben excluirse las actividades que no se adecuen a la naturaleza jurídica del tributo y de su hecho imponible, pues se estaría violentando el principio constitucional de igualdad al tratar igual a quienes jurídica y materialmente son desiguales.

8. ¿Las personas naturales o físicas pueden asumir la calidad de personas colectivas, en términos expresamente fiscales o tributarios, en relación de una clase o tipo de tributo del que se trate? ¿Por qué?

La clasificación de la persona, es propia de la teoría general del derecho, y por ende aplicable a todas las disciplinas jurídicas, incluyendo el derecho tributario. De allí que esta disciplina no podría re-crear la clasificación desconociendo los caracteres materiales y jurídicos en que se sustenta aquella. El tributo y su hecho imponible, no podría desfigurar dicha clasificación. Así, una persona individual, biológica de existencia real no podría ser considerada, para fines fiscales, una persona colectiva, y viceversa.

9. Desde el enfoque jurídico-tributario, una previsión legal (contenida en un artículo) que no concuerda con los principios tributarios consagrados en la Constitución Política del Estado o en una ley específica, ¿considera justificada su derogatoria? ¿Por qué?

Considero que debe ser derogada por contrariar dichos principios jurídicos tributarios que informan el sistema tributario y orientan y limitan al legislador en el ejercicio de la potestad tributaria.

10. Desde un enfoque fiscal o tributario, ¿La persona jurídica o colectiva puede asumir o situarse en las características o alcances conceptuales de una persona natural? ¿Por qué?

Idem, respuesta a la pregunta 8.

11. Desde un enfoque fiscal o tributario, en el supuesto de que la persona natural o física pueda asumir o situarse en las características o alcances conceptuales de una persona jurídica o colectiva, ¿al participar de la misma categoría jurídica-fiscal, debería tener los mismos derechos y obligaciones tributarias? ¿Por qué?

No obstante la respuesta a la pregunta 8, en dicho supuesto, la persona individual debiera tener los mismos derechos, obligaciones y ventajas tributarias que la persona colectiva, precisamente observando el principio jurídico de igualdad: de ser tratadas igual al ser conceptuadas fiscalmente como iguales.

12. Desde el enfoque fiscal o tributario, las personas naturales o físicas al desarrollar sus actividades individualizadas generan “ingresos” que se traducen en moneda y como efecto simultáneo dan lugar a diferentes “gastos o egresos” también traducidos en dinero; y viceversa, sucede lo propio con las personas jurídicas o colectivas, de forma que: ¿se cumple el principio tributario de la capacidad contributiva? ¿Por qué?

En principio podríamos decir que sí existe. Sin embargo la capacidad contributiva no es una mera aritmética de ingresos y gastos, y existe en la medida que las cargas fiscales no resulten confiscatorias de dichos ingresos.

13. Desde el enfoque fiscal o tributario, para la determinación de la utilidad neta imponible: las personas jurídicas o colectivas que llevan libros contables: suman los “ingresos” y los “gastos o egresos” (gastos deducibles): i) de existir diferencia positiva (ingresos) dicho monto constituye la utilidad neta imponible; ii) de existir diferencia negativa (egresos mayores) constituyen pérdidas, no paga tributos y puede compensar las pérdidas en la próxima gestión fiscal; para las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio independiente, el 50% de sus “ingresos” sin ninguna explicación fiscal, constituye renta neta gravada y sin derecho a tener pérdidas y menos a compensarlas en la próxima gestión fiscal, ¿se cumple algún principio tributario? ¿Por qué?

El tratamiento resulta discriminatorio, y se incumple el principio jurídico tributario de igualdad, toda vez que si ambos tipos de personas son sujetos del impuesto a la utilidad empresarial, ambas deben gozar de los mismos derechos, ventajas y deducciones. Dicho tratamiento discriminatorio no es más que una pretensión de resolver la sujeción de dos personas jurídica y materialmente distintas a un mismo impuesto que por su naturaleza jurídica resultaría solo aplicable a una de ellas, a saber: la persona colectiva, y dentro de este clase de persona, únicamente a aquellas que pueden organizarse empresarialmente: sociedades comerciales.

14. Desde el enfoque fiscal o tributario, las personas naturales o físicas que desarrollan actividades en relación de dependencia laboral para otra persona natural o colectiva, presentan descargos contra el RC-IVA y tienen derecho a no pagar tributos durante una o varias gestiones fiscales; en tanto que las personas naturales que ejercen una profesión libre o un oficio independiente, no pueden dejar de pagar tributos en ninguna gestión fiscal, ¿se cumple alguno de los principios tributarios? ¿Por qué?

