

UNIVERSIDAD MAYOR REAL Y PONTIFICIA DE SAN FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA

VICERRECTORADO

CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN



**LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR LA LEY DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS
DEL CONTRIBUYENTE, FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN BOLIVIA**

**TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO
DE MAGISTER EN DERECHO CONSTITUCIONAL**

MAESTRANTE: María Teresa Castro Ovando

**SUCRE – BOLIVIA
2026**

UNIVERSIDAD MAYOR REAL Y PONTIFICIA DE SAN FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA

VICERRECTORADO

CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN



**LA NECESIDAD DE IMPLEMENTAR LA LEY DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS
DEL CONTRIBUYENTE, FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN BOLIVIA**

**TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO
DE MAGISTER EN DERECHO CONSTITUCIONAL**

MAESTRANTE: María Teresa Castro Ovando

TUTOR: Roger Iván Cortes

**SUCRE – BOLIVIA
2026**

Al presentar este trabajo como requisito previo para la obtención del Título de Magister en Derecho Constitucional 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.

María Teresa Castro Ovando

Sucre, junio de 2026

Dedicatoria:

A mi amado hijo quien siempre depositó su confianza en mí.

Agradecimientos:

A toda mi familia, quienes gracias a ellos es posible continuar con los estudios de posgrado en busca de días mejores.

ÍNDICE

1. Antecedentes.....	1
2. Situación Problemática.....	2
3. Formulación del Problema de investigación o Pregunta Científica	4
5. Objeto de Estudio	5
6. Campo de Acción.....	5
7. Formulación de la construcción teórica, a través de: Una Hipótesis, una Idea Científica a Defender o algunas Preguntas de Investigación (según corresponda).....	5
8. Objetivos	6
8.1 Objetivo General	6
8.2 Objetivos Específicos.....	6
9. Diseño metodológico.....	6
9.1. Tipo de Investigación	6
9.2. Métodos y técnicas	7
2.2.2. Técnicas de Investigación	8
9.3. Población Muestra	9
9.3.1. Encuesta	9
CAPITULO I	11
MARCO TEÓRICO	11
1. ANTECEDENTES.....	11
1.1. Referencias Históricas	11
1.2. TEORÍAS	14
1.2.1. Teorías de la ponderación de derechos.....	19
1.2.2. El contribuyente como sujeto de derechos fundamentales	25
1.2.3. La proporcionalidad del poder tributario	26
1.3. MARCO CONCEPTUAL	29
1.3.1. Derecho tributario	29
1.3.2. Derecho Tributario Constitucional	31
1.3.3. Administración Tributaria	33
1.3.4. Contribuyente.....	33
1.3.5. Derecho a la defensa.....	34
1.3.6. Debido Proceso	35
1.3.7. Seguridad Jurídica	35
1.3.8. Derechos del Contribuyente	35
1.4. Principios constitucionales	37

1.4.1. Análisis de normas que regulan la relación jurídico- tributaria.....	38
1.6. Jurisprudencia	44
CAPÍTULO III	55
Desarrollo de la Investigación	55
3.1. Análisis y presentación de resultados	55
3.2. Análisis de las Encuestas.....	55
PROPUESTA	62
Capítulo IV	70
Conclusiones	70
Recomendaciones	71
BIBLIOGRAFIA.	73
ANEXOS	75

Resumen

Alrededor del mundo con la evolución de los derechos, aparecieron y evolucionaron los derechos del contribuyente; incluyéndolos en distintas constituciones políticas y obviamente en sendas normas jurídicas inherentes al ámbito de la administración tributaria; con el fin de no simplemente hacer respetar los derechos de los contribuyentes, sino de mejorar la administración tributaria. Estos derechos se encuentran también dentro de los códigos tributarios, del mundo.

Obviamente Bolivia, asume ese avance doctrinal reconocidos, no simplemente en leyes propias de la materia; sino en su ley fundamental.

La presente tesis, en su estructura presenta varios capítulos; los mismos cumplen una función de soporte a la investigación. De allí, que el Capítulo I comprende análisis claro y metódico de la teoría y doctrina, ingresando y desarrollando la naturaleza jurídica de los derechos del contribuyente y poder impositivo del Estado.

El Capítulo II, está destinado en su totalidad a la legislación comparada, que sirve como ventana a leyes de otros países, permitiendo conocer el modo en que fue encarado el tema de la tesis.

Finalmente, en base a los capítulos precedentes, el capítulo IV contempla una propuesta que contiene, una ley de protección de los Derechos del Contribuyente, como solución mediática a la escasa legislación al respecto; el documento, se consuma con diferentes conclusiones y recomendaciones, a las que se arriba producto del análisis e interpretación de los capítulos precedentes.

INTRODUCCIÓN

1. Antecedentes

El Estado, como estructura jurídico-política que permite la organización de la sociedad, tiene como principal objetivo la satisfacción de las necesidades públicas de la colectividad que lo conforma y le da vida.

“...Los individuos para poder vivir en sociedad le confían al Estado una serie de prestaciones públicas esenciales – como la educación, la salud, la seguridad ciudadana, la tutela judicial de los derechos fundamentales, entre otros- con el intuito de propiciar y garantizar el desarrollo pleno y el bien estar de la colectividad...” (Natale 2015, 289).

Actualmente es innegable que todos los derechos de los ciudadanos, aún aquellos de status esencialmente negativo, representan un alto costo para el Estado que debe destinar una gran cantidad de recursos públicos para su efectividad y protección.

De las diversas fuentes con las que cuenta el Estado para obtener los ingresos necesarios para satisfacer los requerimientos sociales, sin duda alguna el tributo constituye la principal fuente de recursos económicos de la actividad financiera estatal. Por ello, lejos de ser una obstrucción a la libertad, el tributo es una condición necesaria para su existencia.

Tal y como explica el reconocido tributarista brasileño, el Profesor Ricardo Lobo Torres, a partir del liberalismo:

“...el tributo se transforma en la categoría básica para la obtención de los recursos que le permitan al Estado asumir los gastos para costear las complejas funciones que le son propias, garantizando así la libertad de los ciudadanos...” (Torres 2011, 2).

El costo de los derechos es asumido por la sociedad a través del tributo, que constituye, por decirlo de alguna manera, el precio de la libertad, en tanto instrumento que distancia al hombre del Estado. La relación existente entre los derechos fundamentales y los deberes propios de la Administración Tributaria es de carácter asimétrica en la medida en que la correspondencia que entre ellos existe no implica la individualización de las situaciones jurídicas. En otras palabras:

“...el deber de pagar tributos no se encuentra en una relación directa y simétrica con el ejercicio de los derechos fundamentales, a pesar de que exista una correspondencia indirecta entre la carga tributaria y los gastos públicos destinados a garantizar los derechos

fundamentales. La asimetría que existe entre los derechos y los deberes se deriva de la idea de solidaridad que informa la ciudadanía. En ese sentido, los derechos fundamentales son disfrutados debido a que están sustentados por deberes de solidaridad...” (Sainz 2012, 275).

Dentro de ese contexto, evidentemente el individuo desempeña un papel activo dentro de la sociedad, toda vez que a través del tributo pasa a ser ciudadano contribuyente de la comunidad de la cual es parte.

Así, el tributo es un instrumento al servicio de la sociedad que permite la existencia material del Estado y la inducción de comportamientos correctos conforme a los valores de la comunidad. Partiendo de esa tesitura, conforme indica Enrique Gonzales:

“...el Estado ejerce el poder tributario sobre la permanente limitación de los derechos fundamentales y de sus garantías constitucionales...” (Gonzales 2015, 39),

El tributo nace sobre la reserva de los derechos fundamentales; una protección eficaz de los derechos fundamentales frente al poder de tributar solamente es posible de alcanzar, si el legislador tributario está materialmente vinculado a los derechos fundamentales.

En este sentido es necesario conocer los derechos de los contribuyentes para que sean respetados por la Administración Tributaria, amparándose en la Constitución y Código Tributario; realizando un análisis de mejores prácticas en otros países, que contribuyan para perfeccionar la metodología y procesos que se manejan en Bolivia en defensa de los contribuyentes.

2. Situación Problemática

El Estado Plurinacional de Bolivia redistribuye los recursos generados por la recaudación de impuestos a diferentes sectores, con el fin de atender las diferentes necesidades y demandas de la población. Así, los servicios de salud, la educación, programas sociales, infraestructura, seguridad, proyectos de desarrollo productivo y tecnológico, entre otros; son posibles gracias a los impuestos. Por tanto, el asumir con responsabilidad el deber ciudadano de tributar permitirá sostener los gastos de Bolivia.

El impuesto es un aporte en dinero que se realizan las personas de acuerdo a la actividad económica que realizan; éste permite al Estado contar los recursos necesarios para desarrollar programas y obras que mejoren la calidad de vida de los bolivianos y bolivianas.

Empero, con la nueva Constitución Política del Estado surgen efectos de ponderación de la relación jurídico-tributaria entre la Administración Tributaria de Bolivia con los principios, derechos constitucionales y garantías jurisdiccionales reconocidas al contribuyente; al respecto José Casalta Nabais, expresa que:

“...En cuanto integrantes de un deber fundamental, los impuestos se presentan como límites inmanentes o límites máximos del contenido o del ámbito de los derechos, que pese a que prima facie, parecen afectar, en realidad de un punto de vista jurídico constitucional, dejan intactos en lo que respecta a su zona de protección constitucional...” (Nabais 2018, 69).

En el Estado Plurinacional de Bolivia, el tributo no puede ser considerado simplemente con una mera obligación, que encuentra su fundamento en la supremacía estatal y en la necesidad del país de obtener fondos para autofinanciarse. Tal posición pierde de vista que en realidad la recaudación puede ser una de las finalidades del tributo, pero no su fundamento.

En ese sentido, no debemos perder de vista que es el pueblo, en tanto titular de la Administración Tributaria, el que autoconsciente la imposición del tributo. En otras palabras, son los ciudadanos los que voluntariamente le permiten al Estado ejercer, a través de sus representantes, ese poder tributario.

De esta forma, debemos entender que el tributo lejos de ser un obstáculo o una intromisión a la libertad de los individuos, se constituye como una condición sine qua non para su existencia, en la medida en que la tutela y la garantía del ejercicio de los derechos de los ciudadanos depende en gran medida de los tributos.

El tributo es un deber fundamental expresamente previsto en el pacto constitucional con el intuito de permitir la organización y la convivencia dentro la sociedad, sin embargo, habrá que considerar que se presentan tensiones entre los derechos y garantías del contribuyente con la Administración Tributaria, por cuanto, los principios constitucionales del Derecho Tributario como los criterios generales, plasmados en la Constitución, deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario.

3. Formulación del Problema de investigación o Pregunta Científica

¿Será necesaria la implementación de una ley de protección de los derechos del contribuyente, proclamados en la Constitución Política del Estado; frente al ejercicio de la potestad recaudadora de la Administración Tributaria en Bolivia?

4. Justificación (Significación práctica, relevancia y pertinencia social, aporte teórico y actualidad)

La significación práctica representa descansa en la relación jurídica entre la administración tributaria y los contribuyentes que tiene por finalidad, por una parte, de establecer las obligaciones que impone la ley a los contribuyentes de pagar para el sostenimiento de los gastos públicos.

Y por otra, la de reclamar de la administración tributaria el ejercicio de la potestad recaudadora de acuerdo a los principios constitucionales, en resguardo de los derechos y garantías que proclama la Constitución.

La Constitución, por ser la norma suprema del Estado y por devenir de la función constituyente, tiene la cualidad esencial de irradiar en el ordenamiento jurídico sus principios y normas a cuya sujeción están sometidos inexcusablemente los actos de los gobernantes y gobernados La relación existente entre la Constitución y la política tributaria de Bolivia, es muy estrecha, pues la Constitución Política del Estado es la que consagra todas normas que establecen la potestad tributaria y sus límites, además de aquellas que rigen la actividad de la administración tributaria, consagrando las garantías de carácter fundamental que deben primar en la relación del Estado y los contribuyentes.

Sobre la relevancia y pertenencia social contempla, ante todo, la importancia del pago de los impuestos, su propósito es describir los derechos fundamentales, las obligaciones, y deberes que tienen los bolivianos y las bolivianas y también corresponde a situarse en el contexto de la importancia de la cancelación de los impuestos y a través de ello las obligaciones que tiene el Estado con la población, que es el directo beneficiario con las políticas públicas, como son: la educación, la salud, los caminos, la infraestructura, entre otros.

Respecto al aporte teórico y de actualidad es menester indicar que la defensa de los derechos del contribuyente en Bolivia es un ámbito de reciente desarrollo en comparación con la de otros derechos, garantías y libertades. Con anterioridad a la vigencia de la Constitución Política del Estado se negaba incluso la existencia misma de derechos tributarios, pues los límites

constitucionales a la potestad normativa tributaria no se encontraban dentro del apartado dogmático de la Constitución que sancionaba las garantías individuales.

En suma, la investigación tema sobre el cual versa la presente investigación formará parte del Derecho Constitucional Tributario, y específicamente pretende establecer los límites constitucionales a la potestad tributaria, los mismos que se consagran en principios y garantías que precautelan los derechos de los contribuyentes, y que han sido objeto de protección jurisdiccional por parte del Tribunal Constitucional de Bolivia, así como las obligaciones de los contribuyentes en la relación jurídico tributaria que sostiene con la Administración Tributaria.

5. Objeto de Estudio

Como objeto de estudio puede establecerse la ponderación de la relación jurídico-tributaria entre la Administración Tributaria de Bolivia con los principios, derechos constitucionales y garantías jurisdiccionales reconocidas al contribuyente.

6. Campo de Acción

Se conceptúa como parte del campo de acción los apartados teóricos, conceptuales, contextuales de la relación jurídico-tributaria en Bolivia, los procesos constitucionales que amparan al contribuyente ante la Administración Tributaria, así como jurisprudencia sobre los diferentes institutos jurídicos relacionados a la potestad tributaria.

7. Formulación de la construcción teórica, a través de: Una Hipótesis, una Idea Científica a Defender o algunas Preguntas de Investigación (según corresponda)

La redacción de una norma específica impositiva procesal, ante la vulneración de los derechos del contribuyente, evitará lesiones o colisiones de los derechos y garantías de los contribuyentes, con la Administración Tributaria, permitiéndose una real armonía de la relación jurídica-tributaria con los principios, derechos y garantías, que proclama la Constitución Política del Estado a favor de los contribuyentes bolivianos.

8. Objetivos

8.1 Objetivo General

Analizar los efectos que conducen la ponderación de la relación jurídico-tributaria entre la Administración Tributaria de Bolivia con los derechos constitucionales reconocidos al contribuyente nacional, y la necesidad de proponer la creación de una norma específica.

8.2 Objetivos Específicos

- Caracterizar las principales corrientes teóricas, argumentativas del mecanismo de tutela efectiva del contribuyente ante la administración tributaria, así como el contexto que impera en la tributación boliviana.
- Interpretar las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, desde un enfoque constitucional del Derecho Tributario y su vinculación directa con derechos fundamentales y garantías jurisdiccionales, igualmente la jurisprudencia constitucional tributaria, que modula instituciones del Derecho Constitucional Tributario.
- Examinar los componentes generales y particulares de los que se halla irradiados los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones, del mismo modo, la naturaleza jurídica de los procedimientos de impugnación en materia tributaria boliviana.

9. Diseño metodológico

9.1. Tipo de Investigación

“Son investigaciones que se desarrollan sobre una problemática que merece una respuesta a través de la proyección de una solución ya sea esta de carácter político social o normativo” En (Ramos, 2018. P. 48). En este sentido, el presente estudio fue de tipo propositivo, ya que al final de su desarrollo; identifiqué elementos que significaron la base para la elaboración de una propuesta normativa que regule adecuadamente las relaciones jurídicas tributarias. De la misma manera el estudio fue también analítico, porque estudia la relación entre variables para lograr el cumplimiento adecuado de los objetivos propuestos en la tesis. Respecto al enfoque de investigación, no cabe duda que primo el paradigma cualitativo de enfoque interpretativo, sin embargo, el acceso a información estadística del efectivo cumplimiento de plazos incide en el empleo de metodología cuantitativa.

9.2. Métodos y técnicas

9.2.1. Métodos Teóricos

a) Método Bibliográfico

Se exterioriza por medio de la lectura de libros, y revisión de documentos que sustentan la parte teórica y contextual de la presente investigación de La investigación fue de carácter documental, se apoyó en la recopilación de antecedentes a través de documentos formales e informales, cualquiera que estos sean, donde el investigador fundamento y complemento su investigación con lo apartado por diferentes autores. Los materiales de consulta fueron las fuentes bibliográficas. (Pizarro, 2005). Fue aplicado en la recolección y análisis de contenidos doctrinales sobre la organización empresarial, la necesidad de reglamentación interna y unificación normativa en el Derecho Tributario que eviten el surgimiento de lesiones sobre los principios, derechos y garantías, reconocidos constitucionalmente a favor de los contribuyentes bolivianos.

b) Método Hermenéutico

Consistió en el trabajo interpretativo del texto legal, considerando su congruencia con el desarrollo del contribuyente. Permite interpretar y comprender el sentido y alcance de normas que tengan relación con el objeto de análisis, es decir, los diversos apartados legales tributarios (Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional, Gobiernos Autónomos Municipales, Autoridad de Impugnación Tributaria, Autoridad del Sistema Financiero, Autoridad de Empresas), que regulan la actividad impositiva nacional.

c) Método de Análisis-Síntesis

Como método lógico del pensamiento, se comprende como un método a través del cual es posible descomponer el todo en sus partes y, al mismo tiempo, integrarlas en el todo que constituyen.

Todas las operaciones implícitas en la ejecución de la presente tesis de maestría supusieron la práctica del análisis y síntesis, tales como el examen de norma comparada y el estudio doctrinal, para llegar a razonamientos lógicos respecto a la reglamentación tributaria procesal interna, que debe primar en la relación jurídica-tributaria.

