



Ciencia y Cultura

ISSN: 2077-3323

cultura@ucb.edu.bo

Universidad Católica Boliviana San Pablo  
Bolivia

Torrigo Galindo, Mauricio

El sistema tributario en el modelo de Estado Autonómico boliviano

Ciencia y Cultura, núm. 35, diciembre, 2015, pp. 219-234

Universidad Católica Boliviana San Pablo

La Paz, Bolivia

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=425843380012>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

# El sistema tributario en el modelo de Estado Autonómico boliviano

## The tax system in the Bolivian Autonomous State model

Mauricio Torrico Galindo\*

### Resumen

La Asamblea Constituyente aprobó la nueva Constitución Política del Estado con el reto histórico de construir un Estado Social de Derecho Plurinacional Comunitario, que contempla una “Bolivia Autonómica” y lo que ello deriva en los distintos ámbitos del quehacer del Estado. Uno de los aspectos conflictivos del régimen autonómico es la cuestión fiscal, pues se debe diseñar un nuevo sistema tributario que responda a las directrices constitucionales. La intención del presente artículo es describir la manera como debe concebirse este sistema tributario a partir del Derecho positivo elaborado para el efecto, así como describir la forma de construcción del derecho fiscal por parte de las entidades autónomas hasta el momento.

219

---

\* Profesor de la Carrera de Derecho de la Universidad Católica Boliviana “San Pablo.”  
Contacto: mtorrico@qsn.bo

## Abstract

The Constituent Assembly adopted the new Constitution with the historical challenge of building a Social State of Plurinational Community Law, which comprises an “Autonomic Bolivia” and what leads to the different areas of work of the State. One consequence of the Autonomic Bolivia is the tax issue, where it must be designed a new tax system that meets the constitutional guidelines. The intention of this article is to describe how the tax system should be designed considering the positive law developed for the purpose, as well as to refer to the manner to construct the tax law by the autonomous entities.

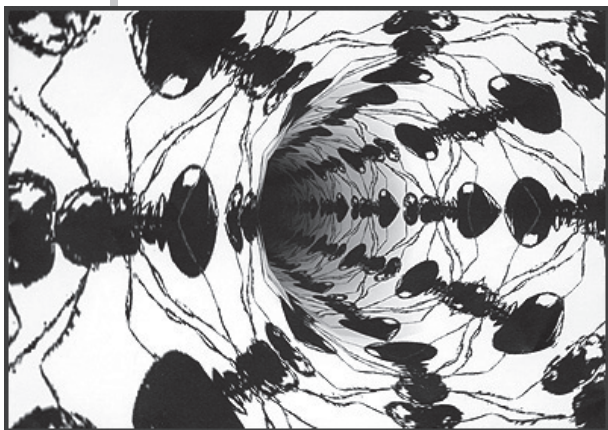
## 1. Introducción

El nuevo modelo de Estado concebido por la Constitución Política del Estado en vigencia desde el mes de febrero de 2009 lo define como uno descentralizado y con autonomías, y a partir de ello se modifica el sistema tributario, que en

esencia funcionó desde la fundación de Bolivia dotando potestades tributarias a los diferentes niveles autonómicos.

El artículo 272 de la Constitución dispone que la autonomía implica, entre otros aspectos, el ejercicio de las facultades legislativa y reglamentaria por sus órganos de gobierno autónomo en el ámbito de su jurisdicción, de competencias y de atribuciones, a partir precisamente de la distribución de competencias.

El concepto de “autonomía” en materia tributaria involucra la distribución de la potestad tributaria en los distintos niveles de gobierno, facultando a éstos a crear recaudar y/o administrar tributos con base en el poder tributario originario que es inherente al Estado. La asignación de determinadas competencias por parte del Estado no significa que se esté *delegando* tales tareas, sino que se trata de un poder originario asignado a cada uno de dichos niveles en el ámbito de las competencias atribuidas y que deben ser aplicadas con base a los límites impuestos por la propia Carta Magna.



Peter Kogler

La “Ley marco de autonomías y descentralización ‘Andrés Ibáñez’” (en adelante, “Ley de autonomías”)<sup>1</sup> desarrolla la descentralización y la autonomía en Bolivia regulando los nuevos roles del Gobierno central y de los gobiernos departamentales, regionales y municipales, así como de los pueblos indígenas originario campesinos, que se constituyen en los diferentes niveles autonómicos, de acuerdo a la Constitución Política del Estado.

