

Memoria



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

II^{as} Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario

7, 8 y 9 de octubre de 2009

Cochabamba - Bolivia



Argentina



Ecuador



Bolivia



Perú



España



Colombia

**II^{as} Jornadas Bolivianas
de
Derecho Tributario**



**AUTORIDAD DE
IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Memoria

II^{as} Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario

Autoridad General de Impugnación Tributaria

Av. Víctor Sanjinés No 2705 Esq. Méndez Arcos

Teléfonos 2412789 – 2412048

www.ait.gob.bo

La Paz – Bolivia

Dirección: Rafael Vergara Sandóval

Edición: Carlos Castañón Barrientos

Patricia Montaña Durán

Impresión: Editora PRESENCIA

Depósito Legal 4-1-243-09 P.O.

-Distribución Gratuita-

Impreso en Bolivia

Printed in Bolivia

ÍNDICE

Presentación	7
Primer eje temático: La prueba en materia tributaria	9
Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.....	11
Dr. Ignacio Josué Buitrago Presidente del Tribunal de la Nación Argentina y Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales Fiscales o Administrativos (AIT)	
Las reclamaciones, consultas y recursos en la vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador	23
Dr. José Vicente Troya Jaramillo Presidente de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador	
Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano	43
Dra. Lourdes Chau Quispe Magistrada del Tribunal Fiscal del Perú	
La prueba en materia tributaria en Bolivia.....	65
Dr. Rafael Vergara Sandóval Director Ejecutivo General de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia	
Segundo eje temático: La valoración aduanera.....	83
Sujetos gravados por los tributos aduaneros	85
Dr. Ricardo Xavier Basaldúa Magistrado del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina	
El operador económico autorizado.....	119
Lic. Juan Carlos Vilaseca Gonzales Ex Presidente de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana de Bolivia	
La valoración aduanera en la Comunidad Andina	143
Lic. Julia Inés Sánchez Asesora en Aduanas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia	

La fiscalización y determinación aduanera	159
Lic. Jacqueline Villegas de Montes Gerente General de la Aduana Nacional de Bolivia	
La Ley General de Aduanas a sus diez años de vigencia y sus perspectivas en el Nuevo Estado Plurinacional de Bolivia	171
Dr. Alberto Goitia Málaga Miembro del Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia	
Tercer eje temático: Tributación interna y municipal	195
La tributación en el modelo de Estado Autónomo español	197
Dr. César García Novoa Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Santiago de Compostela, España	
El impuesto diferido en Bolivia	268
Lic. Roberto Viscafé Ureña Director Tributario de PriceWaterhouse, Bolivia	
La determinación sobre base presunta en Latinoamérica	279
Dr. Rubén O. Asorey Profesor de la Universidad Católica de la Argentina y miembro del Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario	
Breves comentarios sobre dos temas de Derecho Tributario Penal	311
Dr. Alfredo Benítez Rivas Presidente del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios	
Ajuste por inflación desde la perspectiva impositiva	323
Lic. Carola Jáuregui Cisneros Gerente Senior de Impuestos de la empresa Ruizmier, Bolivia	
La patente municipal de actividades económicas	337
Dr. Jaime Rodrigo Machicao Coordinador Académico de Maestrías de Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar, de La Paz, Bolivia	
Nociones generales sobre el hecho imponible generador de la obligación tributaria sustancial. Comentarios sobre el Código Tributario Boliviano	361
Dr. Mauricio Plazas Vega Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILAT)	

PRESENTACIÓN

En el marco del nuevo texto constitucional boliviano promulgado el 7 de febrero de 2009, la **Memoria de las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario** busca responder al desafío de coadyuvar a la adecuación de las leyes tributarias al marco jurídico vigente en el país.

Para dar un orden al desarrollo del evento, se lo dividió en tres ejes temáticos fundamentales que se emplean también en el presente volumen:

El primero de ellos se refiere a la prueba en materia tributaria, como un elemento fundamental para contrastar la presunción de legitimidad y el principio de verdad material. En este eje, la presente **Memoria** expone las experiencias en Argentina, Ecuador, Perú y Bolivia, de los doctores Ignacio Josué Buitrago, José Vicente Troya Jaramillo, Lourdes Chau Quispe y mi persona, los cuatro autoridades fiscales de impugnación en nuestros respectivos países.

El segundo eje temático de las Jornadas trata la valoración aduanera, en consideración a que la Ley General de Aduanas cumplió diez años de vigencia el 28 de julio pasado. Este eje tiene el objetivo de fortalecer el actual sistema tributario aduanero en función a las nuevas exigencias técnicas de los organismos de comercio internacional, las Decisiones de la Comunidad Andina y de la propia Ley General de Aduanas.

En este segundo eje se enmarcan las exposiciones del Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, de Argentina; la Lic. Julia Inés Sánchez, de Colombia, y de los bolivianos Lic. Juan Carlos Vilaseca, Lic. Jacqueline Villegas de Montes y Dr. Alberto Goitia Málaga.

En el tercer eje temático se estudia la tributación interna y municipal. Hay que destacar aquí la participación del Dr. César García Novoa, de España, quien desarrolla el enfoque autonómico de la tributación española, experiencia que ya tiene un cuarto de siglo, y que significa un valioso aporte al proceso de transformación boliviano.

En ese mismo eje, el Dr. Rubén Asorey, de Argentina, presenta un panorama de la determinación sobre base presunta en varios países latinoame-

ricos, incluyendo a Bolivia, trabajo que permite hacer una comparación jurídica altamente provechosa.

El boliviano Dr. Alfredo Benítez Rivas, expone temas de Derecho Tributario Penal y el también boliviano, Dr. Jaime Rodrigo Machicao, analiza el porvenir de los tributos municipales en el contexto de la Constitución Política del Estado vigente.

También en el tercer eje, la Lic. Carola Jáuregui Cisneros y el Lic. Roberto Viscafé Ureña, ambos de Bolivia, hacen un aporte desde el punto de vista técnico sobre el cálculo de los impuestos internos.

Aunque no está presente en las Jornadas, el Dr. Mauricio Plazas Vega, de Colombia, envió su artículo sobre el hecho imponible, enriquecido con comentarios respecto al Código Tributario Boliviano, trabajo que cierra este volumen.

Por la alta calidad de todas las ponencias de los especialistas nacionales y extranjeros, considero que las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, están cumpliendo su objetivo de responder a los desafíos tributarios del nuevo panorama jurídico del país, y que la presente **Memoria** será un valioso aporte al análisis del sistema tributario boliviano.

Para finalizar, quiero agradecer a los expositores internacionales y nacionales que enviaron sus trabajos con anticipación para posibilitar que esta **Memoria** pueda presentarse de forma oportuna. Asimismo, agradezco a todos los asistentes a las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, que con su participación, harán posible que el éxito logrado en la primera versión del evento, cumplida el 2008 en la ciudad de La Paz, pueda repetirse en esta ocasión.

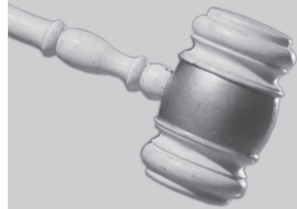
Cochabamba, octubre de 2009



Dr. Rafael Vergara Sandóval
Director Ejecutivo General a.i.
Autoridad de Impugnación Tributaria

Primer eje temático:

La prueba en la impugnación tributaria



Ignacio Josué Buitrago*

Algunos aspectos referidos a la prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación

* Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, Vocal con competencia impositiva y Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa. Fue secretario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal. Docente de grado y postgrado de varias universidades y autor de varios libros y artículos.

"El juez está en medio de un minúsculo cerco de luces, fuera del cual todo es tinieblas: detrás de él el enigma del pasado y, delante, el enigma del futuro. Ese minúsculo cerco es la prueba"

Carnelutti

I. Introducción

1. La importancia de la prueba en el escenario jurídico puede sintetizarse en un simple y antiguo adagio: tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo. O, dicho de otro modo, es el complemento indispensable de los derechos materiales y del debido proceso adjetivo.

Como se observa, el derecho a probar -entroncado en garantías constitucionales- excede el campo del derecho tributario y se yergue como un derecho inalienable de los individuos. Planiol y Ripert¹ señalan que "un derecho no es nada sin la prueba del acto jurídico o del hecho material del cual se deriva".

Numerosas definiciones se han vertido en torno a la definición de la prueba. Por su concisión, hemos preferido adscribirnos al concepto de Devis Echandía² que entiende como tal a todo acto procesal cuya función sea la de formar en el juez el convencimiento sobre la verdad de los elementos fácticos de la reclamación económico-administrativa o demás cuestiones que un organismo jurisdiccional fue llamado a conocer y que fueran objeto de afirmación o negación en el proceso.

El irrenunciable acceso a la jurisdicción en materia tributaria y el más amplio reconocimiento del derecho de probar debe ser protegido con máximo celo, en atención al principio de legalidad que impera en la materia y al particular sistema de determinación de la obligación tributaria en la República Argentina.

