

**UNIVERSIDAD MAYOR, REAL Y PONTIFICIA DE SAN
FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA**

VICERRECTORADO

CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN



**“ANÁLISIS DE LA PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL
TRIBUTARIO Y SUS EFECTOS DENTRO DE NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE
EN BOLIVIA”**

TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO DE DIPLOMADO GESTION TRIBUTARIA

JOSE LUIS SAAVEDRA SOLIZ

Sucre - Bolivia

2023

CESIÓN DE DERECHOS

Al presentar este trabajo como requisito previo a la obtención del Diploma en Gestión Tributaria Versión I, de la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, autorizo al Centro de Estudios de Posgrado e Investigación o a la Biblioteca de la Universidad, para que se haga de este trabajo un documento disponible para su lectura, según normas de la Universidad.

También cedo a la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, los derechos de publicación de este trabajo o parte de él, manteniendo mis derechos de autor hasta un periodo de 30 meses posterior a su aprobación.

José Luis Saavedra Soliz

Sucre, julio de 2023

DEDICATORIA

A mis padres, por sus enseñanzas, ejemplo, su infinito amor, comprensión y por ayudarme a lograr este nuevo objetivo

Así también, agradezco a todos mis docentes del diplomado, que con mucho interés y dedicación nos transmitieron sus conocimientos.

José Luis Saavedra Soliz

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por darme la vida y permitirme llegar poco a poco a mis metas propuestas.

A la universidad San Francisco Xavier de Chuquisaca por acogerme durante mis estudios superiores, llenarme esperanza y fuerza para seguir adelante, en un camino con algunos obstáculos.

José Luis Saavedra Soliz

ÍNDICE

CESIÓN DE DERECHOS	i
DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS	iii
ÍNDICE	iv
RESUMEN	vi
CAPITULO I	1
INTRODUCCIÓN	1
1.1. Antecedentes	1
1.2. Justificación	4
1.3. Metodología.....	5
1.3.1. Tipo de Investigación	5
1.3.2. Métodos, Técnicas e Instrumentos de investigación	5
1.4. Objetivos	6
1.4.1. Objetivo General	6
1.4.2. Objetivos Específicos	7
CAPITULO II	8
DESARROLLO	8
2.1. Marco teórico.....	8
2.1.1. Marco teórico contextual.....	8
2.1.1.1. La proporcionalidad dentro del ámbito impositivo	8
2.1.1.2. La capacidad contributiva	9
2.1.1.3. Los principios tributarios en Bolivia	10
2.1.2. Marco teórico conceptual.....	14
2.1.2.1. Principio de igualdad	15
2.1.2.2. Principio de generalidad	15
2.1.2.3. Principio de progresividad	16
2.2. Información y Obtención de Datos	16
2.2.1. Evaluación de normativa vigente según los principios identificados	16
2.2.1.1. Referencia constitucional.....	17
2.2.1.2. Código tributario, Ley 1492	24

2.2.2. Evaluación de jurisprudencia	30
2.2.3. Derecho comparado	34
2.3. Análisis y discusión	38
CAPITULO III	42
CONCLUSIONES	42
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

RESUMEN

La proporcionalidad como principio ha tenido un desarrollo importante en lo que se refiere a la relación impositiva interpuesta dentro de cada país.

Este desarrollo ha determinado que se considere a nivel constitucional, lo que establece una importante limitación a lo que puede establecer el legislador. De esta manera, se establece que la capacidad contributiva es importante en relación a la imposición tributaria. Este concepto se ha ido generando de diversas maneras, y es necesario determinar el cómo se considera dentro del contexto boliviano, ya sea como parte conjunta de otros principios tributarios, o como una entidad individual que, a nivel constitucional, se relaciona con la normativa vigente.

El capítulo I plantea los aspectos e los antecedentes y la referencia al problema a ser investigado, así como la organización metodológica.

El capítulo II enfoca los aspectos doctrinales relacionados con el principio de proporcionalidad tributaria y su acción dentro del contexto constitucional boliviano, estableciendo la valoración de resultados a través de un planteamiento de la evaluación de la normativa vigente en base a los supuestos teóricos previamente planteados, para complementar la misma con una relación de jurisprudencia. Estos resultados son comparados con la legislación de otros países relacionados con la proporcionalidad.

De esta manera, se establece la discusión de resultados respecto a la normativa comparada, la integración de la jurisprudencia y las posibles vulneraciones que se encuentren.

Finalmente, El capítulo III denota as conclusiones de la discusión de resultados y las recomendaciones respecto a la normativa evaluada.

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN

1.1. Antecedentes

En cuanto se refiere a los principios constitucionales tributarios, se considera que éstos como parte de una limitación a la potestad del estado dentro del ámbito tributario, como también como una relación de justicia tributaria que debe ser aplicable para que se considere una aplicación tributaria como relacionada con los derechos fundamentales establecidos en el bloque constitucional. (Machicado, s.f.)

Generalmente se consideran a la generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

De igual manera, se tiene al principio de proporcionalidad, el cual determina que los sujetos de pasivos de la relación jurídico tributaria deben contribuir al gasto público en función a su capacidad contributiva, considerando sea su riqueza, ingresos, utilidad gravada, etc. (Newmark, 1994)

Es interesante determinar el cómo estos principios cambian el enfoque de la relación entre los sujetos tributarios y el Estado, determinando una incidencia constitucional dentro de los deberes de los contribuyentes.

En consecuencia, se presume que para que se considere un Estado de Derecho, las normas tributarias deben ser materialmente justas y observen los valores de la igualdad, solidaridad, libertad y seguridad jurídica.

Es en este sentido que surgen los Principios Constitucionales Tributarios, los cuales:

“...adquieren una nodal importancia en lo que respecta a la elaboración, interpretación y aplicación de las normas tributarias, constituyéndose como verdaderas garantías para los contribuyentes. Se trata de vectores con plena eficacia que orientan, vinculan y delimitan el ejercicio del Poder Tributario, procurando una justa distribución de la carga tributaria. Son verdaderas limitaciones, formales y materiales al Poder Tributario que es ejercido dentro de

aquel espacio que fue autorizado por la libertad. Así las cosas, los principios tienen como objetivo garantizar la seguridad jurídica y las libertades fundamentales de los ciudadanos. En pocas palabras constituyen la primera garantía del Estatuto del Contribuyente.” (Peralta, 2015)

De esta manera se determina que estos principios son puntos de apoyo normativo para la buena aplicación del derecho en materia tributaria.

A nivel constitucional esto permite “...delinear, a través de la jurisprudencia, el alcance y contenido de esos principios dentro del sistema tributario y a la luz de las necesidades de la realidad imperante. En ese orden de ideas, sin ninguna duda, en realidades como las latinoamericanas, en donde las políticas legislativas en materia tributaria aún responden a criterios poco consistentes, el papel que pueden desempeñar los tribunales constitucionales” (Peralta, 2015)

Como tal, el principio de proporcionalidad es considerado como principio plenamente establecido e individual (Fernández Gonzáles, Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria, 2000) , teniendo de igual manera la consideración del mismo como parte constitutiva de otros principios (Peralta, 2015)

El principio de proporcionalidad, dentro de este entendido, se refiere a que “...los impuestos que debemos pagar para los gastos públicos, no resulten desmesurados en cuanto a las capacidades económicas de los individuos.” (Mendoza, 2016)

El principio de proporcionalidad tributaria se remonta a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa (1789), en cuyo artículo 13 señala que la contribución común debe “ser distribuida equitativamente entre todos los Ciudadanos, de acuerdo con sus facultades”. (Mendoza, 2016)

Esto determina que se tenga una relación previa en cuanto a los antecedentes orientada hacia la contribución impositiva.