La Constitución atribuye a los distintos niveles autonómicos las siguientes competencias exclusivas:

- Le otorga al nivel central del Estado la competencia de la “creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio del nivel central del Estado”<sup>2</sup>.
- A los gobiernos departamentales autónomos les otorga la competencia de la “creación y administración de impuestos de carácter departamental, cuyos hechos impositivos no sean análogos a los impuestos nacionales o municipales”, así como la “creación y administración de tasas y contribuciones especiales de carácter departamental.”
- A los gobiernos municipales autónomos les otorga la competencia de la “creación y administración de impuestos de carácter municipal, cuyos hechos impositivos no sean análogos a los impuestos nacionales o departamentales”, y también la “creación y administración de tasas, patentes a la actividad económica y contribuciones especiales de carácter municipal.”
- Las autonomías indígenas originario campesinas solamente tienen asignada la competencia “crear y administrar tasas, patentes y contribuciones especiales en el ámbito de su jurisdicción de acuerdo a Ley.”

Por su parte, la “Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos” (en adelante, “Ley de clasificación”)<sup>3</sup> clasifica y define los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y municipal, de acuerdo a lo que se señala más adelante.

1 Ley 031, de 19 de julio de 2010, promulgada por mandato de la Constitución en su artículo 271.

2 Como se puede observar, posiblemente por una técnica legislativa incorrecta (que incluye la falta de concordancia), al nivel central del Estado no se le otorga la facultad de “administrar” los tributos que pudieran ser creados.

3 Ley 154, de 14 de julio de 2011, promulgada con base a lo dispuesto por el artículo 323, párrafo III de la Constitución (“La Asamblea Legislativa Plurinacional, mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal.”), aspecto además reiterado por la “Disposición transitoria segunda” de la “Ley de autonomías.”

El nuevo sistema tributario en Bolivia es entonces el que debe diseñarse a partir de la potestad tributaria asignada a cada nivel autonómico, incluido el nivel central del Estado, en el marco del derecho positivo desarrollado para el efecto.

## 2. Tributos en los niveles autonómicos

A partir del marco legal contenido en la Constitución y en las dos leyes anteriormente mencionadas, la creación de tributos por parte de los niveles autonómicos debe realizarse con base en los siguientes aspectos, considerando que el dominio tributario de los “departamentos descentralizados”<sup>4</sup> y de las regiones<sup>5</sup> estará conformado por impuestos departamentales, por tasas y por contribuciones especiales, es decir, otorgando potestad tributaria sobre todo tipo de tributo:

- La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria (artículo 323 de la CPE), debiendo observarse los mismos para la creación y/o modificación de impuestos por los gobiernos autónomos departamentales y municipales (artículo 10 de la “Ley de clasificación”).
- No se pueden 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 (artículo 323 de la CPE).
- No se pueden crear impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonios localizados fuera de la jurisdicción territorial, *salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país*, haciéndose extensiva dicha prohibición a las tasas, patentes y contribuciones especiales (artículo 323 de la CPE)<sup>6</sup>.
- No se pueden crear impuestos –ni, de manera extensiva, tasas, patentes y contribuciones especiales– que obstaculicen la libre circulación y el es-

4 No se utiliza una técnica legislativa uniforme para designar a los distintos “niveles autonómicos”, asignándoles distintas denominaciones (“entidades territoriales autónomas”, “departamentos descentralizados”, “gobiernos autónomos departamentales y municipales”, “gobiernos territoriales autónomos”).

5 El artículo 280, numeral I, de la Constitución señala: “La región, conformada por varios municipios o provincias con continuidad geográfica y sin trascender límites departamentales, que compartan cultura, lenguas, historia, economía y ecosistemas en cada departamento, se constituirá como un espacio de planificación y gestión.”

6 El artículo 13 de la “Ley de clasificación” señala: “(Jurisdicción territorial de los impuestos). Los gobiernos autónomos departamentales y municipales no podrán crear impuestos sobre actividades, hechos y bienes que se realicen o sitúen, según corresponda, fuera de su jurisdicción territorial.”

tablecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial<sup>7</sup>.