En efecto, el régimen de la ley procesal argentina coloca en cabeza de los contribuyentes la obligación de autodeclarar, a través de la presentación de declaraciones juradas, su obligación impositiva. Por tal instrumento, el obligado describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicita sus elementos constitutivos, cuantifica la base de la medida y liquida el impuesto resultante.

Esta autodeterminación conduce a que la misma ley atribuya facultades amplias de contralor al organismo fiscal, de modo que cuente con herramientas aptas para verificar el cabal cumplimiento de tal obligación por parte de los responsables.

En consecuencia, si a resultados de dicho control, el organismo de recaudación considera que el obligado no ha cumplido con ese deber primordial que le impone la ley (esto es, haber presentado declaraciones juradas y

que éstas, además, se ajusten a derecho) la ley admite un procedimiento alternativo y subsidiario que le permite al fisco suplir aquella deficiencia.

Pero repárese en lo siguiente. Este procedimiento determinativo -sujeto por ley a rigurosas etapas de procedimiento-, dirime en definitiva un conflicto de intereses entre los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria, mas con la peculiaridad que la persona encargada de iniciarlo, sustanciarlo y, a la postre, resolverlo, es "juez" y parte al mismo tiempo.

Esto es, la ponderación e interpretación de los argumentos expuestos por el responsable, **y la valoración de la prueba aportada para sustentar sus dichos, es efectuada en esa etapa por un funcionario de la misma administración.**

En conclusión, un esquema basado en la autodeterminación, en la búsqueda consecuente de un equilibrio razonable entre las amplias facultades de verificación otorgadas a la administración fiscal con derechos constitucionales, y en la implementación de procedimientos administrativos de determinación y sumariales, debe ir unido de un amplio e irrestricto acceso a la jurisdicción, entendida ésta como la que brinda una justicia independiente e imparcial y que otorga un amplio ejercicio del derecho de ser oído y de probar

Comparto en tal sentido la atinada reflexión de Agustín Torres, cuando advierte que el problema de la certidumbre en el derecho se hace particularmente visible en el momento de la aplicación de las normas. Es que la seguridad jurídica debe integrarse con la "...posibilidad amplia, concreta y efectiva de acceder a órganos jurisdiccionales para reclamar el reconocimiento del derecho. En este segundo sentido se hermana al concepto del debido proceso..."³

En la misma dirección Ataliba afirmaba que un verdadero estado de derecho es aquel en donde el Estado no sólo se somete a la ley sino que también se subordina a la justicia.

Es claro entonces que la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de derecho, y que debe manifestarse, entre otros, por medio de la tutela jurisdiccional.

Tal como expresa el art. 8 de la Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica.) "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter".

2. En ese especial sistema de determinación, la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación como control de legitimidad de actos de la administración tributaria se exhibe como decisiva. A través de él se procura una alternativa para discutir ante un tribunal imparcial e independiente determinados actos de la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas sin previo pago, y con especial énfasis en –tal como lo señaló la Comisión redactora del proyecto de la ley de su creación-, “...no subordinarlo a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones”.

Nos interesa pues reflexionar sobre algunos aspectos referidos a la prueba en el marco de la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación, en el entendimiento que en dicha instancia los contribuyentes encuentran garantizado eficazmente su derecho constitucional de defensa.

Ello es así por cuanto los atributos conferidos a ese organismo jurisdiccional por la ley de su creación procura asegurar la independencia e imparcialidad de sus decisiones, plasmado en: a) su especialización en materia tributaria; b) el rango jerárquico acordado a sus vocales, equiparados a los jueces del Poder Judicial de la Nación en cuanto a su estabilidad en el cargo, su remuneración y régimen previsional; c) ser un tribunal de plena jurisdicción, en punto a la interpretación de los hechos y su encuadre jurídico. Por último no debe olvidarse que, en consonancia con ello, las características de su procedimiento lo obliga a la obtención de la verdad material de los hechos y a asegurar un amplio ejercicio del derecho de ser oído y probar.

II. El establecimiento de la verdad material de los hechos y la prueba

“La intención del juez se orienta hacia la verdad en la investigación de los hechos y hacia la justicia en la aplicación del derecho”.

Eberhard Schmidt

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción “íntegra” o “plena”, ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado. Y, acorde con tal premisa, al mismo tiempo de reconocer una amplia facultad probatoria a las partes –cuestión sobre la que se volverá más abajo-, se debe acordar al juez amplias facultades para la constatación de los hechos, peculiaridad propia de los principios inquisitivos que rigen la materia fiscal.

Se ha dicho que "lo fundamental del principio inquisitivo es la facultad oficiosa probatoria para la investigación de los hechos por iniciativa del juez"⁴.

Entendemos que el sistema elegido por la ley 11.683⁵ para caracterizar el procedimiento ante el Tribunal Fiscal responde a los lineamientos propios del "contencioso tributario subsiguiente o a posteriori" en la medida que ejerce una gestión de contralor sobre los actos del ente recaudador que le preceden y que es corolario lógico de su jurisdicción íntegra o plena⁶.

Dentro de ese proceso "inquisitivo atenuado" -con prevalencia del oficioso- el Tribunal posee amplias facultades para arribar a la verdad material de los hechos independientemente de lo alegado por las partes y, en general, asume un relevante papel como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones⁷.

Sin embargo, es importante compatibilizar ese principio inquisitivo con la regla del "onus probandi" o carga de la prueba.

Como lo ha dicho la doctrina procesalista⁸ "...no debe olvidarse que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones..."

Por tanto, creemos que el ejercicio inherente a estas potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto⁹.

Afirmamos que resultaría inadmisibles pretender que le corresponda al Tribunal producir -de oficio- prueba que las partes no propusieron o que fueron remisas en diligenciar, ya que las amplias facultades del Tribunal para establecer la verdad de los hechos independientemente de lo alegado por las partes no puede suplir o sustituir la actividad probatoria que corresponde a las mismas.¹⁰

En efecto, como el acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo (mediante la cual le incumbe estrictamente a la administración la descripción en forma concreta del aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria) en la medida que el Fisco haya sustentado su pretensión objetiva a través de elementos concretos y razonables, **la cuestión fáctica queda desplazada a quien la controvier-**

te, que en ejercicio de su derecho de contradicción debe acreditar la verdad de sus dichos.

Dicho de otro modo. Así como la falta de prueba del Fisco para sustentar su pretensión no puede ser obviada por el organismo jurisdiccional, tampoco es viable suplir la negligencia probatoria de quien impugnó el acto administrativo.

Por último, debe agregarse que ciertamente opera como un límite al establecimiento de la verdad material de los hechos, los supuestos de desistimiento o allanamiento de las partes¹¹. Asimismo, rige el principio de la "reformatio in pejus" en el sentido que la decisión del tribunal en cuanto al monto debido queda subordinado a la pretensión fiscal contenida en el acto administrativo discutido, y no más allá.

III. El principio de amplitud probatoria

1. Aquella jurisdicción "íntegra" o "plena" que ejerce el Tribunal Fiscal conlleva a que la ley que lo regula permita un amplio debate y autorice un adecuado elenco probatorio.

Ello equivale a decir que el juez debe propender a favorecer la producción de prueba, bien que con ciertos límites.

En primer lugar, que la prueba sea "pertinente", es decir, que se refiera a hechos articulados y controvertidos por las partes.

Además, debe ser admisible, en el sentido que tiene que estar autorizada por la ley.

Por último, los medios propuestos no deben ser improcedentes, superfluos o meramente dilatorios, cuya valoración le incumbe al instructor y dependerá de cada caso en particular.

Recordemos asimismo que debe constituir el objeto de la prueba aquellos hechos afirmados o invocados por las partes cuya verdad de procura averiguar, en la medida que hayan sido desconocidos o negados por alguna de ellas y sean conducentes para la dilucidación de la causa.¹²

Corresponde recordar que no son objeto de prueba los hechos notorios (circunstancias conocidas por el común de la gente) ni las normas jurídicas que el juez debe conocer; sí pueden serlo las normas del derecho consuetudinario y el derecho extranjero. En este sentido, la invocación de la ley extranjera impone, en principio, a quien la hace, la demostración de su existencia, como se tratara de un hecho¹³.

Sin perjuicio de lo expuesto, en los casos de que con posterioridad a dichos momentos se produjeren o llegaren a conocimiento de las partes hechos

que tuvieran relación con la cuestión litigiosa, éstas podrán invocarlos hasta cinco días después de notificada la resolución que dispone la apertura de la causa a prueba.