Este método permitió analizar, condensar y simplificar toda la información obtenida en el estudio respecto al problema de investigación, derivando en Información relevante en la actual administración de justicia en relación al enfoque de género y perspectiva de género.

d) Método de Inducción - Deducción

“El método inductivo, es el método de obtención y conocimientos que conduce de lo particular a lo general, de los hechos a las causas y al descubrimiento de las leyes” (Fassio, 2015).

“Es el razonamiento mental que conduce de lo general a lo particular. La deducción es una forma de razonamiento, mediante la cual se pasa de un conocimiento general, a otro de menor nivel de generalidad. El razonamiento deductivo parte de principios, leyes y axiomas que reflejan las relaciones generales, estables, necesarias y fundamentales entre los objetos y fenómenos de la realidad”. (Fajardo, 2016).

Al momento de valorar la información obtenida a lo largo de la investigación, se arribó a conclusiones con los principales hallazgos científico-jurídicos; estas acciones, demandarán la aplicación del método de inducción-deducción.

e) Método de la Exegesis Jurídica

Este método está orientado a ejecutar una interpretación de la norma jurídica (Constitución, Leyes, Decretos Supremos). Para la presente investigación, se opta por el análisis jurídico-legal de la pertinencia y conveniencia de las normas laborales, comerciales y administrativas con relación a la Administración Tributaria.

f) Método de Jurisprudencia de Intereses y Conceptos

La jurisprudencia es el conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u obscuro en los textos positivos o en otras fuentes del Derecho, es decir, se recurrió al actual árbol de jurisprudencia del Tribunal Constitucional y ciertos casos relevantes y el conocimiento de su postura sobre la ponderación, derechos de orden tributario, relación-jurídico tributaria y demás criterios constitucionales establecidos

2.2.2. Técnicas de Investigación

A continuación, se pasan a detallar las técnicas empleadas.

a) La Encuesta: Tómese en cuenta que, de acuerdo a los informes brindados por la Cámara de Industria y Comercio de Chuquisaca existen 217 empresas (población) en las diferentes áreas de trabajo. La muestra que consideramos representa una población que se calculó

probabilísticamente que comprende, para la encuesta, a los empresarios –indistintamente- el tipo societario que se haya constituido,

b) Ficha Bibliográfica: Fue menester el diseño y aplicación de instrumentos adecuados de búsqueda bibliográfica, orientados a recolectar información correcta que permitió validar los resultados obtenidos.

La relevancia del diagnóstico versa sobre la necesidad que se proyecten lineamientos generales respecto a la relación jurídico - tributaria entre la Administración Tributaria de Bolivia con los principios, derechos constitucionales, como garantía del ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

9.3. Población Muestra

Tómese en cuenta que, de acuerdo a los informes brindados por la Cámara de Industria y Comercio de Chuquisaca existen 217 empresas en las diferentes áreas de trabajo.

La muestra (de tipo aleatorio simple), representa una población normativa que comprende, para la encuesta, a los empresarios –indistintamente- el tipo societario que se haya constituido, verbigracia, es decir, una muestra 52 encuestados a través de la fórmula para poblaciones finitas. Detalladas a continuación.

9.3.1. Encuesta

Se aplicó la siguiente formula:
$$n = \frac{Z^2 * P * Q * N}{d^2(N-1) + Z^2 * P * Q}$$

Donde:

N: = 217 (empresas registradas en las diferentes áreas de trabajo)

n= (muestra por determinar)

Z: nivel de confianza 1.645 dado 90%

P: probabilidad de éxito o proporción esperada 50%

Q: probabilidad de fracaso 50%

D: precisión 0,1 (10%)

$$= \frac{Z^2 * P * Q * N}{d^2(N - 1) + Z^2 * P * Q}$$

$$\frac{(1.645)^2 * 0,5 * 0,5 * 217}{(0.1)^2 * 216 + (1,645)^2 * 0.5 * 0,5}$$

$$n = \frac{146.8019}{2.16 + 0.6765}$$

$$n = \frac{146.8019}{2.8365}$$

$$n = 54.75$$

Por lo que se aplicaron 55 encuestas dirigidas a los empresarios –indistintamente- el tipo societario que se haya constituido.

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO

1. ANTECEDENTES

1.1. Referencias Históricas

El hombre de ser un individuo acostumbrado a la vida nómada, y pasar al sedentarismo estableciéndose en un solo lugar; surgieron necesidades y retos, los mismos fueron superados y adecuados gracias a la acción conjunta de los habitantes; quienes fijaron las pautas posibles para una convivencia armónica y el establecimiento de normas a ser acatadas por todos, para desarrollar una vida colectiva armónica, la cual permitió el desarrollo de las distintas sociedades.

Esas primeras sociedades, necesitaron recursos para lograr el fortalecimiento de infraestructura e instituciones (aunque fueran todavía rudimentarias); ante esa eventualidad, nació la necesidad de la contribución colectiva para la sociedad. Sociedades que partir de fines siglo XVI, derivaron en la aparición del concepto moderno de Estado que organizó, creó normas y estableció prestaciones de carácter económicas.

“...En un inicio se gravaron a los productos agrícolas, al comercio, a la herencia y luego fueron fortaleciendo la obra pública hasta estimar que era necesario un tratamiento serio, disciplinado, científico de las relaciones entre el ciudadano y el Estado...” (Troya José, 2015, p. 38).

El pensamiento tributario ha ido evolucionando a través de la historia en concordancia con el régimen económico imperante y las necesidades de desarrollo del grupo humano. Catalina García Vizcaíno, relata que:

“...en la India, en los 300 años a. C., se destaca el Arthashastra o ciencia de la riqueza, cuyos principios fueron la base para que Adam Smith desarrolle las reglas clásicas de la recaudación tributaria...” (García, 2018, p. 52).

En el antiguo Egipto, en la época de los Ptolomeo, existieron gravámenes sobre el consumo y los réditos; los papiros contienen información acerca de los impuestos que debían pagar quienes cultivaban cereales:

“...En Atenas, se citan los impuestos sobre el capital de la eisfora que cubre las necesidades de guerra contra Esparta; la liturgia, para fiestas públicas, gastos de lujo y otros sin mayor utilidad...” (Plaza, 2016, p. 21).

En Roma existieron impuestos como impuestos sobre la herencia, impuestos a las ventas. De esta forma:

“...Durante el imperio Romano con la ‘Lex Julia Municipali’ surgieron localidades denominadas ‘Foro’ y ‘Conciliabula’ consideradas como ciudades independientes con administración propias y sus habitantes, llamados ‘municipes’, tenían el derecho de ciudadanos con obligaciones de contribuir...” (Ferralazzo, 2015, p. 126).

En épocas medievales, los reyes cobraban impuestos personales, al consumo y por tierras de acuerdo con su extensión, sobre presuntas formas de vida o tasas por número de hogares. La conquista imponía tributos a los pueblos conquistados. Los alzamientos, guerras, revoluciones han sido causas importantes para tributos injustos.

A fines del siglo XVII, se considera todavía rudimentario el ordenamiento jurídico del Estado. Luego de la Revolución Francesa se intenta aplicar los principios financieros basados en los de las ciencias políticas, sin resultados.

En el siglo XIX, las instituciones financieras comenzaron a ser estudiadas desde un punto de vista económico en los tratados de economía política, bajo la influencia de la escuela inglesa. El derecho tributario, como disciplina científica, nace absorbido por la Economía o por el derecho privado.

La escuela germánica, con Albert Hensel, habla del derecho tributario autónomo que aplica los conceptos civiles con carácter de auxiliares:

“...La evolución del derecho fiscal, en la escuela germánica, permite la creación de la teoría de la causa aplicada a los principios de capacidad contributiva de los cuales se derivaron los elementos de un sistema jurídico tributario...” (Hensel, 2014, p. 28).

En los Estados modernos se habla de sistemas tributarios y fiscales, incorporados a las cartas políticas de cada uno de los países. En materia fiscal, la doctrina, se refiere al Sistema como un conjunto de tributos que responden a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes.

En el Sistema Tributario, Según Mauricio Plaza Vega, existen tres teorías, sustentadas por Pierre Beltrame, o lo que se conoce como los sistemas de los países industrializados, sistemas fiscales de los países en vías de desarrollo y los sistemas fiscales de los países socialistas.

“...Los sistemas de países industrializados, se caracterizan por un alto rendimiento fiscal, lo cual obedece, según el autor, a que la capacidad contributiva global de una nación varía en función directa a la producción económica. Los sistemas fiscales de los países en vía de desarrollo, por tanto, Asia, África y América se caracterizan por difíciles situaciones económicas, de atraso y de pobreza, corrupción, falta de fuentes de trabajo y la implementación de políticas serias que posibiliten programar el gasto y establecer un presupuesto real que permita a los estados un trabajo continuo. Los Sistema fiscales de los países socialistas, representan un esquema totalmente diferente a los países capitalistas; éstos estados son dueños de los medios de producción; por lo tanto, la estructura sobre políticas de impuestos es totalmente diferentes a nuestros países. A nivel internacional mantienen los esquemas establecidos por los países capitalistas...” (Plaza, 2010, p. 578).

La Estructura fiscal, de los países desarrollados, es lograr una mayor participación del impuesto sobre la renta, mediante impuestos progresivos. La administración es muy compleja, a lo cual se suma los tratamientos diferenciales por la vía de las exenciones o de las alícuotas progresivas en procura de equidad y trato igualitario.

La estructura fiscal tiene dos características: una marcada dependencia de impuestos indirectos y la participación significativa de la fiscalidad exterior. En estos países, los Estados se ven obligados a contratar préstamos, debido a sus condiciones de pobreza, lo cual hace que pierdan autodeterminación y autonomía política. Sus esquemas tributarios no obedecen a sus realidades, por lo cual son modificados constantemente volviendo ineficiente al sistema de imposición y recaudación de impuestos.

El proceso tributario a lo largo de la historia, tuvo constante cambio y evolución hacia estructuras y sistemas que permitieron el avance de los Estados en procura del bien común y en la creación de esquemas legales que regulan las relaciones entre el ciudadano y la administración central.

1.2. TEORÍAS

En sentido amplio, la relación jurídica tributaria implica vínculos jurídicos que se producen en la aplicación del tributo o, en sentido restringido, la relación jurídica tributaria implica facultades que la ley confiere a la administración para el cobro de un tributo al sujeto pasivo o tercero obligado.

También se considera a la relación jurídica tributaria, como el vínculo existente entre el sujeto activo, el Estado, y el sujeto pasivo, el contribuyente o un tercero obligado a la prestación, que genera derechos, obligaciones y deberes para las partes.

“...La relación jurídica tributaria no es igual a la relación del derecho privado; esta es bilateral en tanto que aquella actúa con criterio personal en una sola dirección, es decir, que el Estado en uso de su potestad exige el pago de un tributo a los contribuyentes, sin considerar su opinión para la determinación de un impuesto. La razón es simple, nadie permitiría la reducción de su patrimonio sino estuviera previsto en la Ley...” (Cardona, 2017, p. 73).

Varios tratadistas han considerado el tema de la relación jurídica tributaria con diferentes ópticas y premisas que se han reflejado en los conceptos que recogemos a continuación. Giannini, considerado como el primero en establecer un concepto de relación jurídica tributaria, sostiene que:

“...de las normas reguladoras ‘de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de la relación especial: la relación jurídica tributaria’ que es de contenido complejo...” (Giannini, 2014, p. 329).

Esta conexión comprende los vínculos existentes entre Estado-contribuyente y Administración-contribuyente dentro del ámbito seccional y de excepción, los cuales se desarrollan en formas autónomas pero limitadas y enmarcadas dentro de la ley.

El enfoque de la relación jurídica tributaria se vuelve complejo cuando genera efectos de diversa índole en la determinación del hecho generador, la cuantificación de una prestación, obligación de pago, formas de extinción y otras figuras que se darán en forma particular en cada caso. Guillian Fonrouge explica que:

“...La relación Jurídica Tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra...” (Giuliani, 2013, p. 338).

Hesel al referirse a la relación jurídica tributaria manifiesta que:

“...es un vínculo obligacional mediante el cual el Estado tiene derecho a exigir una prestación, llamada impuesto, la cual constituye la esencia vital de la obligación de dar, pero que existen también obligaciones paralelas de tipo accesorio que nacen de ciertos actos administrativos...” (Hensel, 2016, p. 12).

Para el tratadista no existe una diferencia entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria, simplemente conceptúa a las dos en una sola definición y se refiere a las obligaciones de dar como centro vital de la relación, sin desconocer a las obligaciones que nacen de actos administrativos que se ha denominado accesorias o formales. Así pues, Vanoni, entiende que:

“...en la relación jurídica tributaria no existe obligación principal o accesorio, todas son autónomas, pero de contenido variado y no puede reducirse a la sola obligación de pagar...” (Vanoni. 2017, P. 43)

Otros tratadistas incorporan una nueva figura en torno a la interpretación de la obligación tributaria única y sostienen que la relación jurídica tributaria permite establecer con mayor precisión la diferencia entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desconocer un vínculo común. De esta forma, Blumenstein explica que:

“...la relación jurídica tributaria es determinante para establecer, por un lado, una prestación jurídica patrimonial y, por otro, un procedimiento de determinación para la fijación del impuesto, quedando establecido un carácter paralelo entre ambos deberes...” (Blumenstein, 2014, p. 48)

Berliri mantiene que la obligación jurídica tributaria no incluye solamente obligaciones de dar, ya que pueden existir deberes que no implique pagar sino simplemente hacer, en cambio para Villegas:

“...La relación jurídica principal es el vínculo de obligaciones que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y el sujeto pasivo, que está obligado a la prestación...” (Villegas, 2012, p. 246).

De la relación jurídica se habla en doble sentido, por una parte, el vínculo establecido por la norma entre circunstancia condicionante y consecuencia jurídica, y, por otra, el vínculo establecido por la norma legal entre pretensión física como sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo o de aquel que la ley asigne.

La relación jurídica tributaria, analizada respecto de la estructura lógica de la norma, tiene dos aspectos importantes; el primero, supuesto hipotético o hecho imponible hace factible el mandato de pago tributario contenido en la norma; y el segundo, el mandato tributario conectado al supuesto hipotético como consecuencia de su configuración, constituyéndose en el objeto de la norma dictada. El contenido de la relación jurídica tributaria es discutido, de esta forma, Giannini prevé que:

“...entre el estado y los contribuyentes surgen derechos y deberes mutuos que forman un relación especial y compleja que derivan en poderes, derechos y obligaciones para las partes. A la autoridad financiera corresponde obligaciones positivas y negativas y también derechos sujetos a su potestad. En este conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental que es el pago del tributo y las facultades y deberes que nacen pueden ser producto de actos administrativos...” (Giannini, 2014, p. 387).

Ramírez Cardona acota señalando:

“...La relación jurídica tributaria como el vínculo de derecho público entre el contribuyente y el fisco, es un concepto más amplio que el de obligación tributaria. Esta hace parte principal de aquella relación, pero no la agota. También comprende, la relación tributaria, las obligaciones accesorias o derivadas de la principal de pagar el crédito fiscal...” (Cardona, 2017, p. 15).

Sergio de la Garza, clasifica a las relaciones jurídicas tributarias y fiscales en relaciones de naturaleza sustantiva, cuyo contenido es una obligación de dar o una prestación en dinero o especie y las Relaciones formales son prestaciones de hacer, no hacer o tolerar.

Jarach, sostiene que la naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria es poner en relieve el núcleo fundamental del derecho tributario sustantivo, lo cual se logra separando las obligaciones y los deberes hacia la Administración de las otras relaciones, resumidas en los siguientes aspectos:

“...La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional. La relación jurídica comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares o de éstos hacia Estado. La relación jurídica tributaria es una relación simple y no compleja que abarca obligaciones de dar. La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de poder...” (Jarach, 1996, p. 369).

El Derecho Tributario Sustantivo obliga al contribuyente o sujeto pasivo a la prestación del tributo y al Estado o sujeto activo a cobrar ese tributo que nace de la ley. En cambio, cuando se trata de una relación de carácter administrativo existe la posibilidad de que la administración ejerza o no su facultad discrecional que se rige no por derechos-deberes sino por el criterio de apreciación y de oportunidad.

Con mucha facilidad se confunde los términos de relación jurídica tributaria con la obligación tributaria; a la primera definen los tratadistas como un conjunto de derechos y obligaciones; y, a la segunda, como un acto o conjunto de actos reglados. Si consideramos a la relación jurídica como un macro universo la obligación tributaria u otras de carácter formal constituirían el núcleo.

Para mejor comprensión, la obligación tributaria o sustantiva comprende al Estado y la Administración en general como los entes acreedores del tributo.

En cambio, las obligaciones formales se encuentran en el entorno de la relación, existiendo entre ellas total independencia en su accionar. Sergio de la Garza, afirma:

“...La relación tributaria sustantiva tiene el carácter de singular y transitorias, y quedan extinguidas en el momento del pago, de la prestación tributaria, las relaciones administrativas o formales, por el contrario, tiene una relación de duración y se prolongan en el tiempo...” (Garza, 2018, p. 654).

El Derecho Tributario Formal permite el surgimiento de obligaciones autónomas con relación a terceros, pero subordinadas a la relación tributaria sustantiva o singular; las relaciones sustantivas y formales se distinguen en cuanto a su contenido, las relaciones sustantivas son siempre obligaciones de pagar una cantidad en dinero o especie, en cambio las relaciones formales son prestaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

Las relaciones sustantivas nacen siempre de la ley; las relaciones formales pueden nacer de la ley o también de actos administrativos determinados en la ley. Entonces, la relación jurídica.