- En la creación y establecimiento de impuestos sobre la propiedad, su transferencia o la sucesión a cualquier título, los gobiernos autónomos deben prever que los bienes inmuebles y muebles sujetos a registro del Estado, de las misiones diplomáticas y consulares acreditadas en el país, así como de los organismos internacionales, no estén alcanzados por estos gravámenes (artículo 16 de la “Ley de clasificación”).
- No se pueden crear impuestos que generen privilegios para sus residentes, discriminando a los que no lo son, haciéndose también extensiva dicha prohibición a las tasas, patentes y contribuciones especiales (artículos 323 de la CPE y 15 de la “Ley de clasificación”<sup>8</sup>).

Un aspecto muy importante a mencionar es que la Constitución faculta a los gobiernos autónomos a crear impuestos que graven “rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país”, aspecto que permitiría modificar nuestro sistema tributario vigente, que se basa en el “principio de fuente o territorialidad”, por un sistema de imposición de “renta mundial”.

### 3. Procedimiento para la creación de tributos

La creación de tributos por parte de las entidades debe realizarse bajo los siguientes principios:

- Se deben considerar las normas, las instituciones y los procedimientos establecidos en el Código Tributario Boliviano para su creación, modificación o supresión (artículo 17 de la “Ley de clasificación”).
- Toda propuesta de creación y/o modificación de impuestos debe ser canalizada a través del Órgano Ejecutivo del Gobierno autónomo departamental o municipal, el cual, previa evaluación y justificación técnica, económica y legal, remitirá la propuesta a la autoridad fiscal<sup>9</sup> para que emita un informe con relación al cumplimiento de las condiciones establecidas

7 De igual manera, el artículo 14 de la “Ley de clasificación” establece que los gobiernos autónomos departamentales y municipales no podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación o el establecimiento de personas, bienes, servicios o actividades.

8 Artículo 15. “(Privilegios y trato discriminatorio). Los gobiernos autónomos no podrán establecer impuestos que generen, dentro de su jurisdicción territorial, privilegios para sus residentes o tratamientos discriminatorios a personas que no lo son.”

9 De acuerdo a los artículos 24 y 19 de la “Ley de clasificación”, la autoridad fiscal es “El ministerio responsable de economía y finanzas públicas”.

en la Constitución, así como de los “elementos constitutivos del tributo” (Disposición adicional segunda de la “Ley de autonomías”).

- Con el informe técnico fade la autoridad fiscal, los gobiernos autónomos departamentales y municipales, a través de su órgano legislativo, aprobarán la creación y/o modificación de impuestos (artículo 22 de la “Ley de clasificación”)<sup>10</sup>.
- Las entidades territoriales autónomas en ningún caso podrán establecer procedimientos jurisdiccionales, tipificar ilícitos tributarios ni establecer sanciones (Disposición adicional primera de la “Ley de autonomías”).

No obstante que se podría considerar que la participación de la autoridad fiscal en el proceso de aprobación de tributos por parte de las entidades territoriales autónomas vulnera el propio principio de autonomía, es necesaria una instancia de coordinación que permita que el ejercicio de las potestades tributarias sea realizado de manera razonable, evitando, por ejemplo, dobles -o múltiples- imposiciones, o una carga tributaria confiscatoria.

En este sentido, la autoridad fiscal, además de tener la competencia de emitir informes técnicos con relación a los proyectos de ley de creación y/o modificación de impuestos por los gobiernos autónomos departamentales y municipales, tiene también las siguientes competencias:

- Coordinar y armonizar las cargas impositivas propuestas por los gobiernos autónomos departamentales y municipales, requiriendo información tributaria agregada y/o individualizada a los mismos.
- Administrar el Sistema Nacional de Información Tributaria.

Sin embargo, no se le ha asignado a la autoridad fiscal competencia para pronunciarse con relación a la creación de impuestos por parte del nivel central del Estado.

Siguiendo el principio de legalidad, los órganos competentes de los gobiernos autónomos para aprobar la creación de tributos son los siguientes<sup>11</sup>:

- En el caso del nivel central del Estado, constituye una de las de las atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional la de crear o modificar

10 El texto de dicho artículo dice “... podrán aprobar el proyecto de ley de creación y/o modificación de impuestos.”; entendemos que existe un error en dicha redacción, debido a que lo que se aprueba es una *ley de creación de impuestos*, no un *proyecto de ley*.