En el Tribunal resultan también de plena aplicación:

- a) el principio de la necesidad de la prueba: esta regla refiere a que los hechos sobre los cuales debe fundarse la decisión del juez, deben encontrarse acreditados por pruebas aportadas al proceso, sin que pueda suplirlas con su conocimiento personal o privado¹⁴;
- b) la regla de la unidad de la prueba, que para Devis Echandía¹⁵ equivale a decir que el conjunto probatorio del juicio forma una unidad y, de tal modo debe ser examinado y apreciado por el juez en su conjunto, confrontando todas aquellas obrantes en la causa.
- c) el criterio de la unidad de la prueba, ya que ésta no pertenece a quien la aporta y no puede pretenderse que a él solo beneficie. Por el contrario, una vez incorporada sólo puede servir para corroborar o no hechos, sin importar si es favorable a quien la produjo o a su contraria.
- d) son también aplicables los principios de contradicción –esto es, que la parte contra quien se opone una prueba debe tener la oportunidad de conocerla y discutirla-, y de preclusión, habida cuenta que las diligencias probatorias deben ofrecerse y producirse dentro de los plazos legales respectivos.

2. El segundo párrafo del art. 174 de la ley tiende a coadyuvar al logro de la finalidad expuesta, al disponer que el instructor deberá prestar su asistencia para allanar los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración.

En este punto, no podemos dejar de señalar nuestra posición adversa a la limitación del ofrecimiento de prueba introducida por la ley 25.239 a la ley 11.683, que ha agregado al texto originario del artículo una excepción al derecho de ofrecerla. En este sentido, se estipula que, salvo en materia de sanciones, y sin perjuicio de las facultades instructorias que se atribuyen al Tribunal, aquella prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la Dirección General Impositiva (con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa), no puede ofrecerse en sede de dicho Tribunal.

Sostengo la inconstitucionalidad de la reforma a la luz del art. 18 de la Carta Magna (que asegura el derecho de la defensa en juicio) y del art. 8º numeral 1 del Pacto de San José de Costa Rica que consagra el “derecho a la jurisdicción”, al estipular que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal imparcial e independiente en defensa de sus derechos en el orden fiscal. La reforma de marras ha abierto la posibilidad de que el contribuyente no cuente con

un eficaz e idóneo acceso a un tribunal independiente e imparcial, a través de este arbitrario mecanismo de limitación de la prueba.

IV. La prueba y su apreciación

Si bien cada medio de prueba es susceptible de valoración individual para el juzgador (a punto tal que puede bastar uno para resolver la cuestión), lo cierto es que para llegar a la certeza de los hechos discutidos en algunos casos es necesario requerir varios. Como con justeza lo explica Devis Echandía, "...cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en su conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos..."¹⁶.

Dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el "método reconstructivo" de apreciación, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de modo de lograr en la inteligencia del juzgador un conjunto sintético, coherente y concluyente de los elementos de convicción arribados al proceso.

Tal criterio es el receptado en la legislación argentina ¹⁷.

V. Medios de prueba en particular

El amplio debate que garantiza el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, hace que la producción de las medidas de prueba ofrecida por las partes deba ser valorada con criterio amplio, de forma tal de facilitar su producción.

Veamos algunos medios en particular:

1. Prueba documental: en sentido amplio, debe entenderse por "documento" todo objeto susceptible de representar una manifestación del pensamiento, con prescindencia de la forma en que esa representación se exterioriza¹⁸.
2. Prueba de informes: es el medio de aportar al proceso datos relativos a actos o hechos resultantes de la documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes -siempre que no provengan de su conocimiento personal-, documentos que se encuentran en poder de escribanos con registro, o de entidades públicas o privadas.

El artículo 175 de la ley 11.683 prescribe que los informes de las entidades mencionadas pueden ser requeridos por los representantes de las partes mediante oficio que ordene librar el Vocal instructor. Su diligenciamiento se debe acreditar dentro de los cinco días, y debe ser contestado dentro del término de diez o veinte días según se trate de entidades privadas o públicas.

El Tribunal posee facultades suficientes para compeler al cumplimiento de esta carga procesal e incluso, si se trata de un organismo público, podrá llevar a conocimiento del Ministro o del Secretario de Estado que corresponda tal omisión.

3. Prueba testimonial: como lo enseña Redenti¹⁹ hay testimonio cuando una persona, que no sea parte del proceso, exponga hechos o circunstancias que declare conocer por sus propios sentidos.

De considerarla procedente, el vocal instructor fija el día y la fecha en que se celebrará la audiencia –estableciendo asimismo una supletoria a efectos de que si el testigo no compareciere a la primera sin causa justificada, sea traído a la segunda con el auxilio de la fuerza pública– en donde los testigos serán interrogados libremente.

Si la proponente no concurre a la audiencia, pero hubiere presentado con anterioridad el pliego de interrogatorio, el testigo prestará declaración en base al mismo y a las preguntas que les efectúen el Vocal instructor y la contraparte. Si no se hubiese presentado interrogatorio, prestará declaración si así lo solicita la contraria o lo dispusiere el vocal instructor, perdiendo el proponente el derecho a citarlo nuevamente.

Los testigos declaran bajo juramento, previa lectura de la norma del Código Penal que reprime el delito de falso testimonio.

Una particularidad de la prueba se manifiesta ante el supuesto de que el testigo se domicilie fuera del radio de la Capital Federal, única sede del Tribunal.²⁰

En este caso, a fin de facilitar la producción de la prueba y evitar gastos innecesarios al proponente, éste puede asumir el compromiso de trasladarlo a la sede del Tribunal o bien solicitar que su testimonio sea prestado ante el jefe de la delegación, distrito o agencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos que corresponda a su domicilio.

4. Prueba pericial: la pericia es la actividad procesal desarrollada, en virtud de encargo judicial, por personas distintas a las partes, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos²¹

Las partes proponen al Tribunal la designación de los expertos y los puntos de pericia sobre los que deberán expedirse. Los peritos deben aceptar el cargo dentro del quinto día y presentar en forma conjunta el informe dentro de los treinta (30) subsiguientes, con constancia de haber entregado copia de él a las partes.

Los expertos pueden actuar bien como “peritos deducendi”, es decir enunciando las reglas de la experiencia técnica pertinente, aplicarlas a los hechos probados en el proceso y formular luego las deducciones concretas que correspondan, o bien como “peritos percipiendi”, aplicando las reglas técnicas de su experiencia a los hechos verificados en el proceso por cualquier medio de prueba.

5. Inspección ocular: Si bien ni la ley 11.683 ni su reglamento la menciona, el juzgador puede acudir a ella si así lo estima conveniente, máxime en un proceso donde se prioriza la inmediatez procesal. En efecto, a través de ella, el juez comprueba personalmente los hechos, sin necesidad de recurrir a terceras personas, logrando su directa convicción sobre los hechos.

VI. Conclusiones

1. Un esquema basado en la autodeterminación, en amplias facultades de verificación otorgadas a la administración fiscal y la implementación de procedimientos administrativos de determinación y sumariales, debe ir unido de un amplio e irrestricto acceso a la jurisdicción, entendida ésta como la que brinda una justicia independiente e imparcial y que otorga un amplio ejercicio del derecho de ser oído y de probar.
2. El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción “íntegra” o “plena”, ya que no se encuentra limitado al mero examen del derecho cuya interpretación se controvierte, sino también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado.
3. El ejercicio inherente a potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados.
4. En la legislación argentina opera el “método reconstructivo” de apreciación de la prueba, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de modo de lograr en la inteligencia del juzgador un conjunto sintético, coherente y concluyente de los elementos de convicción arribados al proceso.²²

NOTAS

¹ “Tratado teórico-práctico de derecho civil” tº VII, pág. 747

² Devis Echandía, Hernando “Teoría General de la prueba judicial” tº I pág.34

³ Torres, Agustín “Un esquema para el desarrollo del Tribunal Fiscal en la década que iniciamos”. Trabajo publicado en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación. 40 años”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales” Buenos Aires, 2000, pág. 67.

⁴ Conf. Devis Echandía, H., Op. Cit, T° I, pág. 80

⁵ Denominada de procedimiento tributario, es la que regula el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Se integra con su Decreto Reglamentario –Dto. 1397/79- y la Acordada del organismo 840.

⁶ Conf. Martínez, Francisco, “Lo contencioso tributario”, D.F., T° XIX, pág. 663

⁷ Vid. Buitrago y Calvo, “La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación”, Revista Derecho Fiscal, T° XLVII, pág. 282

⁸ Conf. Devis Echandía, op. Cit. T° I, pág. 34

⁹ T.F.N., Sala “B”, “Rainoldi S.A., 30/8/83

¹⁰ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C” “Kanawati, Josefina” 22/4/96; “Sommer Mario” Cám. Cont. Adm. Fed. Sala II, 30/5/96

¹¹ **Art. 164** Impulso de Oficio: El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada.

¹² Es así como el artículo 33 del RPTFN considera inadmisibles las pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por los litigantes en sus escritos de interposición y contestación, así como tampoco las que fueran improcedentes, superfluas o meramente dilatorias.