Teniendo en esta consideración, y habiendo dado un detalle somero del principio de proporcionalidad dentro del ámbito tributario constitucional, se plantea establecer un análisis

de aplicación de dicho principio dentro del ámbito constitucional, boliviano, de manera que se pueda ver tanto su aplicación, adecuación o inobservancia dentro del contexto boliviano.

En cuanto se refiere al ámbito boliviano, es menester determinar si se tiene en consideración al principio de proporcionalidad, sea como parte constituyente de otros principios relacionados dentro de la materia tributaria o sea en su consideración como principio preponderante como tal.

De esta manera se pretende evaluar la relación a nivel constitucional dentro del ámbito tributario.

El fundamento del problema surge cuando se enfrenta a situaciones tributarias donde dicho principio no encuentra lógica, como es el caso de los diferentes regímenes, como el IVA o el caso del régimen simplificado, donde las comparaciones resultantes de la carga relacionada con el capital no resulta coherente, o tiene diferencias notorias cuando se trata de establecer las relaciones impositivas determinadas que tienen que ser relacionadas con el principio de proporcionalidad en relación a los demás principios tributarios, y el cómo se plantean desde la constitución para el ordenamiento normativo.

En consideración, se tiene diferentes aspectos que pueden ser contrastados con diferentes ordenamientos jurídicos, a través del derecho comparado, que pueda establecer si realmente se tiene una aplicación lógica de la proporcionalidad como principio tributario constitucional (Machicado, s.f.)

De esta manera se tiene los antecedentes que conducen al presente trabajo de investigación.

1. Teniendo en esta consideración, y habiendo dado un detalle somero del principio de proporcionalidad dentro del ámbito tributario constitucional, se plantea establecer un análisis de aplicación de dicho principio dentro del ámbito constitucional, boliviano, de manera que se pueda ver tanto su aplicación, adecuación o inobservancia dentro del contexto boliviano.
2. En cuanto se refiere al ámbito boliviano, es menester determinar si se tiene en consideración al principio de proporcionalidad, sea como parte constituyente de otros

principios relacionados dentro de la materia tributaria o sea en su consideración como principio preponderante como tal.

3. De esta manera se pretende evaluar la relación a nivel constitucional dentro del ámbito tributario.
4. El fundamento del problema surge cuando se enfrenta a situaciones tributarias donde dicho principio no encuentra lógica, como es el caso de los diferentes regímenes, como el IVA o el caso del régimen simplificado, donde las comparaciones resultantes de la carga relacionada con el capital no resulta coherente, o tiene diferencias notorias cuando se trata de establecer las relaciones impositivas determinadas que tienen que ser relacionadas con el principio de proporcionalidad en relación a los demás principios tributarios, y el cómo se plantean desde la constitución para el ordenamiento normativo.
5. En consideración, se tiene diferentes aspectos que pueden ser contrastados con diferentes ordenamientos jurídicos, a través del derecho comparado, que pueda establecer si realmente se tiene una aplicación lógica de la proporcionalidad como principio tributario constitucional.

1.2. Justificación

La aplicación de principios tributarios a nivel constitucional determina que se tenga una relación entre la posibilidad de contribuir de las personas y la normativa impuesta para tal efecto.

Como tal, el principio de proporcionalidad determina ese nivel de contribución, y sea relacionado con otros principios como elemento constitutivo de dichos principios, o en una consideración propia, determina que exista una relación a nivel constitucional que pueda determinar que no se vulnera los derechos de las personas desde las obligaciones formales.

Considerando lo referido en los antecedentes, se puede ver que ya desde los derechos humanos declarados anteriormente, los cuales son fundamento para nuestra normativa, tal como expone el art. 256 y el art. 410 de la actual constitución, determinan que la regulación impositiva tenga una relación. entre lo que se puede contribuir y lo que se impone.

En la actualidad, considerando los impuestos y su regulación en Bolivia, este aspecto tiende a ser algo ambiguo, dado que, como el ejemplo de la diferencia entre los diferentes regímenes, no establece que exista una proporcionalidad.

Es necesario establecer si este principio tiene una aplicación correcta, y, en comparación con otras legislaciones, determinar si tiene una incidencia constitucional efectiva que permita tanto establecer las defensas o impugnaciones respectivas que sean sustentadas desde el nivel constitucional, o, caso contrario, que se tenga una deficiencia de dicho principio que no permita establecer que la actual normativa impositiva sea realmente una aplicación del principio de proporcionalidad.

1.3. Metodología

1.3.1. Tipo de Investigación

La investigación es descriptiva, considerando que se busca establecer todos los aspectos característicos del principio de proporcionalidad desde el nivel constitucional hacia la normativa tributaria vigente, para establecer su aplicación o en su defecto, la carencia de dicha aplicación

1.3.2. Métodos, Técnicas e Instrumentos de investigación

Los métodos son los siguientes:

El análisis y síntesis

El análisis en una primera parte es "...un procedimiento teórico mediante el cual un todo complejo se descompone en sus diversas partes y cualidades. El análisis permite la división mental del todo en sus múltiples relaciones y componentes." (Ramírez, 2010)

La síntesis por su parte es "...un procedimiento que permite mentalmente la unión entre las partes previamente analizadas y posibilita descubrir las relaciones esenciales y características generales entre ellas. La síntesis se produce sobre la base de los resultados obtenidos previamente en el análisis. Posibilita la sistematización del conocimiento" (Ramírez, 2010)

Estos dos procesos son aplicados de manera secuencial, inicialmente para establecer las relaciones y características del principio de proporcionalidad y luego establecer su aplicación dentro de la normativa boliviana.

Método exegético

En cuanto a este método se dice que “Significa extraer el sentido, la acepción de un texto dado. El Método exegético es el estudio de las normas jurídicas civiles artículo por artículo, dentro de éstos, palabra por palabra buscando el origen etimológico de la norma, figura u objeto de estudio, desarrollarlo, describirlo y encontrar el significado que le dio el legislador.” (Machicado, s.f.)

Este se aplicará dentro de la valoración de la normativa vigente y de la interpretación del derecho comparado

Las técnicas son las siguientes:

El análisis documental

El análisis documental es un proceso que consiste en “...seleccionar referentes teóricos relevantes de un documento a fin de expresar su contenido sin ambigüedades para recuperar la información en él contenida.” (Ramírez, 2010)

Esta se aplicará para la valoración de la documentación obtenida y seleccionada tanto dentro del marco teórico como del enfoque contextual. Dado que se plantea evaluar referencias normativas y hemerográficas respecto a la aplicación tributaria

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo General

Realizar un análisis respecto a la proporcionalidad como principio constitucional tributario y sus efectos dentro de normativa tributaria vigente.

1.4.2. Objetivos Específicos

- Determinar los aspectos relacionados con el principio de proporcionalidad a nivel individual y en relación con otros principios tributarios
- Realizar una valoración del actual modelo impositivo boliviano en relación con las características identificadas del principio de proporcionalidad.
- Realizar un estudio de derecho comparado.
- Presentar los resultados obtenidos sobre la aplicación, relación o existencia del principio constitucional tributario de proporcionalidad en la normativa boliviana.

CAPITULO II

DESARROLLO

2.1. Marco teórico

2.1.1. Marco teórico contextual

2.1.1.1. La proporcionalidad dentro del ámbito impositivo

La proporcionalidad como tal se refiere a la relación que se presume impuesta por el Estado en cuanto a la contribución de los sujetos que viven dentro de su ámbito territorial conjuntamente con su capacidad y/o ingresos relacionados de igual manera con los beneficios que otorga dicho estado.