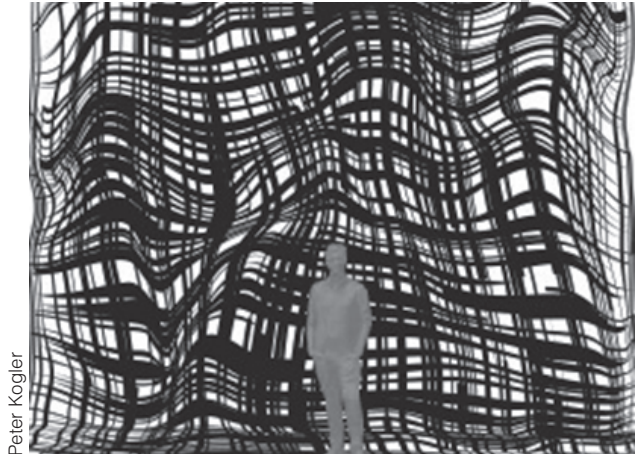
11 La Constitución solamente se refiere a la creación de “impuestos”, mientras que la “Ley de autonomías” la hace extensiva a todos los tributos. La doctrina es uniforme al considerar al tributo como el “género” y a los impuestos, tasas y contribuciones especiales como las “especies”.

*impuestos* de su competencia a iniciativa del Órgano Ejecutivo (artículo 158. I., de la CPE), debiendo en consecuencia los *impuestos* que pertenecen al dominio tributario nacional ser aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional (artículo 323. II, de la CPE).

- Los tributos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamentales o municipales deben ser aprobados, modificados o eliminados por su órgano legislativo, es decir, por sus Asambleas o por sus Concejos, respectivamente, a propuesta de sus órganos ejecutivos (artículo 323. II, de la CPE, Disposición adicional primera de la “Ley de autonomías”).

El artículo 11 de la “Ley de clasificación” dispone que *los impuestos* de dominio de los gobiernos autónomos, su hecho generador, la base imponible o de cálculo, la alícuota, el sujeto pasivo, las exenciones, deducciones o rebajas (es decir, los elementos constitutivos del impuesto), *serán establecidos por ley* de la Asamblea Departamental o del Concejo Municipal, de acuerdo a lo que dispone dicha ley y el Código Tributario<sup>12</sup>.

Nuevamente se aprecia un manejo incorrecto de la técnica legislativa, en la medida que la Constitución solamente hace mención a la creación de impuestos, siendo que la “Ley de autonomías” hace extensivo el concepto a la creación de tributos<sup>13</sup> por parte de las entidades territoriales autónomas, pero no así por parte del nivel ventral del Estado; independientemente de restringirle esta facultad al nivel central del Estado, la manera como está regulado este aspecto en nuestro Derecho positivo podría eventualmente generar recursos de inconstitucionalidad cuando el nivel central del Estado, un gobierno departamental o un gobierno municipal creen tasas o contribuciones especiales. Asimismo, en el caso de las autonomías indígenas no se aclara cuál



Peter Kogler

12 El artículo 6° del Código Tributario (Ley 2492, de 2 de agosto de 2003) recoge el “Principio de legalidad” o de “Reserva de ley”, disponiendo que “Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.”

13 Ver nota 11.

sería el órgano legislativo competente encargado de crear tasas, patentes o contribuciones especiales.

En el mismo sentido, la “Ley de clasificación” regula los aspectos referidos a los impuestos que pertenecen al dominio de las autonomías departamental y municipal. No obstante, se ha omitido normar los aspectos relativos a la creación, modificación o supresión de las tasas, patentes y/o contribuciones especiales.

La “Ley de autonomías” regula todos los aspectos vinculados con el régimen autonómico tributario, disponiendo entre otros aspectos los siguientes:

- La creación de impuestos por parte de las entidades territoriales autónomas se sujetará a lo establecido en la ley de clasificación de impuestos y la legislación básica de regulación para la creación y/o modificación de impuestos, siendo aplicable “en lo demás” (¿supletoriamente?) el Código Tributario boliviano o la norma que lo sustituya (Disposición transitoria segunda de la “Ley de autonomías”).
- Mediante ley se deben establecer las *reglas y principios de responsabilidad fiscal* aplicables en el ámbito nacional y en las entidades territoriales autónomas, en concordancia con el marco de *política fiscal* y los *principios* establecidos por la Constitución (Disposición transitoria sexta de la “Ley de autonomías”).