¹³ Conf. C.S.J.N., 12/3/53, Revista La Ley, T° 72, pág. 1

¹⁴ Conf. Devis Echandía, H., Op. Citada, pág. 114

¹⁵ Conf. Op. Citada, pág. 117

¹⁶ Op.cit. T° I, pág. 287 y sgtes.

¹⁷ En cuanto a la modalidad de apreciación de la prueba resulta de aplicación el artículo 62 del Decreto 1759/72 –reglamentario de la ley de procedimientos administrativos- que remite al artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en cuanto reza que “salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa”.

¹⁸ Conf. Chiovenda, G., Op. Citada, pág. 334

¹⁹ Vid. “Derecho Procesal Civil”, Ed. Jurídicas Europa-América, Bs. As., 1951, T° I, pág. 293

²⁰ El Tribunal Fiscal de la Nación, si bien ejerce su jurisdicción (en la medida de su competencia) en todo el territorio del país, tiene su única sede en la Capital Federal. Ello trae aparejado evidentes perjuicios a los litigantes del interior del país, situación que el menos se busca atemperar con el tipo de solución en comentario.

²¹ Con. Devis Echandía, H., Op. Citada, T° I, pág. 287

José Vicente Troya Jaramillo*

Las reclamaciones, consultas y recursos en vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador

* Presidente de la Corte Suprema de Justicia de Ecuador. Doctor en Jurisprudencia y autor de varias publicaciones académicas. Fue Superintendente de Bancos, Presidente del Colegio de Abogados de Quito, Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

SUMARIO: 1. La facultad resolutoria de la administración. 2. La reclamación administrativa. 3. La consulta vinculante. 4. El recurso de revisión.

1. - La administración tributaria se encuentra imbuida de la facultad resolutoria. En virtud de ella se encuentra obligada a conocer y resolver las reclamaciones y los recursos que se le presenten de acuerdo a lo previsto en las normas. Salvo el caso excepcional de los comités tributarios, que no dieron resultado por diversas razones; en Ecuador es la propia administración activa la que dentro del proceso de aplicación de los tributos, y como una prolongación del mismo, ejercita la facultad resolutoria. No se han instaurado órganos diferentes encargados de atender las reclamaciones y recursos de los administrados. El Tribunal Fiscal Nacional y los tribunales distritales fiscales que luego se crearon, pertenecieron y pertenecen al orden judicial.

En los tempranos noventa, con la expedición de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada, publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, en su artículo 38, se dispuso que para ejercitar la vía contenciosa en todos los ámbitos librados a la competencia de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario no es necesario que el interesado agote previamente la vía administrativa. La disposición, en su parte pertinente dice a la letra: *No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa.* El interesado, puede optar y libremente proponer la reclamación ante la administración y posteriormente impugnar por la vía contenciosa ante los jueces, o en su defecto, producido el acto administrativo inicial, impugnarlo directamente ante los jueces.

Al expedirse en diciembre de 1975 el Código Tributario que con reformas rige a la fecha, se tuvo el designio, según consta en la exposición de motivos, entre otros propósitos, el abreviar y uniformar la vía administrativa. Hasta entonces, ante las diferentes administraciones tributarias y respecto de diferentes tributos, se observaban procedimientos diferenciados y se proseguían hasta tres instancias en esta vía. Con el Código se estatuyó la instancia administrativa única, salvo para casos de excepción en los cuales las leyes particulares prevean alzada. Respecto de los recursos en vía administrativa, se crearon los de reposición ante la autoridad que expidió el acto impugnado y el de revisión para ante la máxima autoridad de la administración de que se trate. Posteriormente fue derogado el recurso de reposición.

2.- La reclamación de sujetos pasivos y de terceros es la institución nuclear. Por medio de ella los interesados, reclamantes, proponen ante la propia

administración sus impugnaciones en contra de los actos administrativos tributarios, principalmente aquellos que contienen determinaciones de obligación tributaria. Mediante la reclamación, además, puede solicitarse la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso; así como pedirse que se reconozca que la obligación tributaria se encuentra extinguida por pago, prescripción, compensación u otros medios idóneos al efecto; puede requerirse a la Administración que dé de baja los títulos de crédito por haber sido mal emitidos; se puede proponer consultas sobre la aplicación de las normas y de aforo en el campo aduanero; se puede requerir facilidades para el pago, entre otros. Cada una de estas reclamaciones se diferencian entre sí en cuanto a la pretensión que endereza el reclamante.

La reclamación ha de presentarse ante la autoridad que ha emitido el acto impugnado y ha de reunir requisitos los requisitos formales previstos en el artículo 119 del Código Tributario, entre los que destacan la mención del acto administrativo que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, así como la petición pretensión o petición concreta.

La reclamación no es una demanda, pues, mediante ella no se ejercita una acción ante los jueces. Es un requerimiento a la propia administración a fin de que componga sus actos que no da lugar al surgimiento de una litis o controversia. Ello no significa que no pueda haber discrepancias entre la administración y los sujetos pasivos y aun terceros respecto de los actos administrativos impugnados.

El Profesor Valdés Costa, refiriéndose a la fase o vía administrativa que se inicia con la reclamación siempre mostró su opinión contraria a la excesiva procesalización y alargamiento¹. Ello es aplicable al Ecuador, pues, ya no es forzoso agotar la vía administrativa para incoar la contenciosa. Sin embargo en los hechos, los administrados acuden en muchos casos a la vía administrativa y, en varios de ellos, logran soluciones que le son satisfactorias.

Las pretensiones de los reclamantes pueden ser de variada índole. La más radical estriba en alegar la no sujeción. Cabe que se aduzca la nulidad del actos administrativo por vicios de competencia o de procedimiento. Lo más frecuente que se solicita es que se deje sin efecto el acto administrativo, ya en parte, ya en su totalidad. Las pretensiones deben guardar congruencia entre sí. Bien podrían ser alegadas de modo subsidiario.

Admitida a trámite la reclamación, se la debe proseguir de oficio, sin perjuicio de la actividad impulsora del reclamante. Se han de practicar todas las pruebas y se han de requerir todo tipo de informes que disponga la autoridad administrativa, o que solicite el interesado. No es imprescindible que se conceda un término de prueba. Puede hacérselo a solicitud del particular. Todas las pruebas actuadas prestan mérito. Además, se ha consultado la posibilidad de que la administración señale fecha para una audiencia en la

cual el reclamante exponga sus puntos de vista y se clarifiquen las cuestiones objeto de la reclamación.

Todos los medios de prueba son admitidos. El artículo 128 del Código Tributario sobre el particular dice: *En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.-La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.* El artículo 260 del Código refiriéndose a las pruebas que se practican ante los jueces tributarios, discurre de modo similar. La ley que precisa los medios de prueba es el Código de Procedimiento Civil, que es además supletorio del Código Tributario. Según el artículo 121 del primero, las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes. Son admisibles también las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos o de nueva tecnología, así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. El art. 1715 del Código Civil, también de carácter supletorio, respecto de las obligaciones, dice que los medios de prueba consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, inspección personal del juez y dictamen de peritos o de intérpretes.

En suma, cabe concluir que, salvo el juramento de funcionarios públicos y el juramento deferido, todas las pruebas del derecho común son aplicables en materia tributaria. También, cabe anotar, que la prueba testimonial es supletoria, y que la prueba más frecuente en el orden tributario consiste en instrumentos públicos y privados y en el examen y exhibición de contabilidad con el concurso de peritos.

En las normas atinentes a la vía administrativa no se encuentra resuelto el tema de la carga de la prueba. Por ello, se ha de acudir a las que constan dentro del juicio tributario. Los artículos 258 y 259 del Código Tributario afrontan el tema. Sus disposiciones no son de fácil discernimiento. El primero de ellos incluye la norma de carácter general de que el que afirma prueba, siempre que la contra parte niegue; y, que, si la negativa comporta afirmación, hay que probarla. Esta regla propia de los litigios habría que traspolarla al trámite administrativo. Entonces, los actos administrativos impugnados, respecto de los hechos que los sustenta constituirían una posición afirmativa de la administración y la reclamación, en tanto los impugna, constituirían la negación.

El artículo 259 contiene una innovación discutible en cuanto traslada a la administración la prueba de los hechos impugnados por los administrados.

Literalmente expresa: *Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria.- Respecto de los impugnados corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.*

Los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad reconocidas por los artículos 82 y 148 del Código Tributario. La legitimidad connota que la prueba ha de correr a cargo de quién los impugna². Efraín Pérez se pronuncia en este sentido. Manifiesta: *La referencia a la presunción de legitimidad le atribuye el efecto corriente de las presunciones, que es de invertir la carga de la prueba, es decir que los actos se presumen legítimos mientras no se pruebe lo contrario.* Con el artículo 259 se está disponiendo la inversión de la inversión de la prueba, lo que es incongruente y claramente acentúa la pugna entre esta norma y las que consagran la presunción de legitimidad de los actos administrativos.