En suma, se podría referir que la proporcionalidad dentro del ámbito tributario:

“... exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos os factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico - financieras, puedan ser considerados como igualmente onerosas en términos relativo” (Newmark, 1994)

Este concepto ya dista cierto tiempo dentro de su formulación, considerando que se tiene a la proporcionalidad como un elemento importante dentro de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos dentro de un Estado de derecho.

Este derecho es el que formula que se tenga una cierta tendencia a igualar las cosas, de manera equitativa, estableciendo que se siga siempre una tendencia a establecer las relaciones entre la riqueza o ingresos que son considerados como parte del impuesto en contraste de la cantidad de contribución.

Esto ciertamente no es así, dado que se tiene un gravamen instaurado en diferentes actividades que no son solo relacionadas con los ingresos, con lo que se tiene una contribución diferente que no puede ser considerada solamente en relación a la utilidades, riqueza o ingresos.

Existen ciertamente los aspectos contributivos a actividades propias del estado (como la limpieza citadina realizada por entidades territoriales, por ejemplo), que determina que se tenga un pago por servicio que se formula, en ciertos países, como una carga impositiva.

Existen igualmente cargas contributivas, como impuestos para grupos etarios más necesitados o desprotegidos, que hacen que la proporcionalidad ya tienda a girar en cuanto a la capacidad contributiva, no solamente a la capacidad de generar ingresos y contribuir en base a los mismos.

Esto hace que se tenga una relación diferente de un enfoque simplemente relacionado con los ingresos obtenidos o utilidades, sino que también engloba diferentes aspectos de la relación con el Estado.

2.1.1.2. La capacidad contributiva

Se presume directamente que "...las distribuciones de las cargas fiscales deben aplicarse a la capacidad de pago -partiendo de la exención del "mínimo vital" (recursos que los individuos necesitan para cubrir sus necesidades vitales)- mediante la progresividad en la imposición" (Hensel, 2005)

Esta relación con la proporcionalidad determina que es la capacidad de contribuir, independientemente de la naturaleza impositiva o tributaria, aspecto que se trató de acorar en el anterior acápite, determina que:

"la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, asimismo, señala que mediante el establecimiento de tarifas progresivas se puede lograr que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que los de medianos o reducidos recursos, aunque esto sólo es aplicable a los impuestos directos, como el impuesto sobre lo renta, que grava el ingreso." (De La Garza, 2012)

La carga impositiva entonces debería ser progresiva, y esta tendría que ser referida a nivel constitucional, considerando que se establece solamente una valoración de la capacidad contributiva como potencialidad real de contribuir, siendo, ciertamente diferente a los

derechos humanos la imposición de cargas que no puedan ser correspondidas o que no puedan ser pagadas.

Esto tiene una cierta duda respecto a dicha imposición en algunos aspectos, pero, para llegar a dicha duda, primero se tiene que evaluar el aspecto del desarrollo constitucional en Bolivia.

2.1.1.3. Los principios tributarios en Bolivia

Según Vergara Sandoval (2009), el sistema tributario se configura como:

“...un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos. es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo tiempo que es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar. No debe sorprender que en ordenamientos jurídicos como el de la República Federal de Alemania, donde la constitución no recoge expresamente el principio, la doctrina y el Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica (Leistungsfähigkeit) a partir del principio fundamental de igualdad.”

Esta referencia determina que se tenga una relación basada en la igualdad, como punto de valoración de la contribución.

De esta manera se puede diferenciar tres funciones clave de la tributación:

- a) de fundamento de la imposición o de la tributación;
- b) de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario: y,
- c) de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

De esta manera la proporcionalidad tiende a adquirir un diferente enfoque respecto a cómo se puede aplicar dicha tributación o imposición.

Estas funciones son detalladas por Vergara Sandoval (2009), quien define la primera como “...la norma que sirve de fundamento al deber de contribuir, situación que en la doctrina francesa se conoce como el principio de la necesidad del tributo. Este deber de contribuir,

establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna.”

Para la referencia directa, el enfoque constitucional actual lo define claramente:

ARTÍCULO 108°. (Deberes de las Personas)

Son deberes de las bolivianas y los bolivianos:

1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes
2. Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución.
3. Promover y difundir la práctica de los valores y principios que proclama la Constitución.
4. Defender, promover y contribuir al derecho a la paz y fomentar la cultura de paz.
5. Trabajar, según su capacidad física e intelectual, en actividades lícitas y socialmente útiles.
6. Formarse en el sistema educativo hasta el bachillerato.
7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.
8. Denunciar y combatir todos los actos de corrupción.
9. Asistir, alimentar y educar a las hijas e hijos.
10. Asistir, proteger y socorrer a sus ascendientes.
11. Socorrer con todo el apoyo necesario, en casos de desastres naturales y otras contingencias.
12. Prestar el servicio militar, obligatorio para los varones.
13. Defender la unidad, la soberanía y la integridad territorial de Bolivia, y respetar sus símbolos y valores.
14. Resguardar, defender y proteger el patrimonio natural, económico y cultural de Bolivia.
15. Proteger y defender los recursos naturales y contribuir a su uso sustentable, para preservar los derechos de las futuras generaciones.
16. Proteger y defender un medio ambiente adecuado para el desarrollo de los seres vivos.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009).

Tal como se refiere en la constitución se puede ver que se tiene un enfoque contributivo relacionado con la capacidad.

En cuanto a la segunda función, establece que el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos.

Es decir, cuando se formulan las leyes, “El legislador no puede establecer tributos sino es tomando como presupuestos circunstancias que serán reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria en cada contribuyente en función de la intensidad con que el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica.”

Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica tendría que ser inconstitucional.

Se tendría cierta disparidad cuando se trata esta función, si se considera igualmente la normativa, como el referido por el código tributario, que determina que, en caso de darse el caso de un contribuyente fallecido, los activos y pasivos (derechos y obligaciones) del sujeto pasivo pasan a los sucesores o herederos.

En consecuencia, la obligación de tributar no solo es relacionada con la capacidad, sino también con los herederos, es decir, no es propia.

En el ejemplo citado, las deudas tributarias caen sobre los herederos universales, ilimitadamente. Esto quiere decir que, si la deuda es mayor a los bienes que dejó el fallecido, el heredero universal debe **pagar incluso con sus propios bienes lo que falta para pagar la deuda tributaria.**

Esto en relación a los Arts. 2 y 3 de la RND 10-0021-13 y RND 10-0013-16.

En consecuencia, se determina ya una objeción a la tributación efectiva respecto a la capacidad del legislador en Bolivia.

La tercera función es una orientación legislativa, que determina que deberían existir algunos indicadores que puedan ser usados para determinar la capacidad contribuyente.

Esta tercera función o acepción del principio, cuyo control jurisdiccional es complicado, se relaciona con el conjunto del sistema tributario y la relación con el gasto público. (Vergara Sandoval, 7 de enero de 2009)

En referencia al citado autor “

“En los sistemas constitucionales basados en el principio del Estado social de Derecho, la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propio de dicho Estado, es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material.” (Vergara Sandoval, 7 de enero de 2009)

En base a las referencias citadas previamente, se puede ver que existen objeciones que son las que determina la referencia de la problemática en cuanto a la proporcionalidad, dejando constancia empero que se trató en este caso del enfoque a través del principio de igualdad, con el cual estaría estrechamente relacionado el referido principio anterior.

De esta manera se puede ver que son diferentes principios que se deben considerar como parte del enfoque teórico.

Siguiendo la referencia constitucional:

ARTÍCULO 323°. (Principios de la Política Fiscal y Definición de Impuestos Nacionales, Departamentales y Municipales)

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

II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos

Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

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

Necesariamente, se deben citar las limitaciones ya interpuestas a nivel constitucional:

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

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

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

3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

De esta manera se tiene la relación constitucional con la proporcionalidad, lo que determina que se tiene el enfoque contextual referente para iniciar el diagnóstico respectivo.