“...se encuentra sometida a la norma y es ella la que atribuye determinadas consecuencias a los hechos que han dado origen a una relación, fijan derechos y obligaciones que comprometen o integran el vínculo entre personas. De la norma derivan derechos y facultades para el sujeto pasivo. Al sujeto activo le atribuye la posibilidad de obrar; al pasivo le impone el deber de dar, hacer o no hacer. Esta posibilidad de obrar, se convierte en acto mediante la exigencia que se cumpla la obligación. Y si esta no se realiza voluntariamente, el derecho-facultad se extiende hasta la intervención de los órganos competentes, a fin de que exijan el cumplimiento de la prestación, o apliquen la norma sancionadora que castiga la violación del orden jurídico...” (Queralt, 2017, p. 58).

Complementa Eusebio González, indicado:

“...La relación jurídica tributaria surge automáticamente nada más de realizarse el hecho imponible, esta es la idea clave, en que este momento surge para mí una obligación de pagar una cantidad y yo me convierto en deudor frente a un acreedor que es el estado...” (Gonzales, 2011, p. 80).

El hecho imponible es el elemento sin el cual no existiría la obligación tributaria, ubicándolo aún antes de la obligación tributaria, porque se hace imprescindible el presupuesto establecido por la ley para que exista el tributo y por ende la obligación tributaria.

La descripción material del hecho imponible surge de manera hipotética hasta que se cumple en la realidad, lo cual acarrea como consecuencia potencial que el sujeto pasivo pague el tributo, hipótesis que no puede estar al margen de la Constitución o de las leyes existente sobre la materia, sino que debe demostrar capacidad contributiva de él o los individuos, quienes recibirán, por mandato de la Ley, el pago del tributo.

Pérez de Ayala y Eusebio González, explican que el fenómeno tributario debe ser examinado desde diversos puntos por la ciencia Jurídica, especialmente, los aspectos estáticos y dinámicos.

“...El primero examina la situación legal(los derechos y las obligaciones, los poderes y deberes tributarios) de los distintos sujetos tributarios (activo y pasivo) en un momento determinado, y se plasma en el concepto central de la relación Jurídica: El segundo, la serie de situaciones sucesivas en que se encuentra o puede encontrarse esos mismos sujetos a los largo de diversos momentos, y se centra en conceptos básicos de "función" y Potestad tributaria...” (Pérez de Ayala y Eusebio González, 2014, p. 111)

Pese a lo manifestado anteriormente, se puede hacer uso de la distinción entre Derecho Tributario Material o Sustantivo y el Derecho Formal o Administrativo; el primero, maneja la relación jurídica tributaria obligacional; y, el segundo, deberes no obligacionales. Pese a los vicios y virtudes de las clasificaciones tradicionales, no hay muchas cosas que marquen una división radical, más existen cosas que los unen más que aquellas que los separan.

La norma creadora del tributo fija una ratio en el presupuesto de hecho, no liga, sin embargo, esta situación da origen al nacimiento de la obligación tributaria conectada al pago de un tributo y a la realización del hecho imponible. Puede existir ligada a esa realización una serie de situaciones jurídicas instrumentales, cuyo desarrollo progresivo determinará el acto final que constituye el presupuesto al que se ha conectado el efecto que agota la ratio del tributo.

Los autores citados, sostienen, que el estudio del fenómeno tributario desde la perspectiva dinámica no puede ligarse al concepto de relación jurídica, ni a la distinción de Derecho Tributario Material o Formal, debiendo reconducir a la consideración específica de los distintos presupuestos materiales o instrumentales y consiguientemente al estudio de los efectos, es decir al examen de las situaciones jurídicas generadas y a las diversas relaciones que se producen.

Máxime, manifiestan que, desde el punto de vista doctrinario, los esquemas de tipo dinámico son los que permiten diferenciar los momentos de creación y aplicación de la norma tributaria, tomando en consideración los mecanismos que puedan servirse el Estado o administración seccional para pretender el cumplimiento de una prestación tributaria.

1.2.1. Teorías de la ponderación de derechos

a) Teoría de la Constitución y nexos con la protección de los derechos colisionados.

Según Riccardo Guastini, para la filosofía política el término Constitución es comúnmente utilizado, en su sentido originario, para denotar:

“...cualquier ordenamiento estatal de tipo liberal-garantista; un ordenamiento en el que la libertad de los ciudadanos en sus relaciones con el Estado esté protegida mediante oportunas técnicas de división del poder político...” (Guastini, 2017, p. 67).

El término Constitución denota no ya una organización política cualquiera, sino una organización política liberal y garantista.

En este sentido, el ámbito de los derechos fundamentales colisionados se perfila como un elemento de gran interés, más aún si se considera el enorme catálogo que prevé la Constitución Boliviana cuya importancia radica en que constituye un parámetro para asegurar los límites al ejercicio de cada derecho fundamental para así lograr una pacífica convivencia en sociedad.

Vale decir, en una sociedad donde se tenga seguridad y certeza sobre los derechos que debe respetar y proteger el Estado, a través de la ponderación. Es así que, el concepto liberal de Constitución fue adoptado por el artículo 16 de la Declaración de los Derechos Humanos y Ciudadanos de 1789, que estableció lo siguiente:

“...Una sociedad en la que no esté asegurada la garantía de los derechos ni reconocida la división de poderes, no tiene Constitución...”.

b) Teoría Ponderativa de los Derechos Fundamentales.

Ponderar derechos fundamentales conduce a problemas; Ricardo Guibourg, explica dos objeciones formuladas por Jürgen Habermas:

“...La primera objeción de Habermas es que el modelo ponderativo quita fuerza normativa a los derechos fundamentales.

Él opina que por la ponderación los derechos se degradarían al plano de los objetivos, programas y valores. La segunda objeción se trata de un problema conceptual. Habermas afirma que, con la teoría de la ponderación, el derecho es sacado del ámbito de lo válido y lo inválido, de lo correcto e incorrecto, y de lo justificado; y se trasplanta a uno que sería definido por representaciones ideales como las de una mayor o menor adecuación, y conceptos como el de discrecionalidad...” (Guibourg, 2018, p. 36).

Con lo desglosado por Habermas, considera que los derechos fundamentales son mandatos, normas de principio que ordenan la realización de algo en la más alta medida, relativamente a las posibilidades materiales y jurídicas.

De allí que, la ponderación obedecería al grado de incumplimiento o perjuicio que genera un derecho y la importancia de la materialización de otro.

c) Ley de Ponderación de Derechos Fundamentales y Principios.

Robert Alexy, señala que la ponderación podría ser considerada como una técnica para resolver conflictos de derechos fundamentales, habida cuenta que:

“...Los jueces tendrían la facultad para poder determinar en un caso concreto, cuál es el derecho fundamental que debería prevalecer en una hipótesis de conflicto por intermedio de la ponderación de principios...” (Alexy 2015, p. 9).

d) Teoría Conflictiva de los Derechos Fundamentales.

Según la visión conflictivista de los derechos fundamentales, propuesta por Antonio Pérez, éstos son realidades que eventualmente pueden entrar en oposición entre sí, porque se tiene el convencimiento de que:

“...Al ejercer un derecho fundamental, éste se puede encontrar enfrente, en postura disconforme a la de ese ejercicio con el titular de otro derecho fundamental que pretende igualmente ejercerlo. En caso de conflicto o de antinomia subjetiva, si se permite la paradoja, quien debe ceder y quien debe continuar cómo se construye ese límite al derecho fundamental, son preguntas claves para una teoría de los derechos fundamentales...” (Pérez, 2016, p. 86).

De esta teoría puede concluirse que, para las posturas conflictivistas, los derechos fundamentales son realidades jurídicas que de modo natural tienden a colisionar, lo cual lleva a aceptar que los conflictos se hacen inevitables. Frente a una situación de conflicto, la solución se reduce sólo a preferir un derecho y desplazar el otro, es decir, poner a uno de los derechos en conflicto por encima del otro. Para esto se hace necesario encontrar los mecanismos que justifiquen la preferencia de un derecho en detrimento del otro. Los principales mecanismos de solución que utilizan quienes parten de una visión conflictivista de los derechos humanos son la jerarquía y la ponderación de derechos. Una propuesta de jerarquización de derechos se formula por Alfonso Ruiz, para quien existen unas libertades jerárquicamente superiores a otras:

“...Si por democracia liberal se entiende el sistema político de toma de ciertas decisiones por representantes en competencia entre sí y elegidos libre y temporalmente por todos los ciudadanos, este sistema exige la preeminencia de algunas libertades que, en mi opinión, deben estar incluso por encima de la propia decisión popular...” (Ruiz, 2017, p. 547).

Dentro de este mecanismo de solución de los conflictos, la supremacía de uno u otro derecho dependerá del juzgador que se emplee para determinar la importancia de los derechos

involucrados en un litigio concreto, derechos que en Bolivia en definitiva vienen bastante marcados por cuestiones ideológicas.

e) Teoría de la Unidad de la Constitución como favorecedor de una interpretación armoniosa.

Para el caso de las disposiciones constitucionales que reconocen derechos, no sólo existe la posibilidad sino también la necesidad de una interpretación sistemática de las normas que los contienen. De esta forma, Pedro Serna contextualiza:

"...en el plano jurídico práctico, si el hombre no fuese básicamente una unidad, y si no existiese un bien común, no se podría -aunque se estableciera dogmáticamente- interpretar como un sistema aquella parte de la Constitución que reconoce los derechos fundamentales..." (Serna, 2014, p.230).

Este principio de unidad tanto de la naturaleza humana en tanto que base de los derechos, como de las distintas normas recogidas en la Constitución, especialmente las que reconocen derechos, se vería negado si en los casos concretos, lejos de buscar la vigencia conjunta y armoniosa de los distintos derechos fundamentales, se intentara interpretar y aplicar las normas que los contienen como si se tratase de derechos en oposición o contradicción y solucionar las controversias de modo que se haga prevalecer a uno de ellos sobre el otro.

f) La Naturaleza Jurídica de los Derechos Fundamentales.

De acuerdo a lo expuesto por el jurista Víctor García:

"...el término derecho fundamental es una invención alemana del siglo XIX, habiendo sido empleado por primera vez en la Constitución Alemana de 1849, aprobada por la Asamblea Nacional de Frankfurt, la cual incorporó un título especial denominado Los Derechos Fundamentales del Pueblo Alemán..." (García, 2017, p. 45).

Desde aquel tiempo hasta la actualidad, el término ha sido acogido con gran aceptación, habiendo pasado a formar parte del lenguaje común. En el caso de Bolivia, la Constitución de 1967, sancionada por la Asamblea Constituyente de ese año, ya comenzó a emplear la nomenclatura de Derechos y Deberes Fundamentales de la Persona para desarrollar la sección dogmática de su texto constitucional.

En otras palabras, los derechos fundamentales son todos aquellos reconocidos y organizados por el Estado, por medio de los cuales la persona, en los diversos ámbitos de su vida, realiza y desarrolla su comportamiento dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico estatal.

Por otro lado, es notable que en la actualidad las fuentes del Derecho muestren una diversidad conceptual entre las expresiones derechos humanos, derechos fundamentales, y derechos constitucionales, aunque en muchos casos dichos términos son utilizados con carácter equivalente.

Sin embargo, es posible precisar que para Juan Ramírez:

“...los derechos humanos aparecen como expresión de reconocimiento y compromiso de los Estados para su respeto, promoción y vigencia en los tratados internacionales suscritos para ese efecto. En tanto, los derechos fundamentales fluyen del contenido de los textos constitucionales que rigen la vida de los Estados democráticos y, asimismo, los derechos constitucionales se entienden como aquellos insertos y reconocidos en la misma Constitución como Ley Fundamental y sujetos a distintos mecanismos de protección interna...” (Martínez, 2015, p. 32).

Ahora bien, en la doctrina constitucional contemporánea, Robert Alexy¹ ha determinado algunas características de los derechos fundamentales que pueden ser entendidas de la siguiente manera:

“...a) Gozan de máximo rango no solo por ser producto de la jurisprudencia constitucional de carácter vinculante, sino porque, en muchos casos, se encuentran consignados ampliamente en los textos constitucionales y rigen como normas generales y superiores sobre el resto de las disposiciones normativas. b) Poseen máxima fuerza jurídica, lo que implica descartar la lectura simbólicamente programática de estos derechos, dado que los distintos niveles de organización del Estado (Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral), así como en los diversos actos del ámbito privado, deben observarlos, promoverlos y tutelarlos. c) Poseen máximo grado de importancia e indeterminación, dado que no regulan cuestiones intrascendentes, sino que rigen para los elementos estructurales de la sociedad y de la persona humana (vida, dignidad, libertad, propiedad, seguridad, etc.) ...” (Alexy, 2017, p. 187).

¹ Alexy, Robert. (2017). *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Pág. 187.

Asimismo, su configuración normativa es bastante escueta respecto a los supuestos de hecho sobre los cuales han de aplicarse; en consecuencia, los derechos se materializan en virtud a las técnicas de interpretación que utilice el órgano encargado de su protección.

La igualdad jerárquica de los derechos supone básicamente que ninguno está por encima de otro, sino que todos son fundamentales y se encuentran tan estrechamente relacionados en un plano de igualdad que no pueden ser perjudicados en su libre ejercicio.

Así, en caso de conflicto se deberá efectuar una ponderación suficientemente justa y equilibrada, de tal forma que no se llegue a desnaturalizar la esencia de ninguno de ellos. Actuar en sentido contrario sería consentir una injusticia y significaría una afrenta a la misma Constitución.

La directa aplicación de los derechos significa que estos no requieren necesariamente de un desarrollo legislativo para su cumplimiento, dado que, por su reconocimiento constitucional y la fuerza expansiva de las normas de la misma Constitución, éstos se sitúan en un plano preferente de aplicación, considerando que la Constitución es una norma jurídica cualitativamente distinta de las demás y situada por encima de ellas, por lo que, la observancia de la carta de derechos es ineludible para todos y todas, gobernantes y gobernados, ello con el propósito de vivir libres de arbitrariedades.

Los derechos establecidos en la Constitución poseen mecanismos eficaces e idóneos de defensa que la misma Constitución prevé a fin de asegurar la protección integral e inmediata de los derechos de cualquier persona, en caso de amenaza o vulneración directa e ilegítima, lo que también supone una forma de defensa de la Constitución.

A este efecto, la misma Constitución de Bolivia establece las acciones de defensa, que, prácticamente, constituyen las acciones procesales destinadas a tutelar en forma efectiva, pronta y oportuna la vulneración de los derechos, en caso de amenaza, restricción o supresión directa e injustificada por parte de cualquier persona, se encuentre o no en situación de autoridad.

En este sentido, la Constitución aprobada en 2009 establece un mecanismo de control tutelar de los derechos fundamentales, con la finalidad de resguardar y garantizar el pleno ejercicio de todos los derechos fundamentales y garantías constitucionales de las personas, operando como límites naturales al ejercicio del poder público del Estado.

De ahí que, el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), según lo dispuesto por el artículo 202 numeral 6 constitucional, debe ejercer este control a través de la revisión de las resoluciones

emitidas a la conclusión de los procesos constitucionales emergentes de las siguientes acciones tutelares

El análisis, revisión y resolución de los conflictos tutelares supone una evaluación integral del estado de situación del derecho vulnerado, para analizar el grado de su afectación y las posibilidades de su restitución inmediata, que también debe ser oportuna en caso de que el derecho hubiese sido dañado por una acción de hecho ejecutada en forma ilegal, a cuyo efecto deberá analizarse también la conveniencia de aplicación de una medida cautelar, en el caso concreto, para salvaguardar a la persona.

En todo caso, la protección de los derechos no se agota con la utilización de las vías procesales que se encuentren previstas en nuestro sistema constitucional, sino que, además, las puertas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos se encuentran abiertas y accesibles para denunciar la vulneración de nuestros derechos.

Este no es un dato menor, sino más bien uno de mucha importancia en tiempos en que algunos países deciden privar a sus ciudadanos de este medio de defensa, cuando renuncian a la jurisdicción de esta Corte que, con sus bemoles y tropiezos, es una garantía de no impunidad frente al eventual ataque de los detentadores del poder.

1.2.2. El contribuyente como sujeto de derechos fundamentales

La situación en la que se encuentran las distintas Cartas y Declaraciones de Derechos a nivel global sigue siendo precaria; sin embargo, en los últimos años, en el contexto supranacional el nivel de desarrollo de las políticas de transparencia fiscal se ha consolidado y respetado. En el ámbito tributario las exigencias de los Estados, originadas por los cambios derivados de la tecnología, han requerido una revisión de las reglas que regulan los sistemas legales de control del funcionamiento de las Haciendas públicas.

Llegados a este punto, ante el panorama jurídico, sociológico y político planteado en los epígrafes anteriores, es necesario analizar el concepto de derecho fundamental para reiterar que todos los contribuyentes son sujetos de derechos. Por tanto, se profundizará en el concepto de derechos fundamentales y lo que deben representar para los contribuyentes.

1.2.3. La proporcionalidad del poder tributario

El verbo contribuir proviene del latín, *contribuere*, cuya etimología está compuesta por la palabra *con* y *tribuo*. *Con*, deriva de *cum*, que significa acción en conjunto, es una acción inclusiva y simultánea con más de un individuo, es una acción en combinación con alguien. *Tribuo*, significa pagar, asignar, garantizar, dar (Alexy, 2013, p. 97). aunque también tiene un doble significado, ya que *tribus* hace referencia a la comunidad. Por lo que la etimología de contribuir trae causa, simplemente, de dar en conjunto, y, por ende, el contribuyente no es más que la persona que dentro del conjunto, asigna o da. Contribuir implica poner algo en común (dividir algo entre la tribu), con lo que, no supone (o, mejor dicho, no tendría que suponer) un sacrificio individual, sino una ganancia indirecta en cuanto cada individuo es miembro de una comunidad. Por tanto, el tributo es el máximo instrumento de justicia distributiva, cuyo fin último es la corrección de las imperfecciones del mercado, mediante el ejercicio de las políticas de gasto encaminadas a tutelar los fines sociales a fin de tener un bienestar común (Montoya, 2010, p. 47).