#### 4. Clasificación de impuestos “autonómicos”

La “Ley de clasificación” ha efectuado la clasificación de los diferentes tipos de impuestos de acuerdo a su dominio (nacional, departamental y municipal) por parte de las entidades autonómicas, de acuerdo a lo siguiente<sup>14</sup>:

1. Son de dominio nacional los impuestos que tengan los siguientes hechos generadores, pudiéndose además crear otros impuestos sobre hechos generadores que no estén expresamente atribuidos a los dominios tributarios de las entidades territoriales autónomas:
  - a) La venta o transmisión de dominio de bienes, prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuera su naturaleza. [Impuesto al Valor Agregado (IVA)].

14 En corchetes se mencionan los impuestos creados bajo el anterior modelo de Estado sin autonomías, que eran de carácter nacional.

- b) Las importaciones definitivas. [Impuesto al Valor Agregado (IVA-I), Impuesto al Consumo Específico (ICE-I) e Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD-I) aplicables a las importaciones].
  - c) La obtención de rentas, utilidades y/o beneficios por personas naturales y colectivas. [Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)].
  - d) Las transacciones financieras. [Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)].
  - e) Las salidas aéreas al exterior. [Impuestos a las Salidas Aéreas al Exterior (ISAE)].
  - f) Las actividades de juegos de azar, sorteos y promociones empresariales. [Impuesto al Juego (IJ) e Impuesto a las Participaciones en Juegos (IPJ)].
  - g) La producción y comercialización de recursos naturales de carácter estratégico. [Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD) e Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH)].
2. Son impuestos de dominio departamental los que tengan los siguientes hechos generadores:
- a) La sucesión hereditaria y donaciones de bienes inmuebles y muebles sujetos a registro público. [Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB)].
  - b) La propiedad de vehículos a motor para navegación aérea y acuática. [no existe].
  - c) La afectación del medio ambiente, excepto la causada por vehículos automotores y por actividades hidrocarburíferas, mineras y de electricidad, siempre y cuando no constituyan infracciones ni delitos. [no existe].
3. Los gobiernos municipales pueden crear y tienen dominio sobre impuestos que tengan los siguientes hechos generadores:
- a) La propiedad de bienes inmuebles urbanos y rurales<sup>15</sup>. [Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)].

<sup>15</sup> Con las limitaciones establecidas en los párrafos II y III del artículo 394 de la Constitución Política del Estado, que excluyen del pago de impuestos a la pequeña propiedad agraria y la propiedad comunitaria o colectiva, con los bienes inmuebles que se encuentren en ellas.

- b) La propiedad de vehculos automotores terrestres. [Impuesto a la Propiedad de Vehculos Automotores (IPVA)].
- c) La transferencia onerosa de inmuebles y vehculos automotores por personas que no tengan por giro de negocio esta actividad, ni la realizada por empresas unipersonales y sociedades con actividad comercial. [Impuesto Municipal a la Transferencia de Inmuebles y Vehculos Automotores (IMTIVA)].
- d) El consumo especfico sobre la chicha de maiz. [Impuesto al Consumo Especfico].
- e) La afectacin del medio ambiente por vehculos automotores; siempre y cuando no constituyan infracciones ni delitos. [no existe].

Asimismo, se reconoce a los gobiernos municipales el dominio tributario y la administracin del IPBI, del IPVA y del ITM, aspecto que ya estaba reconocido por la Ley 843, en tanto no creen sus propios impuestos.

## 5. Imposicin por parte de los niveles autonmicos

Por un lado, los tributos constituyen una carga para las personas, que se ven obligadas por ley a compartir con el Estado una parte de la renta obtenida o de una transaccin realizada, o a pagar al Estado por el hecho de ser propietario de un bien; pero por el otro lado, para el Estado representan la principal fuente de recursos para encarar los gastos inherentes a su funcionamiento. En esta dinmica, tenemos a un Estado vido de obtener ingresos y a un contribuyente reacio a disponer de sus rentas, motivo por el cual el sistema tributario debe responder a determinados criterios que permitan un equilibrio.