2.1.2. Marco Teórico conceptual

En este acápite se referenciarán los principios que se quiere considerar en relación con el de proporcionalidad.

2.1.2.1. Principio de igualdad

Este se puede referir como “La Igualdad de las cargas de acuerdo a la formulación de los deberes y derechos.”

En consecuencia, significa establecer normas para determinar los límites a los cuales generalmente los órganos legislativos deben adecuarse.

Uno de los imperativos categóricos contenidos en casi todas las leyes supremas determina esta igualdad, en base a dos aspectos generales:

- a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo privilegios donde todos los habitantes se encuentren en iguales condiciones ante los mismos impuestos
- b) En sentido económico, entendido en términos de relación con la capacidad contributiva de cada uno, como carga pública que debe ser impuesta de igual manera. (Vergara Sandoval, 7 de enero de 2009)

Ciertamente no impide bonificaciones o exenciones, pero debería impedir sanciones exageradas o irreales, imposibles de cumplir.

2.1.2.2. Principio de generalidad

Sobre este principio constitucional se determina que es una obligación para todos.

Estado dispone que: "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general."

La Constitución italiana, en lo que respecta a las relaciones económicas, y específicamente a los tributos, a diferencia del Estatuto Albertino, no hace referencia a los "ciudadanos", sino a "todos." (Vergara Sandoval, 7 de enero de 2009)

Esta referencia a la generalidad es la que se impone dentro del ámbito respectivo.

Las únicas excepciones están previstas en los tratados para evitar la doble imposición.

2.1.2.3. Principio de progresividad

La progresividad del sistema tributario, es una forma técnica que determina que se puede responder no solamente a fines recaudatorios, sino también a diferentes enfoques que no permiten una tributación excesiva.

El principio de no confiscatoriedad supone un reconocimiento del derecho de propiedad, estableciendo una dinámica contra el excesivo daño a la capacidad económica a través de un sistema tributario impositivo.

Entonces, el sistema tributario debería irse en base a la capacidad creciente del sujeto, no solamente a la necesidad de confiscar.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. (Vergara Sandoval, 7 de enero de 2009)

2.2. Información y Obtención de Datos

2.2.1. Evaluación de normativa vigente según los principios identificados

Considerando que se tiene la referencia constitucional, es decir, la interpretación de la normativa dentro de lo que se pueda extender desde la carta magna. Esto determinado por la referencia doctrinal, que establece que "...en materia tributaria, esta encuentra su constitucionalidad precisamente en el establecimiento de principios generales del derecho supeditados a la misma, lo que implica de manera directa en el reconocimiento de derechos, así como de principios y garantías insertos en el texto constitucional, aspecto que prevé en síntesis el establecimiento de un control jurisdiccional, el cual no puede ser suficientemente explicada ni comprendida si no es a la luz de la perspectiva constitucional" (Siles Villafuerte, 2021)

En consecuencia, a determinación constitucional es la que abre la relación entre la potestad tributaria y las reglas que generan obligaciones, pero determinadas por derechos con garantías jurídicas.

Entonces el reconocimiento y respeto de los principios que al mismo tiempo garanticen la aplicación de la potestad fiscal.

Entonces, la valoración de la normativa tiene que estar supeditada, según lo refiere Siles Villafuerte, citando a Jarach (2021), que ““El Poder Fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado, Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado Constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico, entre otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y límites del derecho positivo”. (Siles Villafuerte, 2021)

Esta se complementa en un precepto simple: “...el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas” (Villegas, 2001)

2.2.1.1. Referencia constitucional

Siguiendo la línea secuencial de los artículos a nivel constitucional se tiene:

a) Respecto a las garantías

“Artículo 202. Son atribuciones del Tribunal Constitucional Plurinacional, además de las establecidas en la Constitución y la ley, conocer y resolver:

1. Los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en esta Constitución.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

Esta es la extensión de la garantía constitucional en relación con el bloque de constitucionalidad, o que determina la relación implícita que se quiere denotar.

Ciertamente, es un aspecto que se puede considerar al momento de establecer que se tiene una garantía mediante la cual se podría vigilar la proporcionalidad, teniendo como posibilidad que se tenga una referencia a la aplicación de dicho principio en el caso de un conflicto tributario.

ARTÍCULO 323

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

Este es el punto donde se reconocen los principios bajo los cuales deben sustentarse los impuestos.

Es de denotar que la proporcionalidad en este caso no se encuentra supeditada a otros principios, sino que se encuentra directamente referida, lo cual en conjunto con los demás principios determina que se tiene una relación que complementa los principios tributarios con la relación que se establece de la obligación de tributar.

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

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

En esta parte se determina las potestades autonómicas bajo un cierto control legislativo.

Hay que considerar que este aspecto solo delimita la posibilidad de que los tributos que son creados a nivel de autonomías territoriales estén controlados a nivel local.

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

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

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

3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

En lo que se puede ver es que se extiende a diferenciación territorial, aunque la misma se puede extender a nivel autonómico a ciudadanos y empresas fuera del país, aspecto que determina que existe una cierta disposición a extender el monto impositivo a otras actividades que pueden igualmente ser relacionadas con impuestos nacionales.

En cuanto a estos puntos, se puede ver la dependencia territorial especificada, no una categorización respecto a los principios, dejando los mismos especificados de una manera tácita y simple.

Hay que considerar que en relación a la proporcionalidad y demás principios tributarios no se tiene una referencia dada directamente.

b) Respecto al control

ARTÍCULO 299

I. Las siguientes competencias se ejercerán de forma compartida entre el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas:

7. Regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

Determina un control sobre las atribuciones impositivas autonómicas a nivel central. No se tienen otras referencias aparte de las citadas previamente que determinen un control respecto a los principios.

La regulación tributaria dentro de este caso tiende a ser establecida a nivel de impuestos nacionales, con lo que no se tiene una fiscalización determinante respecto a la aplicación de los principios tributarios, o la posible vulneración de dichos impuestos a nivel territorial o nacional.

c) Respecto a las competencias

ARTÍCULO 300

I. Son competencias exclusivas de los gobiernos departamentales autónomos, en su jurisdicción:

22. Creación y administración de impuestos de carácter departamental, cuyos hechos imponible no sean análogos a los impuestos nacionales o municipales.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

“Artículo 302.

I. Son competencias exclusivas de los gobiernos municipales autónomos, en su jurisdicción:

19. Creación y administración de impuestos de carácter municipal, cuyos hechos imponible no sean análogos a los impuestos nacionales o departamentales.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

ARTÍCULO 304

I. Las autonomías indígenas originario campesinas podrán ejercer las siguientes competencias exclusivas:

13. Administrar los impuestos de su competencia en el ámbito de su jurisdicción.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

Los tres artículos refieren las atribuciones de las entidades territoriales, solamente delimitando la analogía.

De nuevo es necesario recalcar que los impuestos que son considerados por jurisdicciones es limitado por la relación comparativa, en tanto que para las autonomías indígenas tienen solamente la administración, aspecto que resulta algo ambiguo dentro de la aplicación. Esto, claro, como observación, determinando que no es posible establecer una relación comparativa con principios tributarios.

ARTÍCULO 341. Son recursos departamentales:

1. Las regalías departamentales creadas por ley;
2. La participación en recursos provenientes de impuestos a los Hidrocarburos según los porcentajes previstos en la Ley.
3. Impuestos, tasas, contribuciones especiales y patentes departamentales sobre los recursos naturales.”

ARTÍCULO 351

IV. Las empresas privadas, bolivianas o extranjeras, pagarán impuestos y regalías cuando intervengan en la explotación de los recursos naturales, y los cobros a que den lugar no serán reembolsables. Las regalías por el aprovechamiento de los recursos naturales son un derecho y una compensación por su explotación, y se regularán por la Constitución y la ley.”