Sin embargo, como dice Pérez de Ayala y López de Ayala, *“la única finalidad inmediata y cierta del tributo es el interés financiero del Estado, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes”*. (Pérez, 2009, p. 25). Ciertamente, entran en conflicto dos intereses, el interés financiero, es decir, el interés del Estado en recaudar para cumplir con su cometido y, el interés del contribuyente en preservar su propiedad privada y, por tanto, el interés último de contribuir únicamente con lo que realmente, legalmente, corresponda dar.

Es decir, en el último término la justicia tributaria, representa una forma justa de dar a cada uno lo que le corresponde, entendiendo Justicia como aquello que corresponde a cada uno:

“...constans et perpetua voluntas, ius suum cuique tribuere aquello proporcional, porque lo proporcional es un término medio y lo justo es asimismo proporcional Lo justo es precisamente esto: lo proporcional...” (Pérez, 2009, p. 25).,

Este debería ser el objetivo del Derecho y la Justicia: otorgar a cada uno lo que le corresponde, alcanzar la proporcionalidad. Lo que no es incompatible con que una forma justa de contribuir sea el hacerlo conforme a lo que cada uno proporcionalmente, en su justa medida, puede dar; es decir según su capacidad económica, criterio basilar de distribución de la carga tributaria¹⁵¹

Y es que la capacidad económica es el nexo de unión del Derecho tributario con el Derecho constitucional. Sainz de Bujanda, decía:

“...tendrán, pues, fundamento jurídico-constitucional aquellos hechos imponible que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta. Si el hecho imponible definido en la ley tributaria entra en colisión con el antedicho criterio, la obligación tributaria no será válida, mas no porque a ella le falte la causa, sino porque el hecho que pretende generar el vínculo de obligación carece en sí mismo de fundamento constitucional...” (Sainz, 2003, p. 98).

Pérez de Ayala justifica este interés financiero, plasmado en el tributo, al tener una “causa final” que no es otra que el servicio al “bien común” definido, éste, a su vez, como un bien objetivo y conveniente para todos, por ser complementario y enriquecedor de los bienes e “intereses” particulares o privados.

De aquí que es importante recalcar que todo contribuyente, al fin y al cabo, no deja de ser un ser humano que, por su naturaleza, al amparo de la dignidad, es titular de los derechos humanos, constitucionalmente protegidos. El efecto propio que genera la necesidad recaudadora del Estado sobre los ciudadanos es la de crear unos límites al interés recaudador del Estado, fundamentados sobre la capacidad económica o la capacidad de contribuir, que implica un límite a la confiscatoriedad.

El llamamiento al contribuyente a sostener las cargas del Estado no puede ser absoluto, ya que entonces el Estado correría el peligro de extralimitar las barreras de los derechos fundamentales que salvaguardan al contribuyente resultando su actividad confiscatoria.

Así lo entiende Pérez Royo cuando dice:

“...el principio de capacidad contributiva sancionado en el propio artículo 31.1 de la CE, funciona como un límite a la acción legislativa en materia tributaria. Límite que se desarrolla en varias direcciones: Como una garantía del contribuyente, en la medida en que se relaciona el deber de contribuir con el concurso a los gastos públicos...” (Rivera, 2004. P. 213).

Por lo tanto, los actos de los poderes públicos, también en materia fiscal, deben tener una acción limitada,

“...de manera que el ciudadano no sea un simple objeto de la decisión estatal, o mejor dicho, de la arbitrariedad estatal...”

Es aquí cuando entra en juego el principio de proporcionalidad en las relaciones Estado-contribuyente. Y es que este límite al poder del fisco es fruto, en última instancia de la dignidad como persona humana que, de forma general, queda presente en todas las Cartas de Derechos y Constituciones occidentales. Y, como dice Nogueira Alcalá,

“...la dignidad de la persona se constituye en el valor supremo y en el principio jurídico que constituye la columna vertebral básica de todo el ordenamiento constitucional y es fuente de todos los derechos fundamentales, irradiando todo el sistema jurídico el que debe interpretarse y aplicarse conforme a las condiciones en que dicha dignidad se realice de mejor forma...” (Rodríguez, 2016. P. 45).

por tanto, es la dignidad de la naturaleza humana lo que cimienta los derechos humanos o derechos fundamentales en una norma constitucional. Al fin y al cabo, los contribuyentes, por muy contribuyentes y obligados tributarios que sean, tanto en el caso de las personas físicas como en el caso de las jurídicas entidades¹⁶⁰, cuyo director y beneficiario último es una persona, no dejan de ser seres humanos. Entonces, los contribuyentes, como seres humanos, deben quedar amparados por los derechos fundamentales de las cartas y constituciones a las que quedan sujetos.

Asimismo, el Estado debe poder garantizarse la obtención de recursos hacendísticos, justificados en el deber de contribuir como deber de solidaridad que, como dice Rodríguez Bereijo

“...se conecta lógica e ideológicamente con la cláusula de Estado social y democrático de Derecho, constituye un elemento indispensable para su existencia y funcionamiento como sociedad política organizada...” (Rodríguez, 2015. P. 107).

Es lógico que en esta relación de reciprocidad Estado-ciudadano contribuyente a la que se ha aludido en párrafos anteriores, el contribuyente, como ciudadano y como garante de estos recursos, debe encontrar amparo bajo el mismo nivel de protección jurisdiccional que el del Estado, porque, como dice Aguillo Avilés

“...es conocido que el ámbito donde más enérgicamente se manifiesta el poder público y donde los derechos y garantías de los ciudadanos se encuentran más limitados, comprometidos o afectados es –junto con el penal– el relacionado con la actividad de la Hacienda Pública, y, dentro de éste, el tributario...” (Soteldo, 2010. P. 66).

En definitiva, los derechos y principios constitucionales sobre los que sustenta el deber de contribuir, junto con los muchos otros principios y derechos constitucionales suponen un límite al poder financiero del Estado. Este es su cometido y principal función y, por este motivo, deben ocupar la misma posición jurídica que el derecho del Estado al crédito tributario.

1.3. MARCO CONCEPTUAL

Para una mayor comprensión jurídica pasamos a detallar los conceptos que revisten de mayor relevancia en el desarrollo de la temática a abordar, considerando que los mismos serán base fundamental para entender la necesidad de declarar la inconstitucionalidad del artículo 89 del CTB.

1.3.1. Derecho tributario

El Derecho tributario es también:

“...una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común...”
(Duran, 2018. P. 21).

El Derecho Tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo, así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos. El Derecho Tributario es el sistema de normas que regulan las relaciones entre el Estado y los particulares en materia tributaria, está conformado por los siguientes **elementos**:

a) La relación tributaria

La relación tributaria es

“...el vínculo jurídico que se configura entre el Estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos. La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos) genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador...” (Rodríguez, 2016. P. 45).

b) El hecho imponible

El hecho imponible es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Es un hecho jurídico puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos, está tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria.

Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción.

c) Los sujetos de la relación tributaria

Esos sujetos son el sujeto activo que es el Estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago, y el sujeto pasivo que es el contribuyente, pero puede ocurrir que sea un tercero obligado; por ejemplo, los agentes de retención. La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible.

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible. Es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto. La doctrina distingue entre sujetos de la potestad tributaria; la ley los vincula, pero no hay necesariamente identidad entre ambos sujetos pasivos. En la doctrina las clases de sujetos pasivos son:

- *Contribuyente: hace referencia al que soporta la carga tributaria; puede ser el mismo sujeto pasivo, pero no necesariamente. Ejemplo: Impuesto sobre la renta, el mismo sujeto pasivo es el contribuyente; pero el mismo sujeto pasivo soporta la carga tributaria, no la traspasa a otros, como se da en el caso de impuesto de ventas, en el que el sujeto pasivo carga el impuesto a los consumidores, quienes en realidad soportan la carga tributaria.*
- *Sustituto: es el caso del sujeto pasivo que no soporta la carga tributaria, sino que traspasa a otros con permisión de la ley. Ejemplo: el caso del impuesto de ventas, ya explicado. El comerciante es quien tiene la obligación de entregar el dinero al Estado; es el deudor, pero no es el contribuyente, pues la carga tributaria la soporta el consumidor. Cuando el sujeto pasivo*

soporta la carga tributaria se le llama sujeto pasivo contribuyente. El sustituto participa indirectamente del hecho imponible; no es el titular del hecho imponible. Y es la ley la que debe establecer los mecanismos que traspasen al contribuyente lo pagado por el sustituto.

- *Responsable: siempre es un tercero, que aparece después con motivo del hecho o acto posterior o por una omisión; pero sobreviene por un hecho distinto del hecho generador, aunque la obligación la asume del hecho generador. Está obligado al pago sin participar en el hecho generador; por eso es sujeto pasivo también. Es un garante. (Rodríguez, 2016. P. 45).*

1.3.2. Derecho Tributario Constitucional

Para el tributarista Héctor Villegas, esta rama está dentro del derecho constitucional, señalando que el Derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en los países en que estas existen (y aun cuando estas no sean constituciones escritas). Dice también que es una parte del derecho constitucional que solo puede considerarse tributario por el objeto al cual se refiere. (Vargas, 1999. P. 85).

Contrariamente Catalina García Vizcaíno, no coincide con la idea de considerar al Derecho tributario constitucional una rama del derecho constitucional; explica que el derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados, etc.) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto conocido como “garantías del contribuyente” las cuales dice representan limitaciones constitucionales del poder tributario.

Al respecto compartimos el criterio de que no puede considerarse al Derecho Tributario Constitucional rama jurídica específica del derecho tributario, como una parte del Derecho constitucional, más aún, hoy que ya no es discutible la autonomía del Derecho Tributario, por el avance que ha tenido durante estos últimos años en nuestra legislación. El Derecho Tributario Constitucional engloba los principios de legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y proporcionalidad, como los límites fundamentales del ejercicio del poder tributario que emerge del Estado, principios que se desarrollan más adelante.

a) Derecho Tributario Sustantivo o Material

Está conformada, por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico - tributaria que nace entre la Administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.

b) Derecho Tributario Formal o Administrativo

Es el conjunto de normas y disposiciones, cuya función principal es la recaudación; se traduce en la actividad de la Administración facultada para exigir al sujeto pasivo la obligación de presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria, con documentación contable, declaraciones juradas, etc.

c) Derecho Tributario Penal

Comprende el régimen de sanciones a las contravenciones y/o infracciones a las obligaciones materiales y formales por parte del contribuyente, lo que genera un hecho sancionatorio. Con el desarrollo del Comercio Electrónico han surgido los llamados delitos informáticos, los cuales merecen un análisis independiente de estudio (Romero, 2014. P. 95).

d) Derecho Tributario Procesal

Es el conjunto de normas que regulan los procesos por medio de los cuales se resuelven las controversias que se suscitan entre los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, procedimiento en sede administrativa y jurisdiccional, esto en el anterior Código Tributario - Ley 1340 en las demandas Contencioso tributarias, actualmente con la vigencia de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, se resuelven solo en sede administrativa ante la Superintendencia Tributaria (Rodríguez, 2016. P. 45).

e) Derecho Tributario Internacional

Está constituido por los Tratados, Acuerdos, Convenios celebrados entre los Estados cuya soberanía entra en contacto, es fundamental por los procesos de integración económica, por problemas de armonización fiscal que dichos procesos conllevan, como la doble imposición internacional, además la localización de los llamados “paraísos fiscales”, las transferencias de capital y tecnologías de las sociedades industrializadas a las filiales de países extranjeros (precios de transferencia); lo es con mayor razón hoy, con el desarrollo del Comercio electrónico, donde no existen límites geográficos.

1.3.3. Administración Tributaria

Es una entidad del ejecutivo nacional encargada de hacer cumplir funciones, verificar y fiscalizar el cumplimiento de las leyes tributarias, es decir, es la encargada de controlar impuestos y tasas del país (Rodríguez, 2016. P. 45).

La administración tributaria, se define como una organización delegada por el Estado de una nación, con el objetivo de realizar funciones relacionadas a la fiscalización, vigilancia y cumplimiento de leyes tributarias. Por lo tanto, maneja todo lo relacionado al impuesto, el cual se constituye en la obligación tributaria que el Sujeto Pasivo debe cumplir en favor del Sujeto Activo, toda vez que ocurre el hecho imponible, que la norma jurídica ha dispuesto como tal. Esa misma norma, deberá indicar la forma de cuantificar el importe del tributo, en el caso de la obligación tributaria material, o de los deberes formales que deberá cumplir el contribuyente.

La administración tributaria se encarga de tomar atribuciones relacionadas a la innovación del desarrollo financiero en una industria. Asimismo, realiza proyecciones, que permiten que los contribuyentes inviertan con mayor facilidad. Educa a empresarios y ciudadanos, con referencia al pago de impuesto antes del tiempo de vencimiento. La administración tributaria, tiene entre sus fines, la capacitación de profesionales, para hacer crecer el sistema económico de un país. Esta institución posee el respaldo del Estado, por las características ya descritas.

Las instituciones tributarias respetan las normas relacionadas a los procesos fiscales. Efectúan sistemas de planificación destinadas a mejorar las condiciones monetarias de la industria. Maneja procesos estadísticos y logísticos que ayudan a perfeccionar los procesos de pagos tributarios.

1.3.4. Contribuyente

El contribuyente es aquella persona física o jurídica con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas, patentes o contribuciones especiales), con el fin de financiar al Estado.

“...El contribuyente es, en sentido general, el sujeto pasivo en Derecho Tributario, siendo el sujeto activo el Estado, a través de la Administración Tributaria...” (Bravo, 2017, O. 289).

De acuerdo a Carlos Mallorca

“...En el ámbito de las obligaciones fiscales y pago de impuestos, el contribuyente es la persona física o jurídica que soporta la carga del impuesto, pero no necesariamente es el obligado al pago del impuesto a la Hacienda Pública...”

Cuando se hace referencia a impuestos, y sobre quién debe hacerse cargo de las obligaciones tributarias que un determinado impuesto arroja, es muy habitual la confusión de los términos de contribuyente y sujeto pasivo.

Es cierto que en muchos impuestos estas dos figuras suelen coincidir, pero en realidad, encontramos diferencias significativas entre uno y otro.

- El sujeto pasivo es la persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea como responsable último del impuesto o como contribuyente. Esta figura es el deudor frente Hacienda, ya que ha generado el hecho económico por el que surge la obligación del pago del impuesto.
- Por otro lado, el contribuyente es la persona física o jurídica llamada a soportar la carga del impuesto, ya que es el titular de la capacidad económica que da lugar a la generación del propio impuesto.

1.3.5. Derecho a la defensa

Siguiendo a Balaguer, el derecho a la defensa consiste en:

“...el derecho fundamental que asiste a toda persona física a la que se le haya atribuido la comisión de algún hecho punible de defenderse de la acusación garantizándole asistencia técnica y la posibilidad de una oposición eficaz a la pretensión punitiva, haciendo valer en el proceso su derecho constitucional a la libertad. Incluye por consiguiente, tanto el derecho a la autodefensa como a la asistencia letrada...” (Balaguer, 2011, p. 289).

Este derecho a la defensa nace con la imputación y, en este sentido, surgen en ese mismo momento los derechos que el ordenamiento establece para su aseguramiento, así, el derecho a conocer el acto procesal que ha motivado la apertura del sumario o, en su caso, ilustración suficiente de la resolución judicial que abre la instrucción, con este derecho se trata de asegurar también la efectiva realización de los principios de igualdad y de contradicción entre las partes.

1.3.6. Debido Proceso

Uno de los conceptos de mayor uso lo define como:

“...el cumplimiento con los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, por ejemplo en cuanto a posibilidad de defensa y producción de pruebas...” (Cabanellas, 2012, p. 167).

Gregorio Badeni precisa que el debido proceso legal, consiste en una categoría genérica que abarca diversas garantías procesales específicas, destinadas a suministrar a los individuos el amparo necesario para la salvaguarda de sus derechos, con motivo del ejercicio del poder jurisdiccional del Estado.

1.3.7. Seguridad Jurídica

La primera formulación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, abordada a través de la exigencia de certeza, aparece con Adam Smith:

“...El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, la comunicación del tributo a pagar, entre otros criterios, debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas...” (Smith, 1987, p. 32).

1.3.8. Derechos del Contribuyente

Los derechos de los contribuyentes son las obligaciones o los deberes que debe cumplir la Administración Tributaria, ante los contribuyentes en cuanto a las funciones de recaudación, control y educación tributaria. Por ello, en las relaciones jurídico fiscales actuales, existe la necesidad que los derechos de los contribuyentes, se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro; que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo, en el que el gobierno ejerce su facultad de imperio sobre los contribuyentes para establecer, y recaudar los tributos que requiere para financiar el gasto público.

Los contribuyentes han sido vulnerables ante las administraciones tributarias, varias veces por desconocimiento de la ley; ya que cuando el contribuyente no tiene conocimiento de sus derechos, la administración tributaria puede actuar de manera despectiva ante el contribuyente. Como

ejemplo claro se puede mencionar, el cometido en atención al público, por los asistentes de ventanilla, cuando ese funcionario, no informa de manera correcta las obligaciones y deberes formales al contribuyente.

“El tema sobre los derechos del contribuyente es, a no dudarlo, atrayente por el interés que despierta al igual que por la oportunidad que se presenta para examinarlo desapasionadamente, partiendo de la experiencia sobre el caso, la amplia y valiosa doctrina que eximios pensadores del Derecho Tributario han patentado, al igual que con la aspiración de que los resultados que se obtengan puedan servir para adoptar decisiones positivas que ayuden a solucionar la serie de problemas que se presentan en torno a los Derechos del Contribuyente” (Rodríguez, 2016. P. 45).