Se incumple el principio jurídico tributario de igualdad al no ser tratados como iguales siendo que jurídica y materialmente lo son: personas individuales, físicas, biológicas de existencia real.

Ambos tipos de personas debieran estar alcanzadas por un impuesto a los ingresos de las personas físicas, con los mismos derechos y ventajas, y no así por dos impuestos distintos (RC-IVA e IUE) respecto del mismo carácter de ingreso y de personas jurídicas y materialmente iguales.

15. ¿Es pertinente la derogatoria de párrafos y frases de los Arts. 36º, 39º, 40º, 46º y 47º de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente y su readecuación en la misma Ley N° 843? ¿Por qué?

Es pertinente dicha derogatoria, toda vez que los profesionales de ejercicio libre y las personas que realizan oficios independientes, no gozan del mismo carácter jurídico y material de las personas

colectivas que se pueden organizar empresarialmente para obtener utilidades. En el mismo sentido debieran excluirse del impuesto a las utilidades empresariales, a las sociedades cooperativas, asociaciones y fundaciones civiles, y sociedades civiles.

ANEXO N° 3

**Entrevista al profesional abogado
Álvaro Villegas Aldazosa,
especialista en Tributación
Internacional**

ANEXO 3

CUESTIONARIO N° 1

I.

Nombre y apellidos: Álvaro Villegas Aldazosa.
Actividad: Abogado
Especialidad: Tributación Internacional.

¿Autoriza la publicación de los datos obtenidos de esta entrevista?:

a) Si **X** b) No

II.

1. ¿Tiene límites la potestad tributaria del Estado (de exigir el pago de tributos) a las personas naturales y/o jurídicas dentro de su jurisdicción territorial? ¿Por qué?

Sí, por supuesto. Básicamente debe regir el principio de legalidad como rector de esa potestad, junto con otros límites que impiden el abuso en el ejercicio de las facultades (estoy diferenciando poder (imperio) de potestad (facultad)).

2. ¿Si la Constitución Política del Estado y las leyes fiscales tienen la finalidad de establecer límites a la potestad tributaria de un Estado, deben estos límites responder a principios de naturaleza constitucional tributaria? ¿Por qué?

Sí. Los principios constitucionales son directrices que orientan el marco jurídico.

3. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas se hallan impelidas al cumplimiento de obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, de forma ilimitada en función del tributo del que se trate? ¿Por qué?

Las personas están impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias pero no de forma ilimitada, sino en el marco de los principios constitucionales.

4. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, deben hacerlo tomando en consideración las fluctuaciones o variaciones que se presentes en las gestiones fiscales pertinentes y según el tributo del que se trate? ¿Por qué?

La pregunta es muy general, pero entiendo que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no puede estar sometido a fluctuaciones o variaciones que no estén respeten el principio de legalidad.

5. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que establece el Estado según sean aplicables a ellas, deben hacerlo si es que los tributos constituyen una imposición arbitraria que no consideran los elementos de equilibrio fiscal de los contribuyentes? ¿Por qué?

Sí, deben hacerlo hasta que la norma no sea declarada inaplicable o inconstitucional judicialmente.

6. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que impone el Estado según sean aplicables a ellas, deben ser incluidas a cualquier clase o tipo de tributo vigente o en función de las actividades que desarrollan? ¿Por qué?

No creo que "deban" ser incluidas, pero el poder de imperio faculta a definir hechos generadores mientras se respeten los principios de capacidad contributiva, legalidad, entre otros de manera que no se afecte al contribuyente con una doble imposición interna.

7. ¿Las personas naturales o físicas y las personas jurídicas o colectivas que se hallan impelidas al cumplimiento de las obligaciones tributarias que determina el Estado según sean aplicables a ellas, deben ser excluidas en consideración de la naturaleza jurídica de la clase o tipo de tributo de que se trate y a las que no se adecue o apropie su actividad concreta? ¿Por qué?

Si, por los motivos expuestos arriba pueden ser excluidos siempre que no afecte el principio de generalidad.

8. ¿Las personas naturales o físicas pueden asumir la calidad de personas colectivas, en términos expresamente fiscales o tributarios, en relación de una clase o tipo de tributo del que se trate? ¿Por qué?

Sí. La autonomía del Derecho Tributario permite definir un tratamiento igual a personas naturales y jurídicas, siempre que se respete el principio de igualdad en la determinación tributaria. Es decir, no existe impedimento para definir que una persona natural sea considerada persona jurídica por la actividad que realiza para efectos tributarios, sin embargo, la forma de liquidación de una y otra debe ser distinta en razón a sus diferencias (Ej. Obligatoriedad de llevar registros contables, etc.)