Ambos artículos referidos determinan la relación con recursos naturales y a la propiedad impositiva respecto a su aprovechamiento. (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

En cuanto se refiere a la relación impositiva en este caso, está relacionada no con la proporcionalidad, sino con a referencia a los ingresos obtenidos por la actividad económica como tal.

d) Respecto a las imposiciones

ARTÍCULO 324

No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

La determinación de una posible relación impositiva como daño económico es algo latente, pero se considera como un problema a ser evaluado posteriormente. Dada la naturaleza de este artículo, se puede ver que existe cierta ambigüedad, dado que la falta de contribución no puede ser considerada como un daño económico a menos que se considere la misma dentro de un ámbito penal y ya fuera de una relación proporcional.

ARTÍCULO 325

El ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva y otros delitos económicos conexos serán penados por ley.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

El artículo previo determina la extensión de una sanción por evasión impositiva, la cual puede ser establecida dentro de un ámbito penal, sin considerar de igual manera a relación con la proporcionalidad.

La relación penal establecida dentro de este artículo, determina que se tenga una relación directa con un tipo penal: La evasión impositiva, determinando tipos penales conexos que no son descritos pero que pueden ser relacionados o relativos a la aplicación penal correspondiente.

En cuanto a la evasión, esta relación determinaría que, en el caso de tener impuestos que no corresponden a la proporcionalidad, es decir, a la capacidad de contribuir, podría determinarse un proceso penal por e incumplimiento a las obligaciones formales, dejando entrever que se puede llegar a tener problemas si es que no se considera la proporcionalidad de una manera más exacta y medible.

e) Exenciones

ARTÍCULO 394

II. La pequeña propiedad es indivisible, constituye patrimonio familiar inembargable, y no está sujeta al pago de impuestos a la propiedad agraria. La indivisibilidad no afecta el derecho a la sucesión hereditaria en las condiciones establecidas por ley.

III. El Estado reconoce, protege y garantiza la propiedad comunitaria o colectiva, que comprende el territorio indígena originario campesino, las comunidades interculturales originarias y de las comunidades campesinas. La propiedad colectiva se declara indivisible, imprescriptible, inembargable, inalienable e irreversible y no está sujeta al pago de impuestos a la propiedad agraria. Las comunidades podrán ser tituladas reconociendo la complementariedad entre derechos colectivos e individuales respetando la unidad territorial con identidad.” (Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)

Este artículo reconoce exenciones dentro del ámbito de la propiedad agraria, mas no tiene relación o referencia alguna con los principios referidos previamente.

d) Resultados

En conclusión, general, los principios se encuentran mencionados, mas no existe una referencia que sea directamente relacionada con alguno de ellos, dado que son más interpretaciones que no necesariamente pueden tener una relación con la proporcionalidad.

Se presume que esta relación que surge del art. 323 deberá utilizar instrumentos técnicos o determinaciones previamente formuladas que permitan crear un sistema de imposición que respete la igualdad de los contribuyentes, y que vaya con la capacidad contributiva de contribuyente, ya que se debería buscar captar con cada impuesto cada una de las distintas formas de obtención de la riqueza o ingresos, y someter eso a imposición fiscal, considerando, claro, el conjunto de su situación económica. (Vergara Sandoval, 7 de enero de 2009)

En consecuencia, esta relación debería estar normada mediante ley, dado que se encuentra la citación tácita en el cuerpo constitucional.

2.2.1.2. Código tributario, Ley 1492

De una manera inicial se empieza con la determinación del sujeto pasivo:

ARTÍCULO 22° (sujeto pasivo)

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.” (República de Bolivia, 2003)

Esta referencia determina quién es el sujeto a la carga fiscal, o en su caso, un sustituto, lo que determina que el sujeto pasivo existe de una u otra manera. Esta relación es igualmente dada en el Decreto Supremo N° 27310 de 09/01/2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano en su Artículo 4, Inciso a).

ARTÍCULO 23° (contribuyente)

Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.

En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.” (República de Bolivia, 2003)

En este caso, se determina que igualmente se puede considerar como contribuyentes aquellas que se constituyen en patrimonio separado, o comunidad de bienes, lo que determina una posible afectación a terceros.

Dentro de la referencia de proporcionalidad, se puede tener una afectación no necesariamente proporcional hacia otras personas. Empero, claro, esto está definido por el cálculo de la alícuota determinada, de manera inicial.

En cuanto a la consideración hereditaria, se tiene la siguiente relación:

ARTÍCULO 34° (responsables solidarios por sucesión a título particular)

Son responsables solidarios con el sujeto pasivo en calidad de sucesores a título particular:

Los donatarios y los legatarios, por los tributos devengados con anterioridad a la transmisión.

Los adquirentes de bienes mercantiles por la explotación de estos bienes y los demás sucesores en la titularidad o explotación de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

La responsabilidad establecida en este artículo está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo.

La responsabilidad prevista en el numeral 2 de este Artículo cesará a los doce (12) meses de efectuada la transferencia, si ésta fue expresa y formalmente comunicada a la autoridad tributaria con treinta (30) días de anticipación por lo menos.” (República de Bolivia, 2003)

Lo que determinaría, en teoría, que la responsabilidad solamente se extendería al patrimonio que se constituye en herencia. Suponiendo una renuncia al patrimonio o a la herencia, esto tendría que considerarse aparte, empero.

Lo que se refiere en este caso es la transmisibilidad de la obligación, en base a los bienes relacionados con dicha obligación. Considerando el patrimonio que puede ser heredado, se puede ver que se tiene una relación forzosa respecto al patrimonio establecido en relación a que las deudas tributarias no fenecen y pueden afectar al patrimonio de occiso.

En este caso, si se considerara una sucesión con beneficio de inventario para cumplir con las deudas tributarias y otros pasivos, se podría establecer que no se tendría que tener deudas para los herederos. Considerando que se tiene un procedimiento previo ante

impuestos para dicho aspecto, se puede ver que es una deuda que es posible que llegue a afectar a los herederos sin considerar su capacidad contributiva, sino meramente e hecho de que existe una obligación con el estado.

Esto considera que un tipo penal como es la evasión impositiva podría extenderse a terceros, aspectos algo incongruente dentro de la aplicación del derecho.

Este aspecto se está poniendo como evaluación hipotética, dado que el presente trabajo se limita a evaluar la referencia constitucional en cuanto a los principios tributarios y las leyes emergentes que tienen que cumplir con dichos principios, no así la relación penal efectiva o que se haya dado dentro de estos casos.

En cuanto a la referencia impositiva principal, se tiene:

ARTÍCULO 42° (base imponible). Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar.” (República de Bolivia, 2003)

Se presume que, para imponer una base imponible, esta debe ser factible de medición en alguna unidad de medida, cuya función es la de expresar una dimensión económica del hecho imponible. En este caso, es esta unidad la que debe estar sujeta a la valoración de proporcionalidad, puesto que debería considerar hasta qué límite es prudente tributar, respetando la capacidad del sujeto pasivo.

Esto podría referirse en el siguiente artículo:

ARTÍCULO 43° (métodos de determinación de la base imponible)

La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y

cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda.

En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del presente Código.” (República de Bolivia, 2003)

En este sentido, se tiene que establecer que la base presunta puede determinar cierta vulneración a la proporcionalidad:

ARTÍCULO 44° (circunstancias para la determinación sobre base presunta)

La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

- Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
- Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.
- Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
- Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
- Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
- Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.

- Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
- Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
- Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
- Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.
- La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.
- Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.” (República de Bolivia, 2003).

ARTÍCULO 45° (medios para la determinación sobre base presunta)

Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente:

Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud.

Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.

Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial.”

ARTÍCULO 46° (alícuota)

Es el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar.” (República de Bolivia, 2003)

En este sentido la alícuota se determina como un porcentaje o tanto por ciento aplicable sobre la magnitud numérica de la base imponible, la cual debe ser proporcional y progresiva.

En consideración, se debería tener una relación medible que pueda establecer la base cierta, empero, esta puede estar sujeta a presunciones lo que no deja posibilidad a establecer si es que se ajusta a la magnitud de la base imponible y se mide por la extensión o el peso del objeto gravable o por el hecho generador como tal.

Un ejemplo de esto es la actual normativa establecida por Decreto Supremo N° 4850, que tiene el propósito de adecuar el tratamiento tributario para las personas naturales que ejercen la profesión u oficio en forma libre o independiente y personas no domiciliadas en el Estado Plurinacional de Bolivia por sus ingresos obtenidos de fuente boliviana y no alcanza a personas jurídicas o empresas, cuya determinación de los ingresos o el origen de los mismos resulta algo conflictiva.

Resultados

En cuanto se refiere a esta relación, considerando que a Ley 843 es la que determina ya un hecho generador per se, dentro del cual se valora la actividad económica, se puede ver que en el código tributario no se tiene una relación que mantenga la viabilidad de la

proporcionalidad, especialmente si se considera la base presunta, y se determina la extensión de la base imponible y deudas tributarias a los sustitutos, como es el caso de las herencias.

Es decir, no se tiene una relación con lo referente a la doctrina de la realidad económica, que dice que “En la interpretación de las leyes debía tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias.” (Varios autores, 2021)

Es decir, la Administración Tributaria y los jueces administrativos y jurisdiccionales pueden apartarse del contenido de los contratos, actos o fachadas jurídicas que pretendan disimular evasiones tributarias fraudulentas, aplicando la norma tributaria de acuerdo a la realidad de los hechos económicos.

De igual manera tendría que ser el cálculo de la capacidad tributaria del sujeto pasivo, aspecto que no se considera en ese enfoque.

2.2.2. Evaluación de jurisprudencia

a) SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0029/2013

La referida sentencia determina una comparación a priori de la proporcionalidad en relación con la igualdad:

“En el presente caso, la administración tributaria, en las Resoluciones Normativas de Directorio, observadas, cumplen lo establecido por el principio de la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o de la justicia; los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción al ingreso de que gozan; e) Las personas jurídicas no son iguales a las personas naturales y por lo mismo es evidente que existe una diferenciación en el marco sancionatorio aplicable a los contribuyentes, personas jurídicas, respecto a las personas naturales o empresas unipersonales; no obstante, no existe discriminación al ser esta una medida adecuada en función a la capacidad económica y proporcionalidad del contribuyente y sus posibilidades administrativas; f) Todas las personas jurídicas tienen exactamente el mismo tratamiento sancionatorio en materia tributaria, por lo que no cabe violación alguna al principio de igualdad; y, g) La sanción establecida en el sub

numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 no es contradictoria a los arts. 8, 9, 13, 14, 232 y 311 de la CPE, porque la administración tributaria en cumplimiento al art. 323 cumple con los principios constitucionales tributarios de capacidad económica y proporcionalidad”

La relación surge de una distinción entre personas naturales y jurídicas al establecer los UFVs relacionados. La relación comparativa es la siguiente:

“Mediante Resolución AGIT-RAIC/0004/2012 de 14 de junio, cursante de fs. 169 a 172, la Autoridad de Impugnación Tributaria, rechazó la acción de inconstitucionalidad concreta con los siguientes fundamentos: 1) El art. 5 del CTB, enumera dentro las fuentes del derecho tributario, a las disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos; asimismo, el art. 64 de la misma ley, faculta a la administración tributaria, dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de aplicación de las normas tributarias, con la limitación de que bajo ningún precepto podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance de los tributos; 2) El art. 162 del CTB, dispone que la multa aplicable como sanción al incumplimiento de deberes formales irá de cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda, la cual será establecida mediante normas administrativas; 3) Los arts. 64 y 162 del CTB, facultan a la administración tributaria a establecer mediante normas administrativas el monto de la sanción que se aplicará a la conducta tipificada como incumplimiento a un deber formal, por tanto la RND 10-0030-11 fue emitida en plena observancia del Código Tributario Boliviano; 4) El art. 323 de la CPE, contempla varios principios que rigen la política fiscal, entre ellos los de igualdad invocado por el accionante, misma que tiene un carácter meramente formal, igualdad de derechos, garantías, oportunidades etc., consecuentemente, la igualdad tributaria considera situaciones tales como el hecho de que “el ejercicio de la libertad, constitucionalmente protegida, supone la posibilidad de que los ciudadanos se sitúen en posiciones distintas, unos respecto de otros” (sic), por lo que resulta suficiente señalar que al ser la igualdad un principio consagrado en la Constitución, significa que las normas deban formularse de forma tal que las personas se sometan a un tratamiento idéntico pese a existir diferencias marcadas entre ellas; 5) La capacidad contributiva parte de una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente, de tal manera, dicha consideración resulta un límite material para la norma tributaria garantizando la justicia y razonabilidad, de tal manera cada persona contribuye en equitativa proporción a su aptitud económica; por consiguiente, el monto de multa emergente

de ilícitos tributarios debe también fijarse en función a las posibilidades económicas de los contribuyentes, tal como se hizo en la RND 10-0030-11; 6) “En cuanto a la proporcionalidad de las multas, es preciso considerar que a partir del principio de “Culpabilidad” consagrado en el Tratado Internacional de Derechos Humanos, que rige en materia penal” (sic), la legislación boliviana en materia punitiva, ha establecido criterios para la graduación de las penas a ser aplicable por el operador de justicia, entre los cuales figura el nivel de educación del autor; en este sentido, el “Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT)”, en su art.162, incluye el grado de cultura del infractor, consecuentemente, la normativa que imponga sanciones debe tomar en consideración la capacidad que tiene el contribuyente de operar conforme a derecho; 7) Por lo mencionado, no ha demostrado ante esta instancia la duda razonable y fundada sobre la constitucionalidad del numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 del SIN, no se ha dado cumplimiento al primer requisito establecido en el Auto Constitucional(AC) 109/2005 para la admisibilidad de la acción de inconstitucionalidad concreta; 8) La Acción de inconstitucionalidad concreta no cumple con el art. 110 incs.1 y 3 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional (LTCP), referido a vinculación del precepto cuya inconstitucionalidad se cuestiona con el derecho que se estima lesionado, a la fundamentación de la inconstitucionalidad y la relevancia que tendría en la decisión del proceso.”

Esto determina que se tiene una relación diferente entre la proporcionalidad establecida al acto imponible con las sanciones, siendo las últimas completamente diferentes al aspecto anterior, sino producto de un acto culpable.

Aquí existe una referencia interesante:

“viii) La sanción se encuentra establecida en función a los principios de capacidad económica, igualdad y proporcionalidad establecidos en el art. 323 de la CPE; ix) Las sanciones por incumplimiento a deberes formales, no supone la existencia de un impuesto, no surge del no pago en defecto de obligaciones emergentes de conductas que estén gravadas por algún impuesto nacional y que implique la posibilidad de su pago, sino la omisión de un deber formal; x) Debe tenerse en cuenta que existen varios principios tributarios en la doctrina, como son los principios de capacidad, de certidumbre, y de la economía; en el caso presente, la administración tributaria en las Resoluciones Normativas

de Directorio observados cumplen lo establecido por el principio de la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente”

Esto determinaría que se tiene que tener de igual manera una referencia a la capacidad económica de contribuyente que deberían adecuarse a las sanciones por incumplimiento de deberes formales, considerando que estas pueden convertirse en un delito e igual seguir con el proceso resarcitorio de la deuda calculada.