En las XX Jornadas del año 2000 del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) fue el profesor brasileño Ricardo Lobo Torres, que en su exposición parte de un supuesto inobjetable, cuando afirma que los derechos humanos deben ser comprendidos como idea que integra, tanto los derechos humanos proclamados en los grandes textos internacionales, tales como la Declaración de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) de 1948, la Declaración de la Organización de Estados Americanos (OEA) de 1969, al igual que los derechos declarados y reconocidos en las constituciones nacionales de los diferentes países. (Montoya, 2000. P. 85).

Los derechos del contribuyente se inscriben en el campo de los Derechos Humanos, tema a partir de la expedición de la primera Constitución de los Estados Unidos en 1788 ; y luego desde la Revolución Francesa de 1789, que se expide la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, el 17 de agosto de 1789, es cuando nace la necesidad de perennizar en norma escrita, de aplicación general, universal, la existencia y vigencia de esos derechos, lo que impulsó para la expedición de la “Declaración Universal de los Derechos del Hombre”, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en París, el 10 de diciembre de 1958.

En la mayoría de países del mundo, contaban en sus constituciones, disposiciones expresas de rango constitucional, mediante las que reconocían los derechos humanos; sin embargo a pesar de la existencia de normativa de rango constitucional, se desconocieron estos derechos, por lo que en reuniones internacionales sobre la problemática del Derecho Tributario, se consideró este aspecto fundamental, y se dispuso promover los derechos humanos; situación que desembocó en la creación de normas adecuadas, a este contexto.

1.4. Principios constitucionales

Los principios constitucionales del Derecho Tributario como los criterios generales, plasmados en la Constitución, deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario. De acuerdo con el artículo constitucional 108, numeral 1:

“...Son deberes de las bolivianas y bolivianos:

1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes...”.

Puede decirse que los principios constitucionales de Derecho Tributario constituyen auténticos límites al ejercicio del poder de imposición del Estado. De este modo, la referencia al carácter informador de la actuación de los Órganos Públicos que se predica de estos principios, deviene así en un verdadero límite al ejercicio del poder tributario, de forma que quienes lo ostentan han de someterse imperativamente a ellos.

Este papel informador de los principios constitucionales tributarios opera -como se desprende de la Cuarta Parte, referido a la Estructura y Organización Económica del Estado, Título I de la Organización Económica del Estado, Capítulo Tercero, Sección I- de la Política Fiscal, artículo 323 de Constitución de 2009, sobre los órganos de poder del Estado cuando lo ejercen a través de sus manifestaciones más genuinas.

Cualquier vulneración de los principios constitucionales del Derecho Tributario podrá motivar la interposición del Recurso Contra Tributos Ilegales previsto por el artículo 202, numeral 4, de la Constitución ante el Tribunal Constitucional Plurinacional, contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en la Constitución.

Por su parte, para las normas jurídicas de rango inferior a la ley supone su inaplicación por jurisdicciones especializadas reguladas por Ley conforme dispone el artículo 179, parágrafo I de la Constitución de 2009, de donde se desprende la garantía de la jurisdicción especializada tributaria, considerando que conforme dispone el artículo 178 de la misma Constitución expresa que:

“...La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad,

pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos...”.

1.4.1. Análisis de normas que regulan la relación jurídico- tributaria.

Se analizarán los principios que regulan las funciones que poseen las Administraciones Tributarias, y por otra parte los derechos de los contribuyentes.

Los principios tributarios de Bolivia al igual que el resto del mundo, son proposiciones que explican, dan cuenta y delimitan un determinado saber o conocimiento. Los principios existen por ser límites a la potestad tributaria. Es decir, existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Los principios tributarios se encuentran detallados en la propia Constitución, sobre los cuales se maneja la Administración Tributaria.

a) Principio de Capacidad Económica o Contributiva.

Al principio de capacidad económica o contributiva debemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, así lo consideran los criterios o principios materiales contenido en el artículo 108, numeral 7 de la Constitución Política del Estado, donde se encuentra plasmado dicho principio, habida cuenta que:

“...Son deberes de las bolivianas y bolivianos: 7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley...”.

La redacción del precepto constitucional configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario nacional, hasta el punto que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Bolivia, prácticamente es insuficiente sobre este importante principio constitucional tributario. Así podemos citar la Sentencia Constitucional (SC) 0090/2006, de 17 de octubre, dictada en un incidente de inconstitucionalidad, donde se estableció el principio de igualdad con los siguientes fundamentos:

“...Respecto al principio de igualdad este Tribunal en la SC 0049/2003, de 21 de mayo, ha señalado que: “(...) el mandato de igualdad en la formulación del derecho exige que todos sean tratados igual por el legislador. Pero esto no significa que el legislador ha de colocar a todos en

las mismas posiciones jurídicas ni que tenga que procurar que todos presenten las mismas propiedades naturales ni que todos se encuentren en las mismas situaciones fácticas. El principio general de igualdad dirigido al legislador no puede exigir que todos deban ser tratados exactamente de la misma manera y tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos. Entonces, el medio idóneo para que el legislador cumpla con el mandato de este principio es aplicando la máxima o fórmula clásica: 'se debe tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual'. En eso consiste la verdadera igualdad. A quienes presentan similares condiciones, situaciones, coyunturas, circunstancias, etc., se les puede tratar igualmente; pero, cuando existen diferencias profundas y objetivas que no pueden dejarse de lado, se debe tratar en forma desigual, porque solamente de esa manera podrá establecerse un equilibrio entre ambas partes. La Ley es la que tiene que establecer los casos, formas y alcances de los tratamientos desiguales...”.

En la jurisprudencia constitucional extranjera podemos referirnos a las sentencias más relevantes del Tribunal Constitucional de España, que ha establecido una línea jurisprudencial sobre el principio de igualdad tributaria.

La Sentencia 27/2011 de 20 de julio de 2011, afirma que el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra, o también la Sentencia 45/2009 de 20 de febrero de 2009; sin embargo, en otros pronunciamientos como las Sentencias 37/2007 de 26 de marzo de 2007 y 211/2012 de 11 de diciembre de 2012, el Tribunal Constitucional español ha sostenido que basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para aquel principio constitucional quede a salvo.

La Sentencia 211/2012 de 11 de diciembre de 2012, se ha referido a las tres funciones que, a su juicio, debe cumplir el principio de capacidad económica, afirmando que el mismo sirve de fundamentos de la imposición, más aún, de la tributación; actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del citado poder.

Al respecto el Tribunal Constitucional español se ha referido a la complejidad entre el principio de capacidad económica y los fines no fiscales de los tributos, advirtiendo en la Sentencia 37/2017 de 26 de marzo de 2017, que es constitucionalmente admisible el establecimiento de tributos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.

b) Principio de Igualdad.

Como se ha señalado el principio constituye un valor no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. La Constitución Política del Estado proclama de manera genérica en el artículo 8, parágrafo I, que indica:

“...El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad...”.

Si todos somos iguales ante la Ley, todos debemos pagar tributos, y si no es admisible la discriminación, todos deben cumplir esa obligación conforme a los mismos criterios de reparto de la carga tributaria. El Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, a partir del inicio de sus funciones desde el año 1999, ha establecido jurisprudencia sobre el principio de igualdad en general; pero, no así específica en materia tributaria, dentro los límites constitucionales establecido por la Constitución.

Sin embargo, es importante resaltar la posición del Tribunal Constitucional Español que ha subrayado la vigencia del criterio de igualdad entendido como un valor a promover con medidas tributarias que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que su propio texto constitucional valora negativamente. Se trata, en este caso, de una acepción del principio de igualdad que encuentra su manifestación más clara en el criterio de progresividad.

El Tribunal Constitucional Español, mediante la Sentencia STC 46/2010 de 17 de febrero de 2010 ha puesto de relieve que el derecho a la igualdad incluye, no sólo la igualdad ante la ley; sino también, la igualdad en la aplicación de la ley. En este sentido, un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello. Asimismo, la Sentencia STC 55/2008 de 16 de marzo de 2008 dictada por el Tribunal Constitucional Español, entiende que la igualdad del artículo 31 de la Constitución Española (CE) va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser reducida a los términos del artículo 14 de la CE.

c) Principio de Universalidad.

Sobre este principio constitucional el artículo 323 de la Constitución de 2009 dispone que:

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

Con el término universalidad en el ordenamiento constitucional boliviano, ha querido referirse no sólo a los ciudadanos bolivianos, sino también a los extranjeros, así como las personas jurídicas, bolivianas y extranjeras. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas.

d) Principio de progresividad: El artículo 323 de la Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia expresa que:

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

La progresividad del sistema tributario, es una manera de ser del sistema, que articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios; sino que, trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta. La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad.

e) Principio de legalidad tributaria formulación y fundamento.

El principio de legalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 158, parágrafo I, numeral 23 de la Constitución Política del Estado, cuando establece como atribución de la Asamblea Legislativa Plurinacional que:

“...A iniciativa del Órgano Ejecutivo, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado. Sin embargo, la Asamblea Legislativa Plurinacional a pedido de uno de sus miembros, podrá requerir al órgano ejecutivo la presentación de proyectos sobre la materia. Si el Órgano Ejecutivo, en el término de veinte días no presenta el proyecto solicitado, o la justificación para no hacerlo, el representante que lo requirió u otro, podrá presentar el suyo para su consideración y aprobación...”.

Un aspecto importante a considerar en este estudio, es la existencia de los derechos del contribuyente y estos nacen de los derechos constitucionales. Los derechos del contribuyente que

se describen, se encuentran detallados en el artículo 68 del Código Tributario Boliviano, cuya expedición se dio de acuerdo al Decreto Supremo N° 9298 de 1970, sustituido por inicialmente por el código expedido por la ley N° 1340 de 1992 y finalmente por el actual Código Tributario adoptado por la ley 2492 de 2 de agosto de 2003.

En primer término cabe referirnos a los deberes de manera general, ya que si bien las personas son titulares de derechos, a la par también son sujetos de deberes que están obligados a cumplir o acatar, existiendo entre ambos una relación de complementariedad, la cual es necesaria para la convivencia social, pues si bien un Estado Social de Derecho se traduce en la vigencia inmediata de derechos fundamentales, pero también trae aparejada la vigencia de deberes constitucionales, que vinculan directamente a los particulares y de cuyo cumplimiento depende la convivencia pacífica de los ciudadanos.

Los deberes constitucionales son las conductas o comportamientos de carácter público, exigibles por ley a las personas o ciudadanos, que imponen prestaciones físicas o económicas que afectan a la esfera de su libertad personal.

Deber en su sentido jurídico, es la obligación de hacer algo o abstenerse y se distingue por su carácter coercitivo, forzoso y por emanar de una norma jurídica.

Nuestra Constitución dedica todo el Título III de su Primera Parte a los deberes de los bolivianos y bolivianas, que se resumen en un catálogo de dieciséis puntos, entre los cuales se destacan:

“...1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes. 2. Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución. 5. Trabajar, según su capacidad física e intelectual, en actividades lícitas y socialmente útiles. 7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley...”.

Consecuentemente, la obligación de tributar emana fundamentalmente de un deber de rango constitucional, que obliga a las bolivianas y bolivianos a contribuir en proporción a sus posibilidades para el sostenimiento de las necesidades del conglomerado social organizado en torno al Estado, obligación que conforme a lo establecido por el artículo 14, parágrafo V y VI se hace extensivo a las extranjeras y extranjeros conforme a las previsiones de la ley; deber del cual surge la figura del contribuyente, vale decir quien aporta al erario nacional en cumplimiento de un deber constitucional.

Por definición, los contribuyentes son las personas en las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, son los causantes directos de la obligación y deudores de la misma, son los titulares de la materia imponible que ostentan capacidad contributiva y por lo tanto están naturalmente obligados al cumplimiento de la prestación, resulta ser el obligado por deuda propia, porque es respecto de él, que se ha producido el hecho generador.

El contribuyente está obligado al pago de los tributos, pero igualmente al cumplimiento de los deberes formales previstos por ley y otras disposiciones administrativas, que abarca desde su inscripción en los registros de la administración tributaria, presentación de declaraciones juradas, llevar libros, registros, facilitar las tareas de control, determinación, fiscalización, entre otras. El contribuyente al pagar un impuesto cumple una obligación no grata y por lo tanto será mucho más sensible a las deficiencias del sistema que cuando demanda de otros servicios, por ello el cumplimiento de esa su obligación debe estar acompañado de acciones de la administración tributaria que simplifiquen a lo sumo las gestiones que deba realizar el contribuyente, estableciendo normas, procedimientos, formularios y lenguajes muy claros respecto a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, asegurando que el sistema no resulte complejo.

De modo que tanto contribuyentes como funcionarios puedan aplicarlo como es debido, dentro de una administración colaboradora con los cumplidores y represiva con los defraudadores, para lograr la máxima aceptación social del sistema tributario, por cuanto es de interés público que los contribuyentes cumplan de forma exacta y conforme a ley sus obligaciones tributarias, pues el pago justo de los impuestos, es un principio de acatamiento obligatorio para los habitantes del Estado, por ello los contribuyentes tienen el deber de proporcionar cuanta información se necesaria a efectos de acreditar situaciones jurídicas tributarias que les conciernan.

En los casos en que los contribuyentes no cumplan voluntariamente con su obligación determinar la obligación tributaria, lo hará la administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización y en caso de incumplimiento del pago se podrá llegar inclusive a la cobranza coactiva a través de los mecanismos establecidos dentro de lo que se conoce como ejecución tributaria a cargo de la administración, para la cobranza de tributos, multas y sus accesorios mediante la imposición de las medidas coactivas previstas por ley.

1.5. MARCO CONTEXTUAL

Antes de iniciar un proceso contencioso-administrativo, los denunciantes tienen dos instancias para apelar sus derechos. El primero es presentar un recurso de alzada a las Autoridades

Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT), las que pueden rechazar, observar o admitir el recurso.

Desde 2004 hasta 2019, 1362 (69%) demandas contencioso-administrativas, de un total de 2035, fueron interpuestas por Impuestos Nacionales (SIN), según información de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT).

“...Destaca las demandas contencioso-administrativas interpuestas por las Administraciones Tributarias, teniendo preeminencia mayoritaria aquellas presentadas por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) con 1.362 demandas, la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) con 646 y los Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) con 27...” (Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, 2018, p. 56)

Las demandas contencioso-administrativas constituyen un mecanismo de impugnación frente al Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) interpuestas por las Administradoras Tributarias (ANB, SIN y GAM) y sujetos pasivos (persona física o jurídica) sobre los que recaen las obligaciones tributarias.

El Código Tributario Boliviano establece la interposición de recursos contra los actos definitivos de la Administración Tributaria cuando los sujetos pasivos consideren que sus derechos han sido vulnerados. En este marco, la AIT resuelve las controversias en el ámbito tributario, cumpliendo los plazos previstos por ley, y manteniendo un 0% de mora procesal.

Antes de iniciar un proceso contencioso-administrativo, los denunciantes tienen dos instancias para apelar sus derechos.

El primero es presentar un recurso de alzada a las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT), las que pueden rechazar, observar o admitir el recurso. Solo en 2018 se admitieron 3.434 recursos de alzada, 541 más que en 2016, lo que representa un 18,7% de incremento. El 61% de los casos correspondían a la ANB, el 27% al SIN y el 12% a los GAM.

En caso de no llegar a un buen entendimiento, se procede a la segunda instancia, es decir, presentar un recurso jerárquico. El año pasado la cantidad sumó 1.982 casos, 12,6% más que en 2017.

1.6. Jurisprudencia

La SCP 2164/2013, aplica el método ponderativo. Es así que, sobre la ponderación de derechos, dicha resolución constitucional detalla la SC 1497/2011-R, cual indicó lo siguiente:

“...Es necesario realizar ineludiblemente una ponderación de derecho, situación que se presenta eventualmente, en ocasiones en la que los derechos fundamentales de unas personas entran en conflicto respecto a los de otras. Derivando en la protección respecto a uno de ellos, sin que esto implique el desconocimiento de los otros. Sino una valoración preferente en atención a que los derechos fundamentales no son absolutos, al estar limitados por los derechos de los demás. Considerando además que, no se agotan en la simple consagración en el texto constitucional, sino que están urgidos de realización material plena, dentro de ello, de su eficaz protección ante cualquier lesión o menoscabo que pudieran sufrir, debiendo para ello, el Estado, adoptar las medidas necesarias tendientes a su efectivización...”

Este criterio de interpretación constitucional yace en la SC 0618/2011-R de 3 de mayo, que determinó:

“...la ponderación consiste en dilucidar hasta qué punto está justificado respetar un derecho fundamental cuando hay otros intereses que deben ser atendidos. La ponderación debe entenderse como la armonización de principios constitucionales, guiada por las ideas de unidad de la Constitución y primacía de los derechos fundamentales, entendimiento desarrollado por la SC 1015/2004-R de 2 de julio; que para realizar la ponderación de bienes debe considerarse lo dispuesto por el art. 28 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre «Los derechos de cada hombre están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bienestar general y el desenvolvimiento democrático»...”