Nuestro Derecho positivo contempla, por una parte, determinados lmites a la potestad tributaria, disponiendo, por un lado, que la poltica fiscal se base en principios de capacidad econmica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, y por el otro, que existan reglas y principios de responsabilidad fiscal, todo ello con la finalidad de que el sistema tributario alcance el equilibrio antes sealado.

Por su parte, la doctrina considera que un adecuado sistema impositivo debe tomar en cuenta los denominados "principios de la imposicin", los mismos que han sido contruidos a partir de conceptos econmicos, polticos y ju-

rídicos de acuerdo a lo que se señala a continuación (Delgadillo Gutiérrez, 1985:68-73):

- a) Principios generales, que se clasifican en político-sociales (los que propenden a lograr justicia en la imposición por la vía de la distribución de los gravámenes, de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte los más equilibrado posible) y político-económicos y técnico-tributarios (que tienen el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición) (Neumann, citado por Delgadillo Gutiérrez, 1985: 68-69).
- b) Principios elementales, que son los siguientes:
  - Principio de igualdad, por el cual “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo protección estatal.” (Delgadillo Gutiérrez, 1985:69-70)<sup>16</sup>.
  - Principio de certidumbre, que postula que el tributo debe ser “cierto y no arbitrario”, es decir, que se debe especificar con claridad y precisión los elementos y características del tributo (sujeto, objeto, alícuota, base imponible, fecha de pago, ilícitos asociados, etc.).
  - Principio de comodidad, que procura que el contribuyente acuse la menor resistencia al pago del tributo.
  - Principio de economía, que busca que los mecanismos de recaudación no insuman una parte sustancial del tributo recaudado.

Los principios antes señalados han sido cabalmente recogidos en nuestra Carta Magna, además de considerar otros propios. La doctrina tributaria considera además el principio de “No confiscatoriedad”, el mismo que se constituye en un límite fundamental a la potestad tributaria al señalar que no se pueden establecer cargas tributarias excesivas que, además de no consultar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, absorban una parte sustancial de la propiedad o de la renta, es decir, de la operación gravada. Este principio está contenido en nuestro derecho positivo a partir del derecho a la propiedad privada.

La autoridad fiscal publica en su página web las leyes autonómicas promulgadas, entre las cuales figuran leyes que han creado impuestos de dominio municipal (como el “Impuesto Municipal a la Propiedad de Bienes Inmuebles”,

16 Ver también Jarach (1996:6-9), quien se basa en la obra clásica de Adam Smith *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*.

[IMPBI], el “Impuesto Municipal sobre la Propiedad de Vehículos Automotores Terrestres” [IMPVAT] y el “Impuesto Municipal a las Transferencias Onerosas de Inmuebles y Vehículos Automotores” [IMTO]) e impuestos departamentales (como el “Impuesto Departamental a la Transmisión Gratuita de Bienes”). En ambos casos se ha procedido a crear impuestos con base en la potestad tributaria otorgada. Asimismo, en dicha página web se incluyen ordenanzas municipales de aprobación de tasas y patentes por parte de varios municipios. Toda esta información debe formar parte del Sistema Nacional de Información Tributaria previsto por la “Ley de clasificación.”

Estos impuestos departamentales y municipales han sido creados respetando la estructura esencial de los impuestos nacionales existentes y comprendidos en la Ley 843. Como se señaló anteriormente, en todos los casos en los que los gobiernos municipales no han creado sus propios impuestos (IMPBI, IMPVAT e IMTO) para remplazar a los de la Ley 843 (IPBI, IPVA E IMT), éstos continúan aplicándose bajo dominio municipal, en virtud a lo dispuesto por la propia Ley 843 y por la “Ley de clasificación.”<sup>17</sup>

Asimismo, los gobiernos municipales han creado tasas mediante ordenanzas municipales, cuando la normativa aplicable dispone que *la creación, modificación o supresión de tributos debe efectuarse mediante ley*, es decir que deberían ser aprobadas por una ley emitida por el Consejo Municipal.

Al respecto, tomando como referencia la “Ley municipal autonómica 007-013-014 (texto ordenado) de ordenamiento jurídico y municipal”, promulgada por el Gobierno Municipal Autónomo de La Paz (en adelante, “LAM 007”), se señala que forman parte del Gobierno Autónomo Municipal el Consejo Municipal, como órgano legislativo y con facultades deliberativa, fiscalizadora y legislativa, y el órgano ejecutivo.