El artículo 76 de la Constitución que consagra el derecho de defensa y al debido proceso, consagra garantías trascendentes que son también aplicables al proceso administrativo. Así se infiere de su encabezado que dice: *En todo proceso en el que se determine derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas.*

El artículo 27 del Código Orgánico de la Función Judicial consagra un principio de enorme importancia que debería aplicársele al procedimiento administrativo consistente en que no se exigirá la prueba de los hechos públicos y notorios. Tampoco se prueban las normas y entre ellos los tratados internacional entre los cuales destacan los de carácter bilateral suscritos para evitar la doble imposición. Ellos simple y llanamente se aluden. Lo que se prueban son los hechos y la ley extranjera.

La administración se encuentra en la obligación de resolver las reclamaciones en tiempo oportuno. Al efecto se le ha concedido, por lo general, ciento veinte días de plazo, que han de computarse en la forma que estatuye el artículo 12 del Código Tributario, que prevé que se tomará en cuenta únicamente los días hábiles. La resolución, de acuerdo al artículo 76 de la Constitución y 133 del Código Tributario, como todo acto administrativo, ha de ser motivada y ha de decidir las cuestiones planteadas por el reclamante y las que sean conexas. El artículo 273 del Código, en similar sentido, ordena que en la sentencia se decidirán los puntos de la litis y los que sean conexas, en guarda del control de legalidad. De este modo, se denota el genio particular del derecho público y dentro de él, del derecho tributario.

El silencio administrativo, constituido por la falta de resolución oportuna, favorece al reclamante. Ocurrido se entiende que sus pretensiones han sido aceptadas. Es lo que se conoce como silencio positivo consagrado en el país a raíz de la expedición de la Ley de Modernización del Estado, antes referida, cuyo artículo 28 dice en la parte pertinente: - *En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta a favor del reclamante.* Hasta antes de la Ley de Modernización, el silencio administrativo comportaba la negativa de las pretensiones del particular. Este giro de ciento ochenta grados fue muy disputado y discutido. A guisa de ejemplo, Valdés Costa se pronuncia por el silencio negativo³.

Benalcázar Guerrón ha reflexionado sagazmente sobre los efectos del silencio administrativo en el Ecuador y sustenta que: *El sistema imperante es reprochable por la indiscriminada generalización de los efectos positivos del silencio, sin previsiones legales sobre límites y requisitos*⁴. Es evidente que para que se configure el silencio el reclamante no debe estar en mora de cumplir con todos los requisitos que exija la administración dentro del trámite de la reclamación y de que tal institución no opera dentro de la acción revisora de la administración, ni frente a consultas propuestas sobre la cabal inteligencia y aplicación de las normas.

Producido el silencio administrativo positivo queda pendiente la cuestión de cómo hacerlo valer por parte de los beneficiarios del mismo. Cuando se discute con la administración la obligación tributaria antes de solucionarla, que es el caso más frecuente, el sujeto pasivo deberá alegar el silencio ante la acción de cobro que ella ejercite. Cuando se solicita la devolución de lo indebidamente pagado, deberá proponer una reclamación solicitando la emisión de las notas de crédito o la entrega de las sumas que corresponda. Se debe tener presente que ante la renuencia de la administración, cabe la vía contenciosa e inclusive la acusación de prevaricato.

3.- El principio de que la ley es conocida por todos y de que su ignorancia no excusa a persona alguna, consagrado en el artículo. 13 del Código Civil, no es absoluto, en el sentido de que siendo un postulado imprescindible para la convivencia social, en la vida real no se cumple. Quienes están obligados a cumplir las leyes, no siempre las conocen o no se encuentran enterados de su texto con la debida profundidad. Esto ocurre singularmente en campos como el derecho tributario, que suponen cierto grado de especialización. Para facilitar la vigencia de dicho postulado, entre otros arbitrios, se ha previsto el de la consulta, institución que presupone la existencia de una autoridad con competencia para dar respuesta a las cuestiones que propongan los consultantes.

Desde otro ángulo, dentro del ámbito constitucional, en el numeral 23 del artículo 66 de la Constitución, se encuentra consagrado el denominado

derecho de petición, a virtud del cual, las autoridades están obligadas a responder las peticiones que se les formulen, en plazo adecuado. La consulta constituye una derivación de este derecho. En efecto, la misma se concretiza en una petición enderezada a las autoridades, quienes deben contestarla.

La consulta tributaria, de aplicación general, fue consagrada por primera vez en el Código Tributario que empezó a regir a partir del 1° de enero de 1976. Los artículos 128 al 131 regulan la institución. Con anterioridad, existió la práctica de consultar. Los administrados proponían consultas, particularmente al Director General de Rentas, y este funcionario, oficiosamente, las contestaba. Las respuestas, si bien no tenían un valor oficial, servían de orientación. En el fuero aduanero y en otras áreas jurídicas, antes y con posterioridad a la vigencia del Código Tributario, con el respaldo normativo del caso, se ha utilizado la consulta.

La Ley Orgánica de Aduanas vigente expedida en 1998 en el artículo 48 y, su Reglamento en los artículos 57 y 58, regulan la *consulta de aforo* que constituye un auxilio legal a importadores y exportadores, a fin de que puedan conocer oficialmente la posición arancelaria que se aplicará a las mercaderías que importen o exporten. La consulta de aforo tiene características peculiares que la diferencian de la consulta tributaria de carácter general. Estas son: a) Conciernen a un aspecto muy puntual, la posición arancelaria que corresponde a una mercadería que se va a importar o exportar; b) La absolución de la consulta se debe publicar en el Registro Oficial, cosa que no ocurría con la consulta del Código Tributario; c) la respuesta es obligatoria para la administración aduanera y para los organismos públicos, así como para el sector importador y exportador. El valor de la consulta es general, pues no incumbe únicamente al consultante, como acontece con la que se propone al amparo del Código Tributario; y d) La absolución de la consulta de aforo que debe emitir el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana según el artículo. 111 II d) de la Ley Orgánica de Aduanas. La trascendencia de la consulta de aforo es grande, en razón de que constituye un arbitrio para complementar la clasificación arancelaria.

La Ley Orgánica de la Función Judicial de anterior vigencia (Codificación de 6 de abril de 1959) en su artículo 13 numeral 15, facultaba a la Corte Suprema de Justicia, oír y resolver las dudas de las Cortes Superiores sobre la inteligencia del alguna ley. Respecto del valor jurídico de las contestaciones nada dijo dicha Ley. Es verdad que tales contestaciones tuvieron de hecho un gran valor y fueron acatadas, pero no lo es menos, que en estricto sentido jurídico, no tuvieron el carácter de obligatorias. El artículo 15 de la Ley Orgánica de la Función Judicial de 1974 faculta a la Corte Suprema, hoy Corte Nacional de Justicia, *motu proprio*, a pedido de las Cortes Superiores, hoy Cortes Provinciales, mediante disposición generalmente obligatoria, resolver los casos de duda u oscuridad de las leyes. A la fecha, el valor de la

consulta es de sabor *cuasi* legislativo, similar al de las resoluciones que se expide para el caso de dirimencia de fallos contradictorios. El Código Orgánico de la Función Judicial, puesto a regir el 9 de marzo de 2009, contiene igual facultad.

En otros campos jurídicos se aplica también la institución de la consulta. El artículo 529 numeral 1 del Código de Trabajo confiere a la Dirección y subdirecciones de trabajo, facultad para absolver consultas de las autoridades y funcionarios de trabajo y de las empresas y trabajadores en todo lo relacionado a las leyes y reglamentos del trabajo. Al no preverse expresamente por la ley, se ha de entender que estas consultas tienen únicamente valor informativo e ilustrativo, en ningún caso obligatorio. La Doctrina 71 expedida por la Superintendencia de Compañías, sustenta que a pesar de no existir disposición que le obligue, dicha Entidad absolverá las consultas que le propongan las compañías que contribuyen a su sostenimiento. Tampoco en este caso se alude al valor de las consultas, que se ha de entender es puramente ilustrativo. Al Procurador General del Estado le corresponde absolver consultas con valor obligatorio según los artículos 3 e) y 13 de la Ley Orgánica de la Entidad. Esta facultad se la debe ejercitar ante consultas propuestas por organismos y entidades del sector público y de personas de derecho privado con finalidad social o pública, y no cabe que interfiera la institución de la consulta prevista en el Código Tributario, cuya fuerza vinculante se proyecta sobre los particulares consultantes, institución que tiene una especificidad propia. A la Contraloría General del Estado, igualmente, mas sin fuerza obligatoria, corresponde absolver consultas según el artículo 31 numeral 25 de la Ley de la Entidad). El artículo 22 numeral 3 de la Ley de Régimen Municipal faculta al Gobierno Nacional absolver las consultas que le formulen las municipalidades para el mejor desempeño de sus funciones. Se ha de entender que el ejercicio de esta atribución no debe lesionar la autonomía municipal consagrada en la Carta Política. En el artículo 5 literal b) de la Ley de Régimen Provincial, se concede similar facultad al Gobierno Nacional a través del Ministerio de Gobierno, respecto de los consejos provinciales. Cabe, en lo atinente a la autonomía de los consejos provinciales, iguales comentarios. El literal g del artículo 351 de la Ley de Propiedad Intelectual publicada en el Registro Oficial 320 de 19 de mayo de 1998, entre las atribuciones del Presidente del Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, establece la de absolver las consultas que sobre aplicación de las normas sobre propiedad intelectual le sean planteadas. Se señala mismo que las respuestas en la absolución de las consultas serán vinculantes para el IEPI en el caso concreto planteado, y se establece que las consultas no podrán versar sobre asuntos que a la fecha de su formulación se encuentren en trámite ante cualquier órgano del IEPI. Esta facultad es meramente administrativa.