La SCP 2164/2013, reafirma este razonamiento señalando que todos los derechos deben ceder ante la exigencia de mayor valor, de modo que el juez, que es el intérprete en general, habrá de sopesar el valor respectivo del derecho y de los argumentos para sacrificarlo, para decidir, en consecuencia, a favor del derecho o de su sacrificio total o parcial. Así, lo desglosa la referida resolución constitucional, cual señala:

“...Aunque se acepte que esta ponderación tiene límites -como se tiene dicho, en cuanto al respeto al contenido esencial del derecho- el énfasis se pone en la limitabilidad intrínseca de todo derecho. Ponderar es sopesar. Ponderar los mandatos de la Constitución con el fin de establecer limitaciones a los derechos fundamentales equivale a depositar sobre distintos lugares de esa plataforma diversos pesos, en representación proporcional de la fuerza ejercida por los diversos principios constitucionales, hasta lograr un equilibrio deseado. En la ponderación no se trata de un «o todo o nada», sino de una tarea de optimización, en el que se intente lograr el mayor equilibrio posible entre los valores en juego...”. Por su parte, el constitucionalista José Antonio Rivera

Santiváñez, a tiempo de desarrollar este principio, ha explicado que: “El principio de ponderación de bienes es utilizado para armonizar o establecer un orden de preferencia entre los principios en conflicto o colisión. Ponderar consiste en determinar cuál es el peso específico de los principios que entran en colisión; es decir que, es un método para evaluar o determinar el peso o la importancia de cada uno de los derechos en conflicto en el caso concreto que se juzga. A partir del mismo debe buscarse un equilibrio práctico entre las necesidades de los titulares de los derechos colisionados”. Ahora bien, sobre la forma de aplicación de este principio, el citado autor ha previsto que deben utilizarse ciertos elementos de la ponderación, como “La Ley de Ponderación”, la cual implica que, “Cuanto mayor sea el grado de la falta de satisfacción o de la afectación de un derecho, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”; y para cumplir con esta, señala también que tendrán seguir los siguientes pasos: “1) Definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los derechos; 2) Definir la importancia de la satisfacción del derecho que juega en sentido contrario; y, 3) Definir la importancia de la satisfacción del derecho contrario justifica la afectación del otro...”.

Por su parte, la SC 0325/2010-R de 15 de junio, siguiendo un razonamiento jurídico por el que impera en los procesos de la relación jurídico-tributaria, agregó sobre el contribuyente que:

“...En cuanto al derecho al debido proceso, el art. 115.II de la CPE, como garantía de orden jurisdiccional establece que: «El Estado garantiza el derecho al debido proceso», y luego en el art. 117.I de la CPE, señala que: «Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso». En este sentido, el debido proceso, exige que los litigantes tengan el beneficio de un juicio imparcial ante los tribunales y que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas aplicables al caso...”.

Con relación a los recursos en la vía administrativa tributaria, la SC 1303/2011-R de 26 de septiembre, estableció lo siguiente:

“...El art. 131 del CTB dispone que contra los actos de la Administración Tributaria de alcance particular podrán interponerse el Recurso de Alzada en los casos expresamente previstos por dicha Ley, y contra la resolución que resuelve el Recurso de Alzada, solamente cabe el Recurso Jerárquico. Ambos recursos serán interpuestos ante las autoridades competentes de la Superintendencia Tributaria, ahora Autoridad de Impugnación Tributaria. La interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tienen efecto suspensivo. En ese contexto, el art. 143 del CTB, ha previsto el recurso de Alzada como un medio impugnativo y será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos: 1. Las resoluciones determinativas. 2. Las resoluciones

sancionatorias. 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos. 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas. 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo...".

Por otro lado, el contribuyente o persona afectada, tiene a su alcance igualmente dentro de la vía administrativa, los recursos de revocatoria y jerárquico previstos en la Ley de Procedimiento Administrativo, al establecer en su artículo 56 que los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos.

Es más, conforme ha establecido la SC 0897/2003-R de 1 de julio:

"...el agotamiento implica, no sólo la presentación del reclamo o recurso ante cualquier instancia, sino que se debe acudir a las instancias idóneas y competentes para reparar la vulneración denunciada, pues de no hacerlo, igualmente se neutraliza la acción de la jurisdicción constitucional y en consecuencia se impide que se efectúe la compulsa de fondo de los actos ilegales u omisiones indebidas denunciadas, por lo mismo, que se otorgue o niegue la tutela..."

Según la orientación de la línea jurisprudencial boliviana, una de las tesis más populares sobre la colisión de Derechos Humanos sostiene que, por tratarse de derechos fundamentales, el método adecuado para decidir es el de ponderación. A grandes rasgos, la ponderación de derechos consiste en sopesar su importancia y tomar la determinación que promueva de mejor manera el derecho tutelado y dañe lo menos posible el derecho que resulta derrotado.

Lo que determina un proceso de estabilización, reiteración y permanencia argumental que funcionará a su vez como límites que pueden ser controlados por la jurisprudencia constitucional.

De todo lo anotado, se concluye que el principio de ponderación de bienes y derechos es un mecanismo para dilucidar casos complejos en los que los principios, garantías constitucionales o derechos fundamentales entran en conflicto; teniéndose además que, para la correcta aplicación de éste en la resolución de un caso concreto, necesariamente se deberán utilizar y cumplir ciertos elementos de ponderación que servirán para determinar tanto el grado de satisfacción como de afectación de los derechos, así como la importancia y consecuencias de las mismas, método de ponderación aplicado en otros casos.

CAPÍTULO II

Derecho Comparado

Es importante reconocer los derechos y garantías establecidos en la Constitución Política del Estado de Bolivia, particularmente los inmersos en el ámbito de la administración tributaria. Alrededor del mundo se realizaron múltiples esfuerzos para hacer respetar los derechos del contribuyente, incluyéndolos en el Código Tributario, elevándolos a nivel de Ley o pronunciándose a través de catálogos de los Derechos del Contribuyente; es así que se presenta los derechos y su aplicación en los países como España, Argentina, México y Ecuador.

a) España

La Constitución Española establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, con el fin de que los poderes públicos garanticen el cumplimiento de las obligaciones que la propia Constitución y las leyes les imponen, además de promover un reparto más equitativo de la riqueza. Para ello, podrán establecer y exigir tributos el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, de acuerdo con el ordenamiento jurídico.

Por tanto, la obligación principal de toda persona que tenga carácter de sujeto pasivo de un tributo consiste en el pago de la deuda tributaria que le corresponda, así como la realización de todas aquellas declaraciones y comunicaciones que exija el tributo.

La obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene como contrapartida la existencia de derechos y garantías que asista a los contribuyentes. Los derechos y garantías son normas y principios de actuación establecidos en los diferentes textos normativos de carácter tributario que regularán la relación existente entre el contribuyente y la Administración Tributaria. En este sentido, los derechos y garantías básicos de los contribuyentes están recogidos en el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el artículo 85 de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria establece el deber de información y asistencia a los obligados tributarios, por lo que la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones; se instrumentará, a través de publicaciones de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia, comunicaciones y

actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria, contestaciones a consultas escritas y asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias. El fundamento primordial de este derecho tiene el objetivo de disipar la ignorancia de las obligaciones tributarias para lo cual realiza publicación de textos actualizados de las normas tributarias; así como también contestación a consultas tributarias escritas.

En el artículo 141 de la inspección tributaria de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria establece que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos y a su vez debe informar a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.

El derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y el alcance de las mismas, sobre los derechos y obligaciones del contribuyente, así como el derecho al desarrollo de las mismas dentro de los plazos previstos en la Ley, rigen tanto en las actuaciones llevadas a cabo por los órganos de inspección como en las comprobaciones que puedan desarrollar los órganos que se encarguen de la gestión de los tributos locales.

Cabe señalar que, en la misma ley, en el artículo 147 de la iniciación del procedimiento de inspección establece que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Por último, hay que destacar el carácter programático de los derechos y garantías mencionados, puesto que constituyen derechos fundamentales de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del obligado tributario en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los obligados tributarios y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario, propio de las sociedades democráticas más avanzadas.

b) Argentina

En la Constitución de Argentina, en el capítulo primero de las Declaraciones, Derechos y Garantías, su artículo 16 establece que la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento, no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son

iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Respecto del principio de la igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria trae aparejada las siguientes consecuencias:

- Todo privilegio en favor del fisco deberá estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, teniendo en todos los casos como límites el respeto a los derechos constitucionales y su razonabilidad.
- Las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías en favor de los contribuyentes, para no perjudicar el equilibrio que debe presidir todo ámbito de la relación fisco-contribuyente.

La actividad de la Administración Tributaria debe desenvolverse en función de la legitimidad para lo cual resulta imprescindible garantizar a los contribuyentes una relación asentada en la previsibilidad y la igualdad ante la Ley, dando a conocer los principales derechos y obligaciones del contribuyente.

Los contribuyentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tienen derechos y obligaciones. Derechos en cuanto a la calidad de los servicios, seguridad de los procedimientos y la posibilidad de reclamar y litigar y las obligaciones que debe respetar. La AFIP difunde los principales derechos y obligaciones de los contribuyentes de los usuarios del sistema, en función de la legitimidad, garantizando una relación asentada en la previsibilidad y la igualdad ante la Ley.

c) México

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cual establece en el artículo 1° que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; así como, de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

En lo que concierne a los derechos del contribuyente en México, la legislación no contaba con un código, ley o reglamento que enumerara cuales son las prerrogativas que el sujeto pasivo tiene, antes del año 2005. El Código Fiscal de la Federación de 1981 consideró un capítulo único

destinado a los derechos y obligaciones de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria; sin embargo, este título no contiene los derechos y obligaciones del sujeto pasivo, únicamente es una serie de procedimientos para su registro ante hacienda, los requisitos de las promociones, la representación de personas físicas y morales ante las autoridades fiscales, dejando un vacío en cuanto al propósito del capítulo.

Como puede advertirse, la falta de un compendio de derechos para el sujeto pasivo -sea cual sea su clasificación- motivó la promulgación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), que tiene como finalidad regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales; además estipula que en las situaciones no previstas en la ley, se deben aplicar las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación, entendiendo con esto, que la LFDC no sustituye por ningún motivo el título II del CFF.

Es deber de las autoridades fiscales informar y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.

En el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello mantendrá oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello. Así también, en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación manifiesta que el Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Este derecho se encuentra tutelado por la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), que en el artículo 5, fracción IV instituye como una de las atribuciones de la Procuraduría impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen.

Las actuaciones por parte de las autoridades fiscales deben ser de la forma menos molesta para el contribuyente. En el artículo 4 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente manifiesta

que los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El contribuyente tiene el derecho de defenderse, y para tales efectos presentar pruebas e impugnar si lo considera conveniente a sus intereses.

En el artículo 24 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece que en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado.

Este será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial.

d) Ecuador

En el Ecuador no existe un desarrollo normativo legal, dentro del ordenamiento jurídico nacional de derechos a favor de los contribuyentes, siendo que los contribuyentes son la parte más importante dentro del desarrollo económico y financiero del citado país, ya que aportan con una gran parte del Presupuesto General del Estado, por lo tanto, merecen que la protección de sus derechos esté plasmada dentro de la Constitución un enunciado que hable de “Los Derechos de los Contribuyentes”.

En la Constitución de la República del Ecuador en el artículo 3 manifiesta que entre los deberes primordiales del Estado esta garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales. El numeral 2 del artículo 11 instituye que todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades, además el Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad. El deber primordial del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en

la Constitución; por tanto, si uno de los derechos se viola, los responsables de lo producido serán responsables ya sea penal, civil o administrativamente.

En el artículo 341 de la misma norma establece que el Estado deberá generar las condiciones para la protección integral de sus habitantes a lo largo de sus vidas, que aseguren los derechos y principios reconocidos en la Constitución, en particular la igualdad en la diversidad y la no discriminación, y priorizará su acción hacia aquellos grupos que requieran consideración especial por la persistencia de desigualdades, exclusión, discriminación o violencia, o en virtud de su condición etaria, de salud o de discapacidad. El Estado Ecuatoriano asegura el cumplimiento de los derechos y principios que dicho la Constitución reconoce, tomando como primordial el principio de igualdad especialmente a los grupos vulnerables.

El contribuyente tiene el derecho de recibir un pronunciamiento concreto y explícito por parte de la Administración Tributaria de acuerdo a los plazos establecidos dependiendo el procedimiento administrativo como reclamos y recursos de revisión. Al cumplir los plazos la Administración Tributaria, no cae en silencio administrativo que es la omisión de contestar, pronunciarse o atender oportunamente una petición, reclamación o recurso planteado por el contribuyente, como sería el caso de que se presente un reclamo de pago indebido y la administración no lo conteste dentro de los siguientes 120 días hábiles.

En el literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de Ecuador establece que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos; por lo tanto, las resoluciones emitidas por el juzgador deberán ser motivadas, es decir que debe existir las normas o principios en que se fundamentó para tomar dicha resolución.

Además, el artículo 81 del Código Tributario de Ecuador establece que todos los actos administrativos serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertenencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.

En el artículo 69 del Código Tributario señala que las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto

de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

Finalmente, la Constitución del Ecuador establece en los incisos a) y b) del numeral 7 del artículo 76, en los que se establece que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento y que se debe contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa; es decir las personas tenemos derecho a una defensa justa pudiendo preparar y obtener todos los medios necesarios como documentos o pruebas, para poder actuar para efectuar nuestra defensa.

CAPÍTULO III

Desarrollo de la Investigación

3.1. Análisis y presentación de resultados

De acuerdo al análisis del marco teórico, donde se encuentra los derechos del contribuyente, la relación jurídica entre contribuyente y la administración tributaria, el estudio de la jurisprudencia que forma parte de la presente tesis; así como el necesario e importante aporte de legislación comparada. Se observa la necesidad de proteger los derechos del contribuyente, mediante una ley expresa.

Con la misma finalidad, de demostrar la necesidad imperiosa, de implementar la ley de protección de los derechos del contribuyente, se realizó encuesta a empresarios chuquisaqueños, quienes, mediante ese instrumento metodológico, casi unánimemente manifestaron haber sido perjudicados en sus derechos del contribuyente, por parte de la administración tributaria y la necesidad de una ley específica destinada a proteger éstos derechos.

3.2. Análisis de las Encuestas.

A continuación, procede el desglose de la información colectada en las encuestas, aplicadas hacia empresas (pequeña y mediana) en la ciudad de Sucre.

TABULACIÓN DE LA INFORMACIÓN

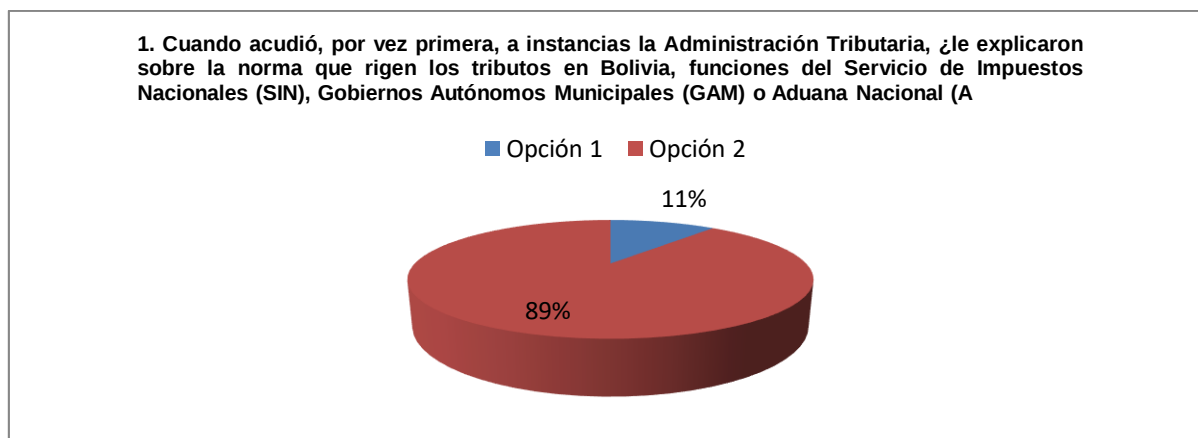
1. Cuando acudió, por vez primera, a instancias la Administración Tributaria, ¿le explicaron sobre la norma que rigen los tributos en Bolivia, funciones del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria?

CUADRO N° 1

Indicadores	Total Respuestas y Porcentajes
Opción 1: Sí.	6 = 11%
Opción 2: No.	49 = 89%
TOTAL	55 = 100%

Fuente: Elaboración propia (2020)

GRAFICA N° 1 VALORACION DE LAS RESPUESTAS



Fuente: Elaboración propia (2020)

ANÁLISIS.

La población encuestada, conformada por empresas chuquisaqueñas, en su mayoría con un 89%, refiere que profesionales administrativos, personal de la Administración Tributaria o sus representantes, en su primer o posterior contacto tributario, no les expusieron respecto a norma que rigen los tributos en Bolivia, funciones del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria.

No obstante, a través del 11% de las restantes empresas, se pudo constatar que la población encuestada asocia la transmisión de información, tan sólo con la orientación que se le brinda en el momento de obtener su Número de Identificación Tributaria (NIT), Patentes Municipales (Licencia de Funcionamiento) y Pólizas de Importación.

INTERPRETACIÓN.

La gran mayoría de las empresas percibe que el personal (administrativo, representantes de la Administración Tributaria) que se encuentra obligada a transmitirles información cabal sobre la existencia, alcance y finalidad de las obligaciones tributarias, deberes y obligaciones, descuidan su labor profesional y, por ende, éste constituye un factor que incide en la poca y escasa efectividad de la relación jurídico-tributaria y lesiones a derechos del contribuyente.

Se concluye que, bajo el argumento de disminuir los niveles de desconocimiento normativo y tributario, el SIN, GAM y AN deben transmitir información adecuada a los emprendedores para, lo posterior, permitir un flujo de funciones y actividades programadas, pues de otro modo es inviable prever que se disminuyan el proyecto de Reglamento Interno sea eficaz y eficiente.