En el ámbito de sus competencias, el Consejo Municipal puede emitir las siguientes disposiciones jurídicas y administrativas:

- Leyes municipales, definidas como aquellas disposiciones legales emergentes del ejercicio de la facultad legislativa (artículo 20).
- Ordenanzas municipales, definidas como las disposiciones municipales que tienen el propósito de aprobar, rechazar y/o disponer asuntos de interés general o vinculados a éste, que no sean materia de una ley municipal (artículo 32).

17 La “Disposición transitoria tercera” dispone que se mantiene la vigencia del IPBI, del IPVA y del IMT hasta que los gobiernos municipales establezcan sus propios impuestos.

- Resolución municipal, utilizada para adoptar decisiones internas para la gestión administrativa del Consejo Municipal (artículo 36)

Por su parte, el órgano ejecutivo municipal está facultado a emitir decretos municipales (artículo 15), definidos como las normas jurídicas municipales emanadas del alcalde en ejercicio de la facultad para reglamentar la ejecución de las leyes municipales (artículos 39 y 40).

Es con base en el marco jurídico contenido en la CPE, en la “Ley de autonomías”, en la “Ley de clasificación” y en la LAM 007, que el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz emitió la “Ley municipal autonómica” 012/2011, de 3 de noviembre de 2011, antes señalada, la misma que fue reglamentada mediante Decreto Municipal 001 de 30 de enero de 2012. La estructura de los impuestos creados por la Ley 012/2011 antes señalada (el IMPBI, el IMPVAT y el IMTO) es similar a la de los impuestos nacionales antes existentes que fueron creados por la Ley 843 (el IPBI, el IPVA y el IMT).

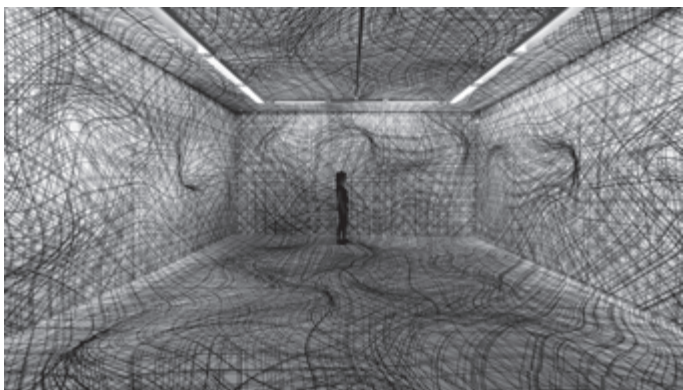
Asimismo, el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, mediante la “Ley municipal autonómica” 022, de 19 de julio de 2012, ha establecido un régimen de “incentivo tributario al pronto pago” para el IMPBI y el IMPVAT por medio de descuentos escalonados (del 15%, 10% y 5%). Dicho régimen ya se encontraba vigente para el IPBI y el IPVA en aplicación a los Decretos Supremos 24024 y 24025, de 23 de diciembre de 1995<sup>18</sup>, que consideraban un descuento único del 10%.

## 6. Conclusiones

Las potestades tributarias creadas por la nueva CPE y atribuidas a los distintos niveles de gobierno (nivel central, gobiernos departamentales autónomos, gobiernos municipales autónomos y autonomías indígenas) involucran potestad tributaria originaria, aspecto que en el caso del nivel de las autonomías indígenas podría ser cuestionado, debido a que, por una parte, éstas no cuentan con un órgano legislativo que les permita cumplir con el principio de legalidad, y por la otra, no tienen potestad para crear cualquier tipo de tributo, estando limitada su potestad a la creación de tasas, patentes y contribuciones especiales.

De acuerdo a los sistemas de distribución de la potestad tributaria que considera la doctrina, Bolivia habría adoptado el denominado sistema “del centro a la

18 No obstante que el artículo 6 del Código Tributario dispone que sólo una ley puede otorgar y suprimir reducciones o beneficios.