Se ha discutido vivamente sobre la naturaleza de la consulta tributaria. Al propósito se la ha cotejado con otras figuras del derecho tributario, pre-

cisamente con el objeto de establecer sus perfiles propios. Es pertinente, para un mejor enfoque, estudiar por separado la naturaleza del derecho a la consulta y la naturaleza de la contestación a la consulta.

La consulta, mejor dicho, el derecho a la consulta, tiene íntima relación con el derecho de petición. A partir de esa consideración, es factible analizar la consulta tributaria prevista en el Código Tributario. El artículo 135 de dicho Código contempla el derecho a proponer consultas en el ámbito tributario. La norma no explicita la naturaleza de este derecho. Para definirla hace falta acudir a la doctrina. Al decir de Mexiá Algar⁵, se trata de peticiones con eficacia jurídica directa propuestas a la administración por los administrados. Este aserto se basa en que el derecho a la consulta es un derecho subjetivo que comporta y soporta un interés jurídicamente digno de protección. En efecto, quién consulta, procura conocer anticipadamente cuál será el tratamiento tributario a que deberá someterse, tiene interés en ese conocimiento y pretende legítimamente que la administración respete, cuando se produzca el caso concreto, el criterio de interpretación y aplicación de las normas que ella ha emitido. Este derecho subjetivo incluye el de obtener un pronunciamiento expreso por la administración. El derecho a la consulta tributaria difiere del derecho de información en este campo. En el primer caso, se trata de un verdadero derecho subjetivo fincado en un interés legítimo, cuál es que la administración al efectuar la determinación tributaria respete sus pronunciamientos emitidos con ocasión de la consulta. En el segundo caso, no existe un interés concreto, ya que a lo único que puede aspirar el administrado es a conocer *in genere* las normas y tratamientos tributarios. Montero Sáenz⁶ refiriéndose a la reforma del Art. 107 de la Ley General Tributaria de España, mediante la cual se dio el carácter de vinculante a la consulta tributaria, sostiene que, a partir de tal reforma, cabe distinguir entre la consulta informal, por la vía del asesoramiento de la consulta propiamente dicha que vincula a la administración en los efectos favorables al consultante. La consulta que proponen los administrados difiere de aquéllas que se evacúan al interno de la administración, las cuales se explican dentro del orden jerárquico. A efectos de precisar de mejor modo la consulta tributaria, es oportuno parangonarla con otras figuras del propio ámbito. La consulta no constituye una declaración o autodeterminación tributaria. No constituye el cumplimiento de un deber normativo por el cual el sujeto pasivo pone en conocimiento de la administración la realización a su cargo de un hecho generador de obligación tributaria, y si es del caso, a tiempo, efectúa la liquidación de la obligación tributaria. La consulta constituye una alternativa que puede utilizar o no el particular, mediante la cual ausculta el criterio de la administración respecto a una situación concreta, o a una determinada actividad económica. Sin embargo, en aquellos tributos que se determinan y liquidan vía declaración, existe relación entre las dos figuras, pues en la mayor parte de los casos, el sujeto pasivo consulta como paso previo a la declaración.

El artículo 135 del Código Tributario dice: *Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria. Quién formula la consulta debe haber cumplido con sus obligaciones tributarias con la respectiva administración tributaria a menos que, la obligación no solucionada sea relativa a la materia de la consulta.-Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del Sector Público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.-Solo las absoluciones expedidas por la Administración Tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.-Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.*

De la disposición transcrita, surgen dos cuestiones que ameritan abordárselas. Éstas son quiénes pueden consultar y sobre qué se puede consultar. Lo primero versa sobre los sujetos, lo segundo sobre el objeto. Además es necesario estudiar cuándo se puede presentar la consulta.

El inciso primero del artículo 135 prevé que pueden consultar todos aquellos que tuvieren interés propio y directo. En esa condición pueden encontrarse los sujetos pasivos, entendiéndose por tales los contribuyentes directos y los responsables por deuda ajena, las personas naturales, las personas jurídicas, y las unidades económicas desprovistas de personalidad jurídica. Además, los terceros que sin tener carácter de sujetos pasivos, tengan interés propio y directo. Tal el caso de los trabajadores respecto del Impuesto a la Renta que deben satisfacer los empresarios, ya que la base fiscal sirve para calcular las utilidades laborales. Los terceros son objeto de protección en el Código. Así los artículos 115 y 229 prevén que pueden proponer reclamaciones y demandas de impugnación. La existencia de un interés propio y directo es de suma importancia, pues no cabe que se consulte sobre situaciones puramente teóricas o hipotéticas. Sin embargo, no es necesario que las situaciones se hayan producido. Lo que importa es que puedan ocurrir de acuerdo a la condición y actividad del particular. Por supuesto que no cabe consultar casos extraños al consultante o que sean aplicables a otros sujetos. A la administración corresponde exigir el cumplimiento de estos requisitos, con base a los datos y precisiones que se le hagan. El artículo 107 de la Ley General Tributaria de España permite consultar exclusivamente a los sujetos pasivos. Los artículos 166 del Modelo de Código

para América Latina y 71 de la República Oriental del Uruguay, se refieren como el del Ecuador a los que tengan interés. Del texto del artículo 93 del Código Tributario del Perú se deduce que para consultar se requiere ser contribuyente y que solo extraordinariamente pueden consultar entidades económicas, laborales y profesionales, así como aquéllas del sector público. El artículo 34 del Código Fiscal de México permite consultar únicamente a interesados que lo hagan individualmente.

El inciso segundo del artículo 135 determina que también pueden consultar las entidades representativas de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales y las entidades del Sector Público, respecto de asuntos que interesen dichas entidades. En la norma ha quedado en claro que la respuesta a la absolución de dichas consultas es meramente informativa. Anteriormente, es decir antes de la misma fuera reformada, se confundía la institución de la consulta vinculante con la simple información. Rodríguez Villalba en forma por demás lúcida se refiere al punto⁷. Dice: *por interés personal se entiende aquél que vincula a su titular con situaciones subjetivas particular, que le son propias, por oposición al interés general o impersonal. Así, es personal el interés de un comerciante respecto de las decisiones sobre aplicación de tributos a la circulación de bienes y servicios, porque inciden sobre una actividad de la que ha hecho su profesión habitual; pero no es personal sino colectivo el interés de las asociaciones de los mismos comerciantes – y de las demás entidades gremiales – respecto de esas providencias, porque la situación afectada no es la suya, sino la de sus integrante*. Ninguno de los Códigos aludidos permite que entidades del sector privado o público consulten en interés de sus miembros. Constituye una excepción matizada el Código de Perú. El artículo 93 permite que entidades representativas de actividades económicas, laborales y profesionales, así como las del sector público que sean contribuyentes formulen consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Sin embargo, la consulta no origina respuesta. La misma sirve de antecedente para que se expida una resolución de sabor reglamentario que deberá publicarse en el diario oficial. Se ve claramente que se trata de otra figura. No de la consulta vinculante que favorece al particular consultante, sino de un antecedente para que la administración expida resoluciones de validez general. Algo similar ocurre en el país con la consulta de aforo que sirve para exportadores e importadores en los términos mencionados en este estudio.

El artículo 135 del Código Tributario en su inciso primero dice que se podrá consultar sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse. El numeral primero del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España permite consultar exclusivamente *respecto al régimen la clasificación tributaria que en cada caso corresponda a los sujetos pasivos*. La materia de consulta es restringida si se la compara con el sistema ecuatoriano. Con todo, según Mexiá Algar⁸ en España *no ofrece duda que las*

consultas puedan abarcar cualquier tema tributario, y referirse a cualquier tributo, siempre que él, afecta al sujeto pasivo, por incidir en sus relaciones con la administración tributaria.