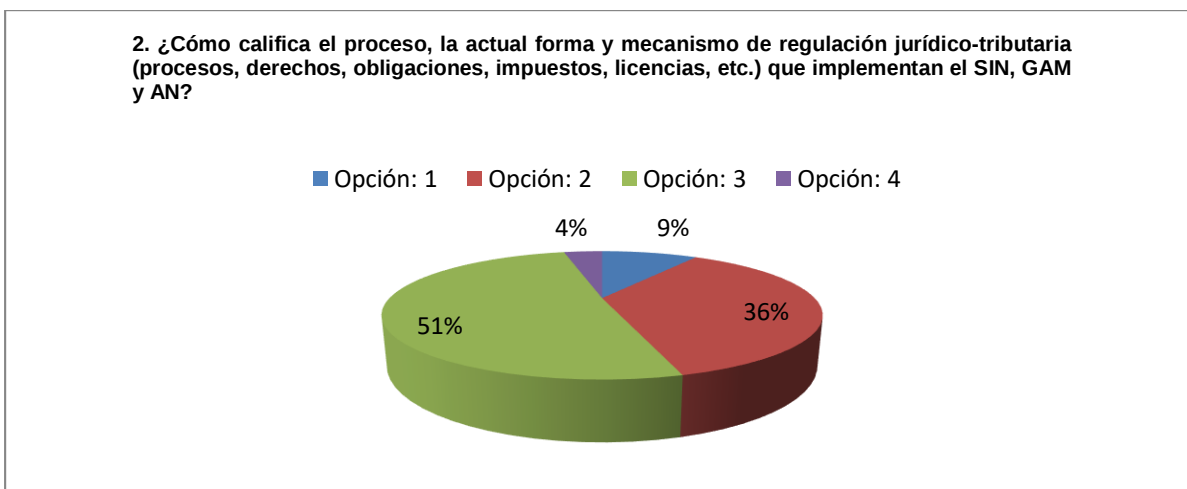
2. ¿Cómo califica el proceso, la actual forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria (procesos, derechos, obligaciones, impuestos, licencias, pólizas) que implementan el SIN, GAM y AN?

CUADRO N° 2

Indicadores	Total Respuestas y Porcentajes
Opción 1: La forma y mecanismo de regulación tributaria es deficiente; los administrativos desconocen demasiado sobre los alcances (derechos, obligaciones, impuestos, licencias, pólizas) no pudiendo preverse estándares de una adecuada protección hacia el contribuyente.	5 = 9%
Opción 2: Se procede adecuadamente, la forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria en Bolivia es idónea y brinda seguridad a los contribuyentes.	20 = 36%
Opción 3: El proceso tributario es improvisado y genera inseguridad; se podía ver que no existen personas responsables a cargo en el momento de explicar los derechos, obligaciones, impuestos u otra información tributaria, provocando que las reglas que impone la Administración Tributaria se conviertan en un simple enunciado normativo de difícil cumplimiento.	28 = 51%
Opción 4: No sabe, no responde.	2 = 4%
TOTAL	55 = 100%

Fuente: Elaboración propia (2020)

**GRAFICO N°2
VALORACION DE LAS RESPUESTAS**



Fuente: Elaboración propia (2020)

ANÁLISIS.

La población encuestada califica el proceso, la actual forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria (procesos, derechos, obligaciones, impuestos, licencias, pólizas) que implementan el

SIN, GAM y AN, a través de su personal, como improvisada e insegura (51%); la calificación es resultado de la inexistencia de personas responsables a cargo en el momento de explicar los derechos, obligaciones, permisos u otra información tributaria, cual se conviertan en un simple enunciado normativo de difícil cumplimiento. Al mismo tiempo, los empresarios, con un 36%, explican que variables como idoneidad profesional y seguridad hacia el contribuyente son la consecuencia inmediata de un proceso de información tributaria adecuada.

Finalmente, tan sólo el restante 9% manifiesta que el proceso de transmisión de información, frente a derechos, obligaciones, faltas y contravenciones, además de permisos o licencias es deficiente, lo que no les ofrece seguridad.

INTERPRETACIÓN.

Desafortunadamente, la calidad de la forma y mecanismo de regulación fiscal también constituye un factor que permite medir la efectividad y eficacia del régimen jurídico-tributario. Si bien el emprendedor desconoce la norma boliviana en vigencia, no es menos cierto que la improvisación, falta de coordinación, el escaso uso y aplicación de una norma tributaria específica, han desembocado en que la población contribuyente desconfíe del proceso, la actual forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria (procesos, derechos, obligaciones, impuestos, licencias, pólizas) que implementan el SIN, GAM y AN para disminuir los niveles e índice de faltas y contravenciones, cometidas por quienes tributan.

Prueba de ello, la inseguridad bordea en el pensamiento de quienes ya acudieron a solicitar información sobre temas específicos, por ejemplo, sanciones, licencias o plazos, generándose un panorama alarmante.

Por cuanto, el contribuyente transmite la calidad de atención de los administrativos de la Administración Tributaria a sus pares o por lo menos trata de comunicar las experiencias negativas cuando ha solicitado información de la forma de proceder cuando surgen faltas y contravenciones cometidas.

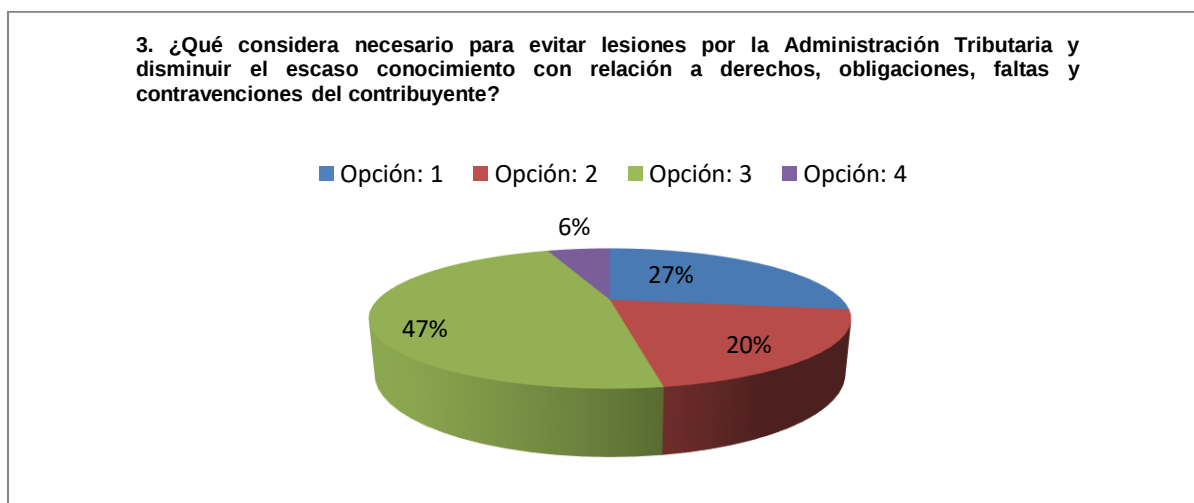
3. ¿Qué considera necesario para evitar lesiones por la Administración Tributaria y disminuir el escaso conocimiento con relación a derechos, obligaciones, faltas y contravenciones del contribuyente?

CUADRO N° 3

Indicadores	Total Respuestas y Porcentajes
Opción 1: Personal administrativo mejor capacitado e informado, respecto a los derechos, obligaciones, faltas y contravenciones del contribuyente	15 = 27%
Opción 2: Mayores información o formas de comunicación sobre derechos, obligaciones, faltas y contravenciones del contribuyente.	11 = 20%
Opción 3: Ponderación jurídica adecuada de los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.	26 = 47%
Opción 4: No sabe, no responde.	3 = 6%
TOTAL	55 = 100%

Fuente: Elaboración propia (2020)

GRAFICA N°3
VALORACION DE LAS RESPUESTAS



Fuente: Elaboración propia (2020)

ANÁLISIS.

Los empresarios aprueban las tres sugerencias para mejorar la forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria boliviana. Sin embargo, hizo énfasis en la necesidad de efectuar una ponderación jurídica adecuada de los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, acorde a las exigencias de la realidad actual con un 47% y capacitar más al personal (muy necesario 27%) que integra el SIN, GAM y AN

INTERPRETACIÓN.

El empresario considera prioritario, en primer lugar, una real ponderación jurídica de los derechos de los contribuyentes en contraposición a la Administración Tributaria ello, nos conduce a la conclusión de que la actual forma y mecanismo de regulación fiscal, es ínfima. Es decir, la norma boliviana impuesta no se encuentra de acuerdo a la realidad tributaria, el propio beneficiario, en calidad de contribuyente, es quien exige una mayor tutela de sus derechos. Por otra parte,

demanda la capacitación del personal que integra la parte administrativa, habida cuenta de que estos son quienes informan sobre la necesidad de pagar impuestos, licencias, derechos y obligaciones de los contrayentes y demás indicadores de regulación.

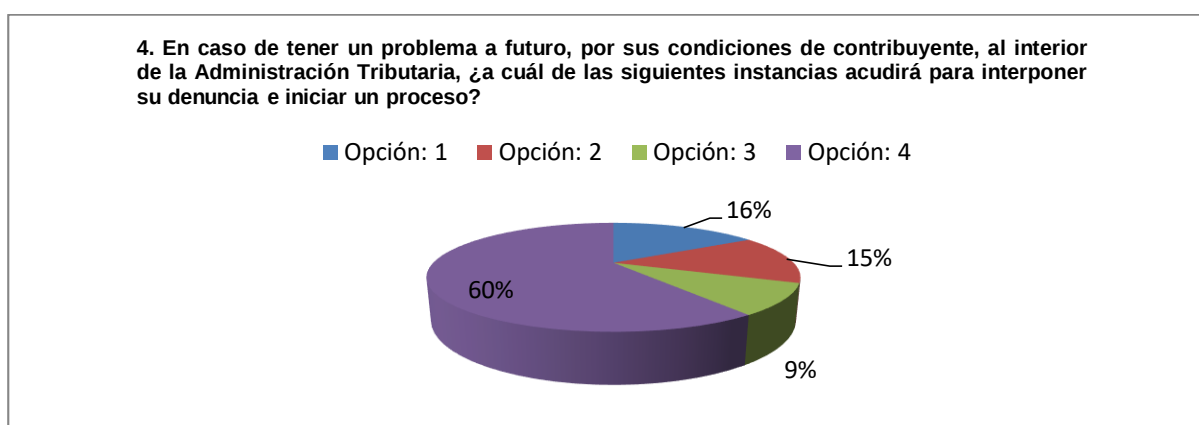
4. ¿a cuál de las siguientes instancias acudirá para interponer su denuncia e iniciar un proceso?

CUADRO N° 4

Indicadores	Total Respuestas y Porcentajes
Opción 1: Autoridad de Impugnación Tributaria (Instancia gubernamental).	9 = 16%
Opción 2: Juez en Materia Administrativa, Coactiva Fiscal y Tributaria (Instancias del Órgano Judicial).	8 = 15%
Opción 3: Autoridad de Empresas (Instancias societaria).	5 = 9%
Opción 4: No acudiría a ninguna de las anteriores, porque no brindan ninguna seguridad jurídica de proteger adecuadamente a los contribuyentes.	33 = 60%
TOTAL	55 = 100%

Fuente: Elaboración propia (2020)

GRAFICA N° 4
VALORACION DE LAS RESPUESTAS



Fuente: Elaboración propia (2020)

ANALISIS.

De presentarse problemas por sus condiciones tributarias, el encuestado afirma, con carácter preponderante y en forma negativa, que no acudiría a las instancias para obtener vías de solución a su conflicto con la Administración Tributaria (60%), muestra un pesimismo con la actitud del Estado y de propia empresa privada.

A pesar de preferir la Autoridad de Impugnación Tributaria, así como el Juez en Materia Administrativa, Coactiva Fiscal y Tributaria y la Oficina Administrativa de la Autoridad de Empresas, estas entidades subsidiarias con sus mínimos porcentajes (16%, 15% y 9%) no alcanzan ni a la mitad de aprobación, de quienes señalan su disconformidad con el servicio de orientación jurídica tributaria brindada en la actualidad.

INTERPRETACION.

El empleador en su conjunto, ha perdido la credibilidad y confianza en los medios y mecanismo de defensa y promoción públicos de sus derechos del contribuyente. En base a las anteriores respuestas, la población inmersa en la posible interposición de procesos tributarios demanda mejoras inmediatas.

Este elemento personifica el justificativo para una apropiada ponderación de derechos, por cuanto, el empleador no puede encontrarse supeditado a la responsabilidad de instituciones públicas, más al contrario tendrá que preverse otro mecanismo jurídico de interpretación.

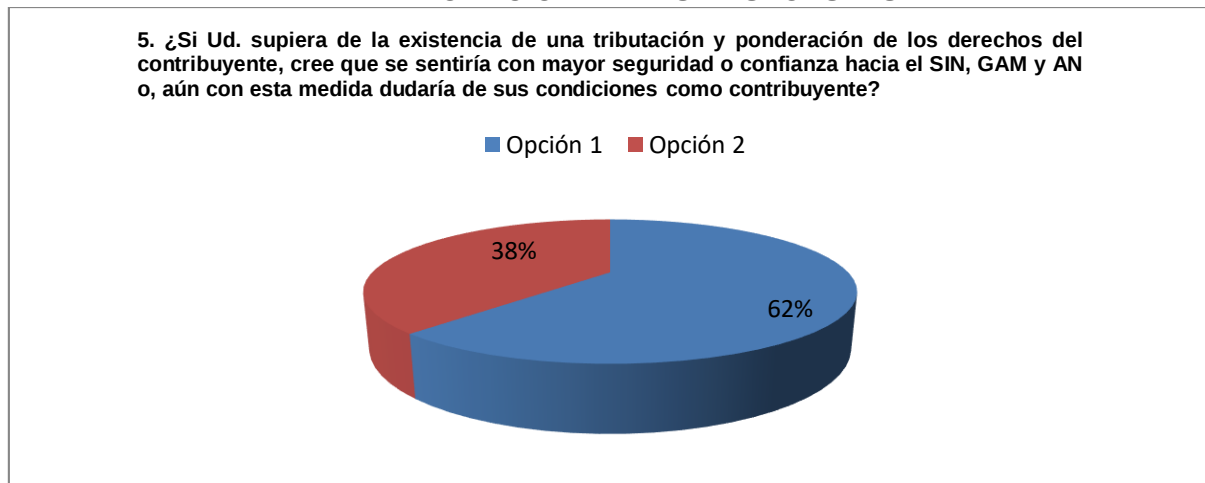
5. ¿Si Ud. supiera de la existencia de una tributación y ponderación de los derechos del contribuyente, cree que se sentiría con mayor seguridad o confianza hacia el SIN, GAM y AN o, aún con esta medida dudaría de sus condiciones como contribuyente?

CUADRO N° 5

Indicadores	Total Respuestas y Porcentajes
Opción 1: Sí, haría que sienta más seguridad y por tanto depositaría mayor seguridad o confianza hacia la Administración Tributaria.	34 = 62%
Opción 2: No, aún tendría mis dudas y titubearía de las condiciones jurídicas impuestas por la Administración Tributaria.	21 = 38%
TOTAL	55 = 100%

Fuente: Elaboración propia (2020)

GRAFICO N°5 VALORACION DE LAS RESPUESTAS



Fuente: Elaboración propia (2020)

ANALISIS.

El 62% de la población encuestada considera que la ponderación, cual configure mayores estándares de amparo tributaria, representa el pilar fundamental en el que se sustentarían sentiría con mayor seguridad o confianza hacia la Administración Tributaria, frente a un 38% que, a pesar de cualquier pauta jurídica, preferiría mantener su desconfianza y, por consiguiente, prescindir de las condiciones internas brindadas por el Estado.

INTERPRETACION

La población tributaria chuquisaqueña manifiesta, que, para dirigir su seguridad o confianza en la Administración Tributaria, como solución idónea a la poca efectividad del proceso de información, forma y mecanismo de regulación fiscal implica una ponderación de los derechos del contribuyente que aporta al desarrollo del país.

PROPUESTA

Es importante reconocer los derechos y garantías establecidos en la Constitución Política del Estado boliviano y particularmente los inmersos en el ámbito de la administración tributaria; alrededor del mundo se han realizado múltiples esfuerzos para hacer respetar los derechos del contribuyente, incluyéndolos en el Código Tributario, elevándolos a nivel de Ley o pronunciándose a través de catálogos de los Derechos del Contribuyente, es así que se presenta los derechos y su aplicación en los países como España, Argentina, México y Ecuador, analizados en el documento.

En esta línea esta, el presente anteproyecto de ley viene a fortalecer el reconocimiento de los derechos fundamentales del contribuyente y de esta forma tomando como base la jurisprudencia constitucional estable criterios de ponderación que impulsan una administración tributaria en resguardo de derechos fundamentales.

Conforme a los resultados obtenidos en los capítulos presentes, a efectos de solucionar el problema acerca de la ausencia de legislación específica, que regule específicamente los derechos del contribuyente en relación a la Administración Tributaria, se propone la siguiente ley.

Exposición de motivos del anteproyecto de “LEY DE PROTECCION Y FORTALECIMIENTO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE”

Que la inobservancia de los funcionarios de la Administración Tributaria implicaría la vulneración de derechos fundaméntales reconocidos en nuestra Constitución Política del Estado e instrumentos internacionales y corpus juris latinoamericano de Derechos Humanos.

Que el deber primordial del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución, por tanto, si uno de los derechos se viola, los responsables de lo producido serán responsables ya sea penal, civil o administrativamente.

Que, el cumplimiento de los derechos del contribuyente proviene de la ratificación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el reconocimiento expreso de la competencia contenciosa de la Corte IDH, la adopción del acuerdo entre el Estado Plurinacional de Bolivia y la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de la ratificación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Que, tan pronto las autoridades de la administración tributaria con motivo del ejercicio de sus funciones tengan conocimiento de hechos que constituyan violación a derechos humanos del personal, deben iniciar un control convencional oficioso.

De lo establecido, a continuación, se formula una Ley de Fortalecimiento de los Derechos del Contribuyente-

3.4.1 ANTEPROYECTO DE LEY

Se propone la siguiente: LEY DE FORTALECIMIENTO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Ley N°

Ley de ... de de 20..