9. Desde el enfoque jurídico-tributario, una previsión legal (contenida en un artículo) que no concuerda con los principios tributarios consagrados en la Constitución Política del Estado o en una ley específica, ¿considera justificada su derogatoria? ¿Por qué?

Sí, cuando no concuerda con los principios tributarios consagrados en la Constitución Política del Estado. El problema se presenta cuando contradice otra ley, pues al no existir primacía entre leyes orgánicas y ordinarias, la falta de concordancia solamente se soluciona con principios derogatorios como lex posterior derogat anterior, etc.

10. Desde un enfoque fiscal o tributario, ¿La persona jurídica o colectiva puede asumir o situarse en las características o alcances conceptuales de una persona natural? ¿Por qué?

La ley tributaria puede definir que las personas jurídicas tengan el mismo tratamiento que las personas naturales para efectos tributarios. Sin embargo, eso puede no ser lo más aconsejable desde el punto de vista de los principios constitucionales como la igualdad y capacidad contributiva.

Tampoco es aconsejable desde el punto de vista de política fiscal.

11. Desde un enfoque fiscal o tributario, en el supuesto de que la persona natural o física pueda asumir o situarse en las características o alcances conceptuales de una persona jurídica o colectiva, ¿al participar de la misma categoría jurídica-fiscal, debería tener los mismos derechos y obligaciones tributarias? ¿Por

qué?

En aplicación del principio de igualdad, no correspondería que tengan exactamente las mismas obligaciones, por ejemplo para liquidar la base imponible.

12. Desde el enfoque fiscal o tributario, las personas naturales o físicas al desarrollar sus actividades individualizadas generan "ingresos" que se traducen en moneda y como efecto simultáneo dan lugar a diferentes "gastos o egresos" también traducidos en dinero; y viceversa, sucede lo propio con las personas jurídicas o colectivas, de forma que: ¿se cumple el principio tributario de la capacidad contributiva? ¿Por qué?

Este es un tema que directamente afecta la capacidad contributiva y la igualdad porque si una persona natural no puede liquidar su base imponible aplicando principios contables como lo hace una persona jurídica, los resultados tributarios serían desventajosos. Ej. Provisiones, depreciaciones, etc.

13. Desde el enfoque fiscal o tributario, para la determinación de la utilidad neta imponible: las personas jurídicas o colectivas que llevan libros contables: suman los "ingresos" y los "gastos o egresos" (gastos deducibles): i) de existir diferencia positiva (ingresos) dicho monto constituye la utilidad neta imponible; ii) de existir diferencia negativa (egresos mayores) constituyen pérdidas, no paga tributos y puede compensar las pérdidas en la próxima gestión fiscal; para las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio independiente, el 50 % de sus "ingresos" sin ninguna explicación fiscal, constituye renta neta gravada y sin derecho a tener pérdidas y menos a compensarlas en la próxima gestión fiscal, ¿se cumple algún principio tributario? ¿Por qué?

Se Viola el principio de igualdad y de capacidad contributiva. Se produce una discriminación en contra de las personas naturales porque no se les permite identificar adecuadamente su verdadera capacidad contributiva.

14. Desde el enfoque fiscal o tributario, las personas naturales o físicas que desarrollan actividades en relación de dependencia laboral para otra persona natural o colectiva, presentan descargos contra el RC-IVA y tienen derecho a no pagar tributos durante una o varias gestiones fiscales; en tanto que las personas naturales que ejercen una profesión libre o un oficio independiente, no pueden dejar de pagar tributos en ninguna gestión fiscal, ¿se cumple alguno de los principios tributarios? ¿Por qué?

Son situaciones que nos son comparables. Las rentas en relación de dependencia y las rentas por el ejercicio profesional son distintas y deben merecer tratamiento tributario distinto. Por otra parte, si un profesional acumula crédito fiscal IVA de un período, como lo haría un empleado, puede arrastrarlo al siguiente período.

15. ¿Es pertinente la derogatoria de párrafos y frases de los Arts. 36°, 39°,40°,46° Y 47° de la Ley No. 843 en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre u oficios específicamente y su readecuación en la misma Ley N° 843? ¿Por qué?

En mi criterio debe crearse un impuesto específico que grave la renta de las personas naturales eliminando el actual tratamiento a profesionales y dependientes. Los motivos son diversos, pero el más importante es que la forma actual de determinación de la base imponible de los profesionales afecta la capacidad contributiva y el principio de igualdad. En cuanto a la renta de dependientes, el sistema es simplemente ineficiente.