Finalmente, se establece la interpretación de proporcionalidad:

“e) En cuanto a la proporcionalidad: Implica que la relación de todos los anteriores factores sea proporcional, que no se ponga en total desventaja a un sector, que la solución contra la desigualdad evidente no genere una circunstancia de nueva desigualdad; en el caso, las personas jurídicas al ser sancionadas en la norma impugnada con un monto mayor con relación a las personas naturales y empresas unipersonales, no significa que esté creando una desigualdad porque contra las mismas, la norma impone un tipo de sanción que es la pecuniaria, pero el monto de la misma es superior con relación a las personas jurídicas y un monto inferior con relación a las personas naturales y empresas unipersonales, existiendo una diferencia en cuanto al monto, pero justificado por la capacidad económica de los mismos, aspecto que hace, que entre desiguales se brinde un trato diferente en cuanto a la imposición de sanciones en proporción a la capacidad económica de los mismos, advirtiéndose que entre las sumas no es desproporcionada ni gravosa, por lo mismo no se advierte que el trato diferenciado realizado por la resolución normativa impugnada sea arbitraria e irrazonable.”

Esto determinaría ya un precepto de comparación no necesariamente relacionado con la capacidad económica sino con la comparativa con grupos similares.

En el reconocimiento y clasificación tácita, se tendría que establecer finalmente la DCP 0029/2013 de 4 de enero, con relación a los principios de proporcionalidad y progresividad determinó:

“...Proporcionalidad y progresividad es el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de aquellos. Se

presenta, así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la existencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.

La progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos directos conforme a la regla de progresividad””

De esta manera se puede ver que la proporcionalidad es dependiente de otros preceptos como la igualdad, empero esto no se aplica a las sanciones tributarias.

2.2.3. Derecho comparado

a) Argentina

La referencia constitucional determina que este tema está plasmado en la Constitución Nacional, como así también en cada una de las Constituciones Provinciales.

Es muy importante aclarar que existe un principio tributario, el de legalidad, que establece que “no hay tributo sin ley”. En consecuencia, podemos decir que todo tributo surge de una ley y el que no lo paga está violando la ley.

La Constitución Nacional Argentina fija en materia tributaria algunos principios, que son las características que deben cumplir los tributos:

- Legalidad: Todo tributo debe estar creado por una ley.
- Igualdad: Entre semejantes, es decir tributos iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva.
- Generalidad: Los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorizar la capacidad contributiva. Deben abarcar íntegramente a las distintas personas y a los diferentes bienes.

- No confiscatoriedad: Deben garantizar la propiedad privada. No deben abarcar una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.
- Proporcionalidad: Los tributos deben estar de acuerdo con la capacidad contributiva. En correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas.
- Equidad: También llamado principio de justicia. Sintetiza a todos los demás principios tributarios. (AFIP, 2022)

Textualmente se tiene:

ARTÍCULO 4° de la constitución nacional:

“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”

Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional:

“Corresponde al Congreso: Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan...”

En este entendido se mantiene que se debe establecer proporcionalmente al capital de renta y al consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva. (AFIP, 2022)

La capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado.

La capacidad contributiva es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extra fiscales, factores de

conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago.

b) Chile

EL ARTÍCULO 19 N° 20 de la Constitución asegura a todas las personas:

"La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo" (Fernández Gonzáles, Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria, 2009)

La desproporción ya fue tratada en este país a nivel jurisprudencial:

"Que sobre el particular debe recordarse que una petición similar ya fue resuelta por este Tribunal, en sentencia de 31 de julio de 1995, Rol W 219 (...). Complementando lo anterior, ha señalado que en ningún caso el Constituyente fijó un monto o rango para gravámenes que afectan a las rentas, pero sí le fijó un límite. Este impide al legislador establecer desproporciones injustificables o irracionales (...).

No obstante que las razones son similares y comunicables, este Tribunal en esta oportunidad reflexiona nuevamente considerando que le corresponde fijar el sentido de la proporcionalidad y decidir que, sin perjuicio de sus atribuciones a futuro, el monto que se

propone ahora, por el proyecto, en función del contexto de lo que se pide, no constituye una desproporcionalidad que lo deje fuera del límite constitucional.

El Constituyente prohíbe que el tributo sea 'manifiestamente desproporcionado' con lo cual reconoce que la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria.

Por tanto, el Constituyente se guardó de restringir en exceso la autonomía del legislador, y le impuso un límite que solo impide las desproporciones o injusticias 'manifiesta ', esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables. Las restricciones al legislador en esta materia son, entonces, particularmente excepcionales. Ello implica que la defensa de la supremacía constitucional en este ámbito, ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y lo prudente.

La desproporción o injusticia tiene que fluir de las propias preceptivas legales, cualesquiera sean los hechos que digan relación con las materias previstas en ella. Dicho todavía de otra manera, la desproporción o injusticia tiene que ser tan evidente que, cualesquiera sean los hechos, ella resulte patente y clara en la propia disposición legal.

"Que la ejecutada ha sustentado la excepción de pago de la deuda en que el artículo 2° del DL. N° 1.283, de 1975, estableció un impuesto a beneficio fis cal igual al 85% de las sumas que, a título de indemnización, o por concepto de restituciones mutuas se condene a pagar a distintas instituciones públicas, como lo es la demandada, las que deben retener el impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

Que un impuesto de la cuantía del establecido en el artículo 2° del DL. N° 1.283 implica, en el hecho, privar de la propiedad garantizada en el Acta N° 3 y exceder las limitaciones que ella establece para asegurar su función social, pues tal impuesto constituye una verdadera expropiación sin indemnización y también una especie de confiscación, sin penalidad previa establecida ni proceso condenatorio",

De esta manera se tiene implícita una valoración de desproporcionalidad.

2.3. Análisis y discusión

En cuanto al análisis y discusión, se puede tener lo siguiente:

- A nivel constitucional se tiene a la referencia, pero no así la determinación explícita del cómo se puede determinar que los tributos no sean proporcionales, dejando la garantía de intervención por la vía constitucional, la cual debería tener una forma de cálculo explícito dentro de la normativa resultante.
- En cuanto a la Ley 1492, esta referencia explícita no existe, y se considera que no toma en cuenta su aplicación cuando se extiende a sustitutos como sujetos pasivos y la referencia a la herencia de las deudas como parte de un patrimonio que puede ser lesivo al estado.
- Estas dos consideraciones determinan que no se tiene realmente una valoración de proporcionalidad en la normativa citada, la cual se plantea en cuanto a la Ley 843, la cual sin embargo engloba directamente un hecho generador, dejando la consideración de proporcionalidad a nivel de entidades territoriales fuera de contexto.
- En cuanto a la afectación al patrimonio total de los herederos, respecto a deudas tributarias, extiende un hecho delictivo presuponiendo la evasión de impuestos a terceros, sin considerar su situación económica real.
- La capacidad para contribuir dentro de este aspecto se podría establecer como relación e los hechos generadores y documentación, empero, esto no se tiene como tal con las presunciones establecidas, es decir, no se tiene evaluaciones factibles de crédito que determinen una situación o aseveración cierta.
- En cuanto a lo referido por la Ley 843, aspecto que no se desarrolló in extenso, la diferenciación entre los regímenes general y simplificado deja dudas al respecto, considerando que se trataría de establecer una relación de igualdad entre sectores.
- Esto se complementa con las sentencias estudiadas, que determinan que esta relación de proporcionalidad debe englobar a todos, como generalidad, lo que desvirtuaría por competo lo anterior, y determinaría una situación interesantemente vulneratoria si se considera el comercio informal.
- En base a las sentencias se puede ver que no se considera en ambos aspectos la proporcionalidad impositiva con las sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales, lo que establece que las últimas pueden incrementarse sin medida, aspecto

que determina que no se puede ir acorde a la capacidad contributiva, sino que reflejan meramente una sanción onerosa.