Luis Alberto Arce Catacora

Presidente Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia

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

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL,

DECRETA:

LEY DE FORTALECIMIENTO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

ARTICULO 1. (OBJETO). -

El objeto de la presente ley es Promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, analizando, canalizando y atendiendo oportuna y eficientemente temas relacionados con las actuaciones de la Administración tributaria, así como proponer y coordinar la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos en el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria.

ARTICULO 2. (PRINCIPIOS). -

I los principios que sustentan esta ley son:

- a) Celeridad;** Comprende el ejercicio oportuno y sin dilaciones en la Administración Tributaria.
- b) Seguridad Jurídica;** Es la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que el contribuyente conozca sus derechos, garantías y obligaciones, y tengan certidumbre y previsibilidad de todos los actos de la Administración Tributaria.
- c) El principio de la economía procesal;** Consiste, principalmente, en conseguir el mayor resultado con el mínimo de actividad de la Administración Tributaria. Con la aplicación de este principio, se busca la celeridad en la solución de los procesos administrativos, es decir, que se imparta pronta y cumpla justicia en materia impositiva.

- d) El principio de verdad material;** Constituye uno de los pilares de la administración de justicia conforme dispone el art. 180 parágrafos I de la CPE, que exige al juzgador, anteponer la averiguación de la verdad, teniendo como fin la justicia, ante cualquier formalidad.

CAPÍTULO 1

DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

ARTIULO 3. (DERECHO DE INFORMACIÓN). -

- I. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- II. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.
- III. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos que se trate de una disposición judicial o autoridad competente.
- IV. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía

ARTÍCULO 4. (CELERIDAD Y EFICIENCIA). -

- I. La actuación de la Administración Tributaria debe ser ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.
- II. Se deberán establecer mecanismos para que el contribuyente pueda recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo que se trate.
- III. El contribuyente debe ser tratado en resguardo y cumplimiento del debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria, además de tener

derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.

- IV. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo que se trate.

ARTÍCULO 5. (DE LA POSIBILIDAD DE FORMULAR RECLAMOS). -

- I. El contribuyente tiene derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.
- II. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.
- I. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria en todas las etapas que consigne cualquier naturaleza de proceso.
- II. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes.
- III. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.
- IV. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes
- V. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
- VI. Identificar y conocer con absoluta claridad y acceder fácilmente a las autoridades y personal que tramita los procedimientos que los afectan.
- VII. Negarse a realizar manifestaciones en su contra (que evidencien su responsabilidad por la comisión de delitos).

- VIII. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.
- IX. Responsabilizar, cuando legalmente corresponda, a todo funcionario público a cargo, en forma mediata o directa, de acciones que los afecten.

CAPITULO 2

DE LA CREACIÓN DE LA UNIDAD DE DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

ARITUCULO 6. (CREACIÓN DE LA UNIDAD DE DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE). -

Créese la Unidad de Defensa de los Derechos del Contribuyente que tendrá la función de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, analizando, canalizando y atendiendo oportuna y eficientemente temas relacionados con las actuaciones de la institución, así como proponer y coordinar la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos.

ARTICULO 7. (DE SUS FUNCIONES). –

- I. Promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos que aplica la Administración Tributaria, con miras a aumentar su celeridad y eficacia.
- II. Receptar, estudiar y canalizar las quejas y, o sugerencias de los contribuyentes, relacionadas con las actuaciones del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria, en tanto afecten sus derechos y garantías, y formular propuestas de solución al o los procesos cuestionados.
- III. Definir e implantar mecanismos de coordinación con las direcciones regionales y provinciales, y adoptar las acciones necesarias para el eficiente cumplimiento de las funciones de la Administración.
- IV. Proponer modificaciones normativas o procedimentales que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes.

- V. Receptar y canalizar las denuncias relacionadas con temas tributarios o de implicancia administrativa.
- VI. Coordinar, supervisar y mantener actualizado el Sistema de Denuncias relacionadas con temas tributarios con el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria.
- VII. Realizar el direccionamiento y seguimiento a las denuncias tributarias y administrativas presentadas, y coordinar las acciones pertinentes hasta su cierre.

ARTICULO 8. DE LOS SERVICIOS DE LA UNIDAD DE DEFENSA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

El Departamento de Derechos de Contribuyente se encargará de los siguientes servicios

- I. Quejas: Expresiones de descontento, disgusto o insatisfacción por parte de contribuyentes o ciudadanos hacia servicios o procesos de la Administración Tributaria.
- II. Sugerencias: Iniciativas encaminadas a mejorar la calidad de los servicios, simplificar trámites administrativos o aquellos que resulten innecesarios, así como cualquier otra medida de carácter general que contribuya al mejor desempeño del Servicio de Rentas Internas.
- III. Felicitaciones: Expresiones de reconocimiento por el buen desempeño de funcionarios o buenas prácticas en los procesos de la Administración Tributaria.
- IV. Denuncias Tributarias: Relativas a la realización o preparación de una infracción tributaria en coordinación con el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria.
- V. Denuncias Administrativas: Relativas a la realización de algún acto de corrupción o actuaciones indebidas por parte de funcionarios de la Administración Tributaria.

ARTÍCULO 9 CONCORDANCIA NORMATIVA

La presente ley se encuentra elaborada en concordancia con la Constitución Política del Estado y las leyes que rigen la Administración de Justicia, consecuentemente, todas las nuevas disposiciones legales que cambien las normas vigentes y que estén en contraposición a esta ley modificarán su contenido y serán de aplicación preferente.

ARTÍCULO. 10 MODIFICACIÓN

La modificación parcial o total de esta ley, se la hará cuando las necesidades normativas vean conveniente el incorporar nuevas regulaciones o prescindir de algunas.

Remítase al Órgano Ejecutivo, para fines constitucionales.

Es dada en la Sala de Sesiones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, a los (...) días del mes de (...) del año dos mil (...).

Fdo. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX,XXXXXXXXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXX,XXXXXXXXXXXXXXXXXX.

Por tanto, la promulgo para que se tenga y cumpla como Ley del Estado Plurinacional de Bolivia.

Palacio de Gobierno de la ciudad de La Paz, a los (...) días del mes de (...) del año dos mil (...).

FDO. LUIS ALBERTO ARCE CATACORA, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX,
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

3.4.2. Validación de la tesis

Con el fin de evaluar la calidad y pertinencia del trabajo de investigación, se realizó la selección de expertos, basados en su conocimiento y experiencia en el tema del Derecho Tributario: Para ello se requirió la colaboración de abogados especializados en materia tributaria, de la Sala Administrativa y Tributaria del Tribunal Supremo de justicia.

Los expertos fueron interrogados a través de cuestionario; quienes, a más de ponderar el trabajo, evaluaron la calidad, pertinencia y validez de la investigación.

Capítulo IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

- Para la doctrina jurídica y teoría legal actualmente está bastante difundida y asentada la idea de que los derechos fundamentales entran en conflicto cuando se trata de su vigencia práctica. Sin embargo, esto que parece ser una suerte de principio admitido en la cultura jurídica, tiene una serie de deficiencias y plantea una serie de inconvenientes que requiere ser revisado con el fin de lograr una verdadera, plena y efectiva vigencia de los derechos de la persona reconocidos constitucionalmente.
- La aplicación de encuestas ciudadanas (empresas) permite concluir que, la relación jurídico-tributaria y su vigencia adolecieron de múltiples problemas en la implementación y aplicación, que provocaron que aún existe colisión de derechos fundamentales. Es decir, aspectos como la falta de capacitación, acopiado a la actitud negativa de los administrativos, juzgadores y abogados por aceptar que se restringe derechos fundamentales con la norma tributaria. El entendimiento erróneo de los fines, principios y objetivos que persigue la Administración Tributaria, además de la reducción de una campaña masiva de socialización que disminuyó significativamente, provocaron que el impacto esperado se vea muy limitado, en especial, cuando subsisten problemas estructurales que demandan soluciones integrales con la participación del SIN, GAM y AN.
- La línea jurisprudencial establece que, no existe un criterio objetivo para establecer los factores que determinan el peso y contrapeso de un derecho fundamental. Se puede decir que la aplicación de un derecho sobre otro depende de la postura del juez. Verbigracia, el juzgador es aquel que decide qué carga la gran mayoría de las veces por sus mismas convicciones ideológicas. Con lo anterior podemos decir que, la ponderación no sólo es un procedimiento de interpretación, al que por si sólo se llegue a una respuesta correcta, por el contrario, dependiendo del juzgador (administrativo u ordinario y constitucional) podemos encontrar varias respuestas válidas para cada derecho invocado, sea en respeto de la Constitución o Tratados Internacionales.
- Las deficiencias que presentan las posturas conflictivas de los derechos fundamentales y al intento de proponer los elementos básicos de una nueva interpretación, que evite la colisión de derechos. Dentro del marco jurídico es necesario que el contribuyente se encuentre

respaldado ante la Administración Tributaria por normas de alto rango de manera que le ayude a resolver inconvenientes de una manera práctica y eficiente.

- En la cúspide del orden jerárquico de aplicación de las normas se tiene la Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas departamentales y ordenanzas municipales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos; por lo que no es razonable siendo que los contribuyentes aportan con un porcentaje esencial a Tesoro General del Estado. En el desarrollo de la presente tesis, se observa la necesidad imperiosa de la existencia de una ley que garantice los derechos del contribuyente.
- Además, que el actual Código Tributario boliviano no contempla claramente mecanismos de protección de derechos del contribuyente, y deja de lado la protección general, respecto del régimen impositivo que es más amplio y complejo.
- Significará un avance que en Bolivia exista dentro de la Administración Tributaria la Unidad de Defensa de los Derechos del Contribuyente para garantizar los derechos de los contribuyentes; sin embargo, no tiene autonomía por lo que, al pertenecer a la misma Administración Tributaria, los contribuyentes al ingresar una queja en contra de un funcionario de impuestos Nacionales, puede considerar que la Administración Tributaria va actuar a favor del funcionario y no del contribuyente afectado.

Recomendaciones

- Se recomienda a la Asamblea legislativa, la consideración del ante Proyecto de Ley propuesto. Considerando que el fin del citado ante proyecto, es la protección de los derechos del contribuyente. Ante la escasa protección del contribuyente ante eventual actos violatorios de la autoridad administrativa, se observa la urgente necesidad de la protección de los derechos del contribuyente; amparándolos de esta manera y garantizando los derechos del contribuyente.
- Se sugiere la adopción del mecanismo legal concreto, el cual permita al contribuyente tenga derecho a una devolución por saldos a favor por el pago de sus impuestos, puedan ser devueltos sin costos innecesarios y la Administración Tributaria realice la devolución automática. Esta medida debe ser implementada, por lo difícil y tortuoso, del trámite administrativo actual.

- Implementar la existencia de los defensores del contribuyente, este ente administrativo, ya existe en varios países de la región, y tiene como finalidad la defensa de los derechos del contribuyente, ante cualquier acto administrativo violatorio de los derechos del contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA.

- Álvarez, Ariel. (2015). *Introducción a una teoría general del derecho. El método jurídico*. Buenos Aires. Editorial Astrea.
- Alexy, Robert. (2015). *Derechos Fundamentales, Ponderación y Racionalidad*. Bogotá: Ediciones Latinas.
- Cabanellas de Torrez, Guillermo. (2003). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires. Heliasta S.R.L.
- Cruz, Pedro. (2017). *La formación del sistema europeo de control de constitucionalidad*. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales.
- Cueva, Mario. (2012): *Sobre las nociones de supremacía y supralegalidad constitucional*. Madrid. Themis.
- Ferrajoli, Luigi. (2007). *Los Fundamentos de los Derechos Fundamentales*. Madrid. Ed. Trotta Pág. 200.
- Gargarella, Roberto. (2017). *La dificultad de defender el control de constitucionalidad de las leyes*. Bogotá. Isonomía.
- García Toma, Víctor. (2017). *Derechos Fundamentales*. Lima: Ediciones ADRUS.
- Guibourg, Ricardo. (2018). *Una Concepción Analítica del Derecho*. Bogotá: Temis.
- González, Enrique. (2015). *Derecho Tributario material y formal*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Martínez Muñoz, Juan Antonio. (2015). *Derechos Humanos ¿Criterios de Justicia o Ideología Política?*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Natale, Alberto. (2015). *Derecho Político*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.
- Nabais, José Casalta. (2018). *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Pérez Luño, Antonio. (2016). *Los Derechos Fundamentales*. Madrid: Tecnos.

- Ruiz Miguel, Alfonso. (2017). Sobre los Conceptos de Derechos Humanos. Madrid: Editorial Libertad.
- Sainz de Bujanda, Fernando. (2012). Hacienda y Derecho. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Torres, Ricardo Lobo. (2011). A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar.
- *Tribunal Constitucional Plurinacional. (2003). Sentencia SC 0049/2003, de 21 de mayo de 2003. Gaceta Constitucional.*
- Tribunal Constitucional Plurinacional. (2006). Sentencia SC 0090/2006, de 17 de octubre de 2006. Gaceta Constitucional.
- Tribunal Constitucional de España. (2011). Sentencia 27/2011 de 20 de julio de 2011. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 15 de mayo de 2024).
- Tribunal Constitucional de España. (2009). Sentencia 45/2009 de 20 de febrero de 2009. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 22 de mayo de 2024).
- Tribunal Constitucional de España. (2007). Sentencia 37/2007 de 26 de marzo de 2007. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 29 de mayo de 2024).
- Tribunal Constitucional de España. (2012). Sentencia 211/2012 de 11 de diciembre de 2012. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 10 de junio de 2024).
- Tribunal Constitucional de España. (2017). Sentencia 37/2017 de 26 de marzo de 2017. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 29 de junio de 2024).
- Tribunal Constitucional de España. (2010). Sentencia 46/2010 de 17 de febrero de 2010. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 03 de julio de 2024).
- Tribunal Constitucional de España. (2008). Sentencia 55/2008 de 16 de marzo de 2008. <https://tribunalconstitucional.es/> (Fecha de consulta: 13 de julio de 2024).

ANEXOS

ANEXO N° 1:

BOLETA DE ENCUESTA

Instructiva: La presente encuesta tiene carácter informativo y anónimo; permitirá recabar información sobre los derechos del Contribuyente y la Administración tributaria respecto al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria?

1. Cuando acudió, por vez primera, a instancias la Administración Tributaria, ¿le explicaron sobre la norma que rigen los tributos en Bolivia, funciones del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Gobiernos Autónomos Municipales (GAM) o Aduana Nacional (AN) y demás características de la relación jurídico-tributaria?

Indicadores	Respuesta
Opción 1: Sí.	
Opción 2: No.	

2. ¿Cómo califica el proceso, la actual forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria (procesos, derechos, obligaciones, impuestos, licencias, pólizas) que implementan el SIN, GAM y AN?

Indicadores	Respuesta
Opción 1: La forma y mecanismo de regulación tributaria es deficiente; los administrativos desconocen demasiado sobre los alcances (derechos, obligaciones, impuestos, licencias, pólizas) no pudiendo preverse estándares de una adecuada protección hacia el contribuyente.	
Opción 2: Se procede adecuadamente, la forma y mecanismo de regulación jurídico-tributaria en Bolivia es idónea y brinda seguridad a los contribuyentes.	
Opción 3: El proceso tributario es improvisado y genera inseguridad; se podía ver que no existen personas responsables a cargo en el momento de explicar los derechos, obligaciones, impuestos u otra información tributaria, provocando que las reglas que impone la Administración Tributaria se conviertan en un simple enunciado normativo de difícil cumplimiento.	
Opción 4: No sabe, no responde.	

3. ¿Qué considera necesario para evitar lesiones por la Administración Tributaria y disminuir el escaso conocimiento con relación a derechos, obligaciones, faltas y contravenciones del contribuyente?

Indicadores	Respuesta
Opción 1: Autoridad de Impugnación Tributaria (Instancia gubernamental).	
Opción 2: Juez en Materia Administrativa, Coactiva Fiscal y Tributaria (Instancias del Órgano Judicial).	
Opción 3: Autoridad de Empresas (Instancias societaria).	
Opción 4: No acudiría a ninguna de las anteriores, porque no brindan ninguna seguridad jurídica de proteger adecuadamente a los contribuyentes.	

4. En caso de tener un problema a futuro, por sus condiciones de contribuyente, al interior de la Administración Tributaria, ¿a cuál de las siguientes instancias acudiría para interponer su denuncia e iniciar un proceso?

Indicadores	Respuesta
Opción 1: Autoridad de Impugnación Tributaria (Instancia gubernamental).	
Opción 2: Juez en Materia Administrativa, Coactiva Fiscal y Tributaria (Instancias del Órgano Judicial).	
Opción 3: Autoridad de Empresas (Instancias societaria).	
Opción 4: No acudiría a ninguna de las anteriores, porque no brindan ninguna seguridad jurídica de proteger adecuadamente a los contribuyentes.	

5. ¿Si Ud. supiera de la existencia de una tributación y ponderación de los derechos del contribuyente, cree que se sentiría con mayor seguridad o confianza hacia el SIN, GAM y AN o, aún con esta medida dudaría de sus condiciones como contribuyente?

Indicadores	Respuesta
Opción 1: Sí, haría que sienta más seguridad y por tanto depositaría mayor seguridad o confianza hacia la Administración Tributaria.	
Opción 2: No, aún tendría mis dudas y titubearía de las condiciones jurídicas impuestas por la Administración Tributaria.	

ANEXO N° 2:

CUESTIONARIO PARA VALIDACION

Marque con una X, la respuesta que usted considere la correcta.

1. ¿Considera usted que el problema de la tesis es de actualidad?

R.- SI NO

2. ¿El diseño metodológico de la tesis, es el adecuado?

R.- SI NO

3. ¿Considera usted que la administración tributaria en Bolivia, no respeta los derechos del contribuyente?

R.- SI NO

- 4.- ¿Luego de leer el ante proyecto de la Ley de Protección a los derechos del contribuyente, considera usted que la misma es urgente de ingresar al ordenamiento jurídico nacional?

R.-	SI	NO