El Código Tributario no afronta de modo directo el problema de cuándo o hasta cuándo se pueden formular consultas. El inciso tercero del artículo 131 supone que se puede consultar aún vencido el plazo para la declaración o el pago. Esto ha dado lugar a que los interesados propongan consultas en cualquier momento, inclusive iniciado el proceso fiscalizador. Con ello se ha desnaturalizado la institución, utilizándola como un medio de defensa y no como la toma de opinión a la administración sobre la inteligencia y aplicación de las normas tributarias sobre una situación de hecho concreta o la que corresponda a determinada actividad por iniciarse, según lo prevé la parte final del inciso primero del artículo 128. El literal c) del numeral 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España permite consultar *antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración*. Esta solución es razonable en la medida que impone que la consulta ha de ser oportuna. Permite consultar sobre situaciones que pueden ocurrir a futuro y sobre las que habiendo ocurrido se encuentran pendientes de ser declaradas, y por lo mismo, aún no pueden ser objeto de fiscalización. El numeral 6 del propio artículo deja en claro que la presentación de la consulta no interrumpe los plazos previstos en las leyes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El inciso primero del artículo 138 del Código Tributario dispone que la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias. Desafortunadamente, remata su texto con la expresión *conforme al criterio vertido en la consulta*. No está claro que el cumplimiento de las obligaciones formales y el pago deban efectuarse cuando se encuentre pendiente de contestación la consulta. El inciso segundo del propio artículo pretende dar solución a esta inquietud sin conseguir despejar a cabalidad las dudas que aparecen sobre el punto. El artículo 72 del Código de Uruguay paladinamente dispone que la presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante. Con esta declaratoria, al menos, se induce al consultante a utilizar demasiado liberalmente la institución.

La contestación a la consulta emitida por la administración comporta la producción de un acto administrativo. Para el sistema ecuatoriano no existe duda sobre el particular. El Código Tributario en varias disposiciones así lo establece. El artículo 103, numeral 5, manda que las autoridades administrativas están obligadas a expedir resolución motivada, entre otros, respecto de toda consulta. El artículo 81 regula la forma y contenido de los actos administrativos, los cuales se expedirán por escrito y serán motivados, debiendo tales preceptos aplicarse, así mismo, entre otros, a las consultas sobre la inteligencia o la aplicación de la ley. El artículo 96 del Código de Perú, dado el especial sistema implantado, manda que en lugar

de contestación se ha de emitir una resolución de carácter general que debe publicarse en el diario oficial. El artículo 97 determina que si con la consulta quedare establecida la deficiencia u oscuridad de la norma, no se expedirá norma de carácter general, sino que se preparará un proyecto de ley o de disposición reglamentaria. En la consulta de aforo se produce una situación similar. La respuesta del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana tiene valor general. El inciso segundo del artículo 137 del Código Tributario, respecto de las consultas que propongan las entidades públicas o privadas indicadas en el inciso segundo del artículo 135, sin distinguir entre las que propongan por interés propio, de las que propongan en asuntos en que interesen a la generalidad de sus miembros, dice que las respuestas se producirán en el plazo de treinta días, a menos que fuere necesario la expedición de reglamento o de disposiciones de carácter general. Aquí nuevamente aparece la desnaturalización del derecho de consulta. No es razonable ponerse en el caso de dictar reglamentos o normativas afines para absolver consultas. La institución consiste en un auxilio que el sistema ha previsto para que, sin que se cambie la normativa, ante la dificultad de interpretarla y aplicarla, lograr por la actuación de la administración, ante consulta de interesado, su clarificación. Todo ello sin perjuicio de que *a posteriori* se efectúen las modificaciones legales o reglamentarias que fuere menester. La consulta difiere de las circulares, ya sean estas instrucciones emanadas al interno de la administración, ya constituyan disposiciones con validez general. La consulta la proponen los particulares interesados y la administración da contestaciones individuales con valor, así mismo particular. Un conjunto de contestaciones sobre un determinado punto, en las que se ha sustentado un criterio similar, puede servir de antecedente administrativo para las resoluciones que dicten las autoridades de ese ámbito. Respecto de la contestación a la consulta, se presentan algunas cuestiones de importancia, a saber: la coherencia en el actuar de la administración; la obligación de la administración de absolver las consultas; la recurribilidad respecto de la contestación; y el valor de la contestación.

A la Administración se proponen numerosas consultas. El sistema del país facilita el ejercicio del derecho de consulta, al permitir a sujetos pasivos y terceros, proponer consultas sobre cualquier norma tributaria. Para cumplir este cometido, la administración ha de prospectar una posición sólida y coherente. Para lo primero se hace necesario el estudio y análisis, no tanto del simple tenor literal de las normas, cuanto la profundización de la doctrina y de los principios, pues las dificultades de interpretación y aplicación se dan en ese plano. La coherencia supone que se den a lo largo del tiempo, respuestas similares frente a cuestiones iguales. Ello, desafortunadamente, no ocurre. Con frecuencia, especialmente cuando cambian los titulares de la administración, se modifican los criterios sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta constatación refleja la necesidad de que tales autoridades tengan independencia y duren por períodos preestablecidos, y que se logre la profesionalización de la administración.

La administración está obligada a absolver las consultas que se le propongan y a dictar las resoluciones que sean necesarias al propósito. Las disposiciones del Código Tributario aludidas consignan clara y francamente tal obligación. Según el artículo 137 la absolución se ha de producir dentro de treinta días de formulada la consulta. Debe entenderse que se trata de un plazo máximo. Si la administración no contesta ¿Qué puede hacer el administrado? ¿Qué efectos se derivan de esa omisión?, son cuestiones de gran interés. Según el sistema implantado a partir de 1995 cuando la administración no contesta oportunamente una reclamación o recurso propuestos por parte interesada, se entiende que se ha producido aceptación tácita a favor de los particulares. El artículo 94 del Código del Uruguay, en su inciso segundo prevé la situación derivada de la falta de actividad de la administración. Dice la norma: *Si la Administración no hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieren resultar solo darán lugar a aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.* El artículo 141 del Código Tributario prevé la posibilidad de proponer el recurso de queja en contra del funcionario que no hubiere despachado tempestivamente las reclamaciones o peticiones que se le presentaren. El Código Tributario tampoco se refiere a la otra cuestión, cual es el efecto de contestación a la consulta, como sí lo hacen el de Uruguay y el Modelo que en el inciso tercero del artículo 168 dice: *La omisión de los funcionarios en evacuar las consultas dentro de los términos legales, constituirá un caso de violación de los deberes a cargo, previsto en el artículo 122 y siguientes.*

Lo más que podría ocurrir al funcionario que no contesta una consulta es considerársele contraventor en los términos del artículo 349 numeral 2 del Código Tributario, con lo que no se remedia la falta de despacho a una consulta.

El inciso último del artículo 138 del Código Tributario dice: *Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la Administración.* El sistema ecuatoriano es de consulta vinculante, y ello es posible en razón de que, de esta manera, la institución cumple a cabalidad su propósito de conseguir la transparencia de las relaciones entre la administración tributaria y los administrados. Sin embargo, existen cuestiones de importancia que ameritan dilucidarse, demostrativa de que el carácter vinculante presenta ciertas dificultades. Estas son: qué ocurre cuando se modifican las normas que sirvieron de base para la consulta; puede la administración cambiar de criterio; si lo hace, qué efectos se producen; cabe sostener la existencia de un derecho adquirido del interesado consultante, pese a que pueda ocurrir una quiebra del principio de legalidad. Ante todo hay que enfatizar que la consulta es vinculante para la administración, vale decir que en su actuar posterior ha de observar los criterios sustentados en