- En cuanto al derecho comparado, Argentina tiene una representación de dicha proporcionalidad que se replica en sus estamentos provinciales, lo que determina un cambio dentro de las adecuaciones político – administrativas que deben reflejar dentro de sus entidades territoriales dicho principio. Chile por su parte ya identifica las sanciones como desproporcionadas, aunque requiere de una valoración algo ambigua todavía respecto a qué significa “muy desproporcionado”. Dada la concepción que se tiene, se puede ver que se tiene una defensa en cuanto a proporcionalidad.

La proporcionalidad determinada como la capacidad contributiva no es un elemento constante dentro de la legislación boliviana, teniendo sus respectivas observaciones. Inicialmente, es relacionada con el principio de igualdad y generalidad, lo que determina que por sí mismo el principio no es considerado.

Este principio es referido a nivel constitucional, pero se denota que no existe una referencia directa que determine que existe una valoración efectiva de la capacidad contributiva, terminando en una relación textual de la posibilidad de interponer una defensa respecto a la posible vulneración tributaria.

En cuanto a la aplicación del principio, a nivel constitucional se implica la referencia de dicho principio, dejando solamente las referencias de las garantías constitucionales, relación con las autonomías territoriales y las cargas. Estas últimas dejan desde el marco constitucional de ser proporcionales, sino más como una medida penal.

En consecuencia, existe la relación que determina que la imposición tributaria es considerada a nivel constitucional, lo que determina que se tenga una valoración de principios referidos que contribuyen a establecer que dicha relación tributaria no puede llegar a ser onerosa, excesiva o directamente vulneratoria de los derechos contenidos en el bloque constitucional. Esto claro, determinando como ente vigilante al tribunal constitucional, dejando sin embargo en enterevo la posibilidad de establecer una relación fáctica entre la capacidad contributiva y la posibilidad de contribuir.

Esta observación se puede sustentar aún más si se observa las diferencias generales entre el régimen simplificado y el régimen general, determinados primordialmente en el capital de trabajo sobre el cual se determina la valoración de una empresa.

En la realidad, esto no es así, de manera que se puede ver negocios en lugares sindicalizados o gremializados cuyo capital, por simple observación supera los límites establecidos para que puedan estar dentro del régimen simplificado. De igual manera, establecer que dicho régimen general aplicable a las PYMES es una manera confiable de establecer que puedan dichas empresas ser competitivas, es un aspecto algo contradictorio.

Esta referencia solamente se interpone como conclusión general de a valoración normativa, dado que por la naturaleza del trabajo no es posible efectuar una valoración más efectiva respecto a los diferentes tipos de regímenes, por lo cual se plantea como parte de los resultados observados a nivel de legislación, considerando de igual manera la jurisprudencia en relación al principio estudiado.

El derecho comparado muestra a dos países que consideran dos aspectos importantes dentro de su relación constitucional respecto a la proporcionalidad: Primero, la extensión a nivel de una delimitación territorial, política administrativa, lo que establece que se tiene que reflejar dicho control a nivel territorial identificado, y segundo, la relación a que existe en las sanciones una carga excesiva y desproporcionada cuando se trata de sanciones, y no solo de la carga tributaria o de la base imponible, aspectos que contribuyen bastante a la valoración actual.

Esto determina limitaciones establecidas a la posible interposición de multas y sanciones como parte de la base imponible y carga tributaria que se busca relacionar con la proporcionalidad, dado que, como no se tiene un posible límite en cuanto a las sanciones y/o multas en Bolivia, se tiene una relación que puede llegar a ser exorbitante, lo que hace que incluso con el embargo, remate u otras acciones hacia el patrimonio del contribuyente no se logre satisfacer a multa adeudada, se determina en una carga que no se puede eliminar, determinando incluso la posibilidad de llegar a un proceso penal, con lo que se tendría ciertamente una falsa relación entre la proporcionalidad y la actual legislación, que, en comparación con otros países, denota que no se tiene mecanismos de control para dichas ocurrencias.

En cuanto a los resultados, estos sintetizan y resumen toda la información doctrinal y textual obtenida a través del análisis, delimitando tanto la referencia desde el punto constitucional hacia el aspecto normativo, sin entrar en detalles respecto a los elementos diferenciados, como los regímenes simplificados y general, para hacer solo la referencia directa a nivel de la normativa.

CAPITULO III

CONCLUSIONES

Las conclusiones en base a los objetivos son las siguientes:

Se determinó los aspectos relacionados con la proporcionalidad que identifican el principio en relación a la materia tributaria, y se puede ver que dentro de su aplicación existen otros que son los que establecen la relación impositiva. Dentro de este ámbito efectivamente se puede ver su importancia e incidencia.

El actual modelo impositivo tiene observaciones en cuanto al principio de proporcionalidad, considerando que se tiene una relación más orientada hacia la penalización y sanción en cuanto a los incumplimientos que a la proporcionalidad o cuantía de la contribución establecida.

El estudio de derecho comparado determina que el principio es preponderante en otras legislaciones, estableciendo limitaciones incluso a las sanciones, empero, es igualmente supeditado y aplicado en relación a otros principios igualmente importantes en materia tributaria.

Finalmente, los resultados se evalúan en la discusión evidenciando que se tiene problemas en cuanto se refiere al principio de proporcionalidad como tal, aspecto que se detalla tomando nota especialmente de las tuiciones territoriales y la extensión a los herederos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFIP. (2022). *Principios de política fiscal*. Buenos Aires, Argentina: AFIP.
- De La Garza, S. F. (2012). *Derecho financiero mexicano*. México D.F.: Porrúa.
- Estado Plurinacional de Bolivia. (2009, Febrero 7). Constitución Política del Estado. Sucre, Bolivia: Gaceta Oficial de Bolivia.
- Fernández González, M. Á. (2000). Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*, 357-371.
- Fernández González, M. Á. (2009). Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho* . Vol. 27 N° 2, 357-371.
- Hensel, A. (2005). *Derecho tributario*. Madrid, España: Macial Pons.
- Machicado, J. (s.f.). *Apuntes jurídicos*. Retrieved from Métodos del estudio del Derecho: <https://jorgemachicado.blogspot.com/2011/02/med.html>
- Mendoza, M. (2016). ¿Qué es el principio de proporcionalidad tributaria? *Revista de Ciencias Jurídicas*, 45-57.
- Newmark, F. (1994). *Principios de la imposición*. Madrid, España: Instituto de estudios fiscales del Ministerio de hacienda.
- Peralta, C. (2015). Tributación y Derechos Fundamentales Los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas* No. 138, 89-134.
- Ramírez, I. (2010). *Metodología de la investigación: Un enfoque crítico*. Sucre, Bolivia: USFX.
- República de Bolivia. (2003, agosto 2). Código Tributario Boliviano. *Ley 1492*. Sucre, Bolivia: Gaceta Oficial de Bolivia.
- Siles Villafuerte, C. (2021). La potestad tributaria en el marco del derecho constitucional tributario. *Orbis Tertius UPAL, Año 6, N° 11*, 85-100.

- Varios autores. (2021). *Capacitación en materia tributaria*. La Paz, Bolivia: Benítez, Pérez, Rivas & Asociados.
- Vergara Sandoval, R. (7 de enero de 2009). Los principios constitucionales tributarios en Bolivia. *Fundación Iuris Tantum*, 58-80.
- Villegas, B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: De Palma.