Peter Kogler

periferia”, según el cual el nivel central del Estado concentra la mayor potestad tributaria (y en efecto, de acuerdo a la “Ley de clasificación”, los impuestos de dominio del nivel central del Estado representan el mayor porcentaje) y las entidades territoriales autónomas el dominio, la recaudación y administración del menor porcentaje

de los ingresos tributarios. Además, el nivel central del Estado participa a nivel de “compensación”, pero sin perder la potestad tributaria sobre los mismos, por la vía de la coparticipación tributaria. Este “sistema mixto” permite a cada entidad territorial autónoma tener dominio tributario, y por lo tanto generar sus propios recursos tributarios, pero además recibir otros recursos por la vía de la transferencia del nivel central.

En la creación de tributos por parte de las entidades territoriales autónomas –incluyendo el nivel central del Estado– se debe cumplir en todos los casos con el “Principio de legalidad”, de manera que tanto el nivel central como los gobiernos departamentales y municipales deban crear los impuestos que son de su dominio con base en la asignación de los hechos generadores, mediante “ley” emitida por el órgano legislativo correspondiente: la Asamblea Legislativa Plurinacional, para el caso del nivel central, las Asambleas Departamentales, para el caso de los gobiernos departamentales autónomos, y los Consejos Municipales, para el caso de los Gobiernos Municipales Autónomos. Y en este aspecto es importante reiterar que la “Ley de autonomías” es la que hace referencia a la creación, modificación o supresión de *tributos*, en tanto que la Constitución solamente hace referencia a la creación de *impuestos*.

Asimismo, como se comentó anteriormente, se ha omitido normar el procedimiento para la creación, modificación y/o supresión de tasas, patentes y contribuciones especiales, así como señalar cuál es el órgano competente para la creación de dichos tributos en el caso de las autonomías indígena originario campesinas.

La norma constitucional establece claramente otros límites a la potestad tributaria que deben ser tomados en cuenta para crear impuestos, entre los cuales se mencionan los de igualdad y progresividad. No obstante estar normados a

nivel constitucional, los impuestos en actual vigencia no toman en cuenta el principio de progresividad<sup>19</sup>, así como en algunos casos se vulnera el principio de igualdad<sup>20</sup>. Para corregir estos aspectos, la autoridad fiscal debería tener atribuciones para emitir informes con relación a impuestos a ser creados también por el nivel central del Estado, y en su caso corregir las deficiencias de los ya creados.

El cuerpo de “normas tributarias autonómicas” contempla los aspectos a tomar en cuenta al momento de crear un tributo, estableciendo límites para definir los aspectos constitutivos del tributo (hecho generador, base imponible o de cálculo, alícuota o tasa, liquidación o determinación y sujeto pasivo), siendo el Código Tributario la referencia normativa, y disponiendo adicionalmente que el establecimiento de procedimientos jurisdiccionales, la tipificación de ilícitos tributarios y el establecimiento de sanciones está reservado al nivel central del Estado.

19 Las estructuras de los impuestos a la renta (IUE y RC-IVA) son más bien regresivos; un ejemplo de un impuesto progresivo (aunque no se le da esta denominación) sería el aporte al Fondo Solidario en el Sistema Integral de Pensiones (ver artículo 87 de la “Ley de pensiones” 065, de 10 de diciembre de 2010).

20 Un ejemplo es la alícuota adicional al IUE para el sector minero, que dispone que “no alcanza a las cooperativas mineras legalmente establecidas en el país, por considerarse unidades productivas de naturaleza social.”

## Referencias

1. Bolivia. C3digo Tributario (Ley 2492, de 2 de agosto de 2003).
2. ----- . Ley 843 de 20 de mayo de 1986 (texto ordenado).
3. ----- . Ley Marco de Autonomías y Descentralizaci3n “Andr3s Ib3ñez” (Ley 031 de 19 de julio de 2010).
4. ----- . Ley de Clasificaci3n y Defini3n de Impuestos y de Regulaci3n para la Creaci3n y/o Modificaci3n de Impuestos de Dominio de los Gobiernos Aut3nomos (Ley 154 de 14 de julio de 2011).
5. ----- . Constituci3n Pol3tica del Estado (aprobada mediante Refer3ndum Constitucional y publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia el 7 de febrero de 2009). Versi3n pedag3gica de Carlos H. Cordero Carraffa. La Paz: Editoriales Gente Com3n y V3nculos, 2010.
6. Delgadillo Guti3rrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho tributario*. M3xico: Noriega Editores, 1985.
7. Jarach, Dino. *Finanzas p3blicas y Derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.