la absolució. El interesado puede o no estar de acuerdo con los criterios consignados en la absolució. Tiene el derecho a que, si en sus actuaciones se apega a los criterios sustentados por la administraci3n, 3sta no cambie de criterio. Es de entender que si la administraci3n contraría sus propios puntos de vista consignados en la absolució, el particular podr3 en la vía contenciosa se3alar la contradicci3n y argumentar en su favor. El tribunal contencioso tributario tendr3 que dar raz3n al particular, pues, de lo contrario, el car3cter vinculante se enervaría. Respondiendo a la primera cuesti3n, parece evidente que si cambia el entorno normativo pierde su base la absolució a la consulta y se desvanece el car3cter vinculante. El literal b) del numeral 3 del art3culo 107 de la Ley General Tributaria de Espa3a reconoce este hecho. En el Ecuador aunque no exista disposici3n expresa, cabe sustentar igual criterio. Si la administraci3n reconoce que incurri3 en error al absolver la consulta, deber3a tener la posibilidad de enmendarlo. El C3digo Tributario no contempla este caso en forma expresa, sin embargo de lo cual es de pensar que a una situaci3n como 3sta, ser3a aplicable el numeral primero del art3culo 143 del C3digo Tributario que permite de oficio, o a instancia de otras instituciones p3blicas o de cualquier persona directamente interesada, revisar los actos o resoluciones firmes o ejecutoriados, expedidos o dictados con evidente error de derecho. El problema se torna 3lgido respecto de las actuaciones del particular que observ3 los criterios de la administraci3n, cuando posteriormente los mismos sufren modificaci3n. El art3culo 74 del C3digo de Uruguay contempla el caso y sostiene que la modificaci3n de criterio surtir3 efectos para lo posterior. Dice el primer inciso: *La oficina estar3 obligada a aplicar respecto del consultante el criterio t3cnico sustentado en la resoluci3n; la modificaci3n del mismo deber3 serle notificado y solo surtir efecto para los hechos posteriores a dicha notificaci3n.* La soluci3n parece justa. Humberto Medrano⁹ ponente general del tema El Principio de Seguridad Jur3dica en la creaci3n y aplicaci3n del tributo, estudiado en las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, realizadas en Lima en septiembre de 1993, toca el punto y muestra su preocupaci3n respecto de las consultas que por error contravengan el principio de legalidad. Dice: *sin embargo por aplicaci3n del principio de legalidad no podr3a obviarse la exigencia del tributo mismo ya que la exoneraci3n o exclusi3n del pago s3lo puede hacerse por mandato de la ley y que el eventual error del funcionario no puede conducir a que el Estado deje de recibir el importe previsto por el legislador.* El mismo ponente a rengl3n seguido consigna el punto de vista del contribuyente de que la rectificaci3n al criterio inicial de la administraci3n debe aplicársela exclusivamente a situaciones posteriores. En el fondo, puede haber una petici3n de principio. No cabe hablar de violaci3n del principio de legalidad, pues precisamente la consulta sirve para clarificar situaciones que causan dificultad de interpretaci3n a los particulares, habiéndose librado a la administraci3n la labor de clarificarlas. Se debe confiar en el sistema aunque eventualmente se puedan producir errores, que ello est3 dentro del devenir humano. Tambi3n en las sentencias de los tribunales superiores

pueden aparecer. El inciso cuarto del art. 138 del Código Tributario reformado innova el valor vinculante de la consulta. Dice: *Los sujetos pasivos o entidades consultantes no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la Administración Tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera disposición legal expresa. Sin perjuicio de ellos los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta.*

El carácter vinculante de la consulta ha quedado supeditado a la bondad de la documentación presentada por el consultante lo que resulta adecuado. No lo es tanto el que quede sujeta a la apreciación de la administración respecto de que contravenga *disposición legal expresa*, pues, lo que persigue la institución es precisamente clarificar el sentido y alcance las normas. Con esta modificación se ha relativizado el valor de la consulta. Ello es inconveniente.

La absolución a la consulta se vierte en un acto administrativo, que según la doctrina y el Código Tributario debe ser escrito, motivado y notificado al proponente, a fin de que surta efectos. Sobre el punto, no surgen dudas. ¿Puede recurrirse en contra de ese acto administrativo, y puede inclusive proponerse acción contencioso tributaria? Son cuestiones importantes de difícil discernimiento. ¿Afecta la absolución un derecho subjetivo? Parece que no, si se considera que con la misma, lo que tiene el consultante es una expectativa de que la administración, llegado el caso de la determinación tributaria, autorespete su criterio, cosa que puede ocurrir o no. El interés subjetivo, por lo mismo, se concreta a la posibilidad que tiene el particular de impugnar los actos administrativos de determinación tributaria. De lo dicho es dable sostener que la absolución no es recurrible¹⁰. Respecto del recurso de revisión, sin perjuicio de la facultad oficiosa de las máximas autoridades para practicarla, caben las mismas reflexiones, es decir que no cabe proponerlo. Así ha terminado por reconocerlo el art. 138 trascrito. El numeral segundo del artículo 107 de la Ley General Tributaria de España, expresamente prohíbe recursos contra la absolución de consultas, salvando el derecho respecto de las determinaciones tributarias. Dice la norma: *Los órganos de gestión de la Administración quedarán obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta. Los interesados no podrán entablar recurso alguno contra la misma, aun cuando puedan hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella.* En el XIX Congreso de la International Fiscal Association, IFA, efectuado en Londres en septiembre de 1965, se estudió el tema de la consulta tributaria, se recomendó la instauración de esa institución y en el literal c) de las conclusiones, se optó por la recurribilidad de las consultas tributarias. Dice

la recomendación c): *Sería deseable, en los países en que fuera posible, la existencia de un procedimiento que permitiese al contribuyente recurrir contra las contestaciones de la Administración a las consultas previas por él formuladas*¹¹. Según Bordolli, en Uruguay, la recurribilidad en vía administrativa del acto de respuesta es unánimemente aceptada, pues la misma constituye un acto administrativo perfecto, es decir, creador de la situación jurídica eventualmente lesiva que se resiste con la acción de nulidad¹². Para llegar a esta conclusión, el autor sustenta que en cambio no habrá acción de nulidad respecto de la determinación tributaria, la que es una decisión derivada de la absolucón de consulta. Este enfoque es interesante, mas, parte del criterio de que lo principal es la absolucón de la consulta y lo accesorio o derivado, esto es, la determinación tributaria consecuente. Para nuestro sistema y el español, según queda visto, ocurre exactamente lo contrario, lo principal es la determinación respecto de la cual caben recursos en vía administrativa y contenciosa. El Código Tributario no consigna de modo expreso la facultad del Tribunal Fiscal, hoy de los tribunales distritales, de absolver consultas o de conocer impugnaciones de resoluciones o actos administrativos concernientes a esta materia.

De lo expuesto, es oportuno concluir lo que sigue: la institución de la consulta vinculante es un instrumento de importancia para lograr la seguridad jurídica y para obtener la transparencia en las relaciones entre la administración y los particulares. La consulta en el Ecuador cumple satisfactoriamente los propósitos que persigue esta institución, cuya característica más destacable es la de verterse en un acto administrativo con fuerza vinculante para la propia administración. Sin embargo, a fin de que la consulta cumpla en mejor forma su finalidad, hace falta regularla de modo preciso. Haciendo mérito de la recomendación de la IFA en la reunión de Londres de septiembre de 1965, antes mencionada, y para potenciar la debida aplicación de las normas tributarias, establecer un sistema que sirva en forma permanente para publicar las consultas evacuadas por la administración. Esta recomendación se encuentra atendida, pues, según el artículo 135, las absoluciones de las consultas deben publicarse en el Registro Oficial a fin de lograr un conocimiento general.

4.- Mediante el recurso de revisión, cada una de las administraciones tributarias, por medio de la máxima autoridad, ya oficiosamente, ya por interés del particular interesado, rev  los actos administrativos firmes o ejecutoriados. Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley. No es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso¹³.

La facultad revisora, por su naturaleza y fines que persigue, no puede ser

delegada. Además, la jurisprudencia ha resuelto que no procede el silencio administrativo positivo. A pesar de que es potestativo para la administración tributaria revisar o no los actos aludidos, las resoluciones que ella expida son justiciables, es decir impugnables ante los jueces.

Las causales para la revisión constan en el artículo 143 del Código Tributario. La primera atañe al evidente error de hecho o de derecho en los actos administrativos indicados. En el fondo de pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. Es una alzada disimulada. La segunda es la mejor define la labor revisora, concierne a la aparición posterior de documentos de valor trascendental. La tercera, cuarta y quinta se refieren a la falsedad documental y testimonial, casos en los cuales debe existir previamente un pronunciamiento judicial. Son casos en los que domina la prejudicialidad. La sexta concierne a los casos en que los actos administrativos son consecuencia de delitos cometidos por funcionarios públicos. Igualmente es necesaria la prejudicialidad.¹⁴

NOTAS

¹ RAMON VALDÉS COSTA, Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano, Editorial Amalio Fernández, Montevideo, 1982, p. 238.

² EFRAÍN PÉREZ, Derecho Administrativo, TOMO I, Tercera Edición Actualizada, 2009, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, p. 447.

³ RAMÓN VALDÉS COSTA, Obra citada, p. 130.

⁴ JUAN CARLOS BENALCÁZAR GUERRÓN, El acto administrativo en materia tributaria, Ediciones Legales, Quito, 2005, p. 114.

⁵ Mexía Algar, Javier. Las Consultas Tributarias. Ps. 12-61. Madrid.

⁶ Montero Sáenz, Alfonso. La Consulta Vinculante. Editorial Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Volumen XVI, Número 122, marzo-abril 1976. Ps. 340-41.

⁷ Rodríguez V., Gustavo. Revista Tributaria. Tomo III, número 14, septiembre-octubre 1976, p. 354. Montevideo.

⁸ Mexía Algar, Javier. Op. Cit.p. 1274

⁹ Medrano C., Humberto. Ponencia General. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Lima, septiembre de 1993.

¹⁰ Sobre la imposibilidad de impugnar las respuestas a las consultas tributarias en sede contenciosa, los recursos 37-94, RO 426, miércoles 22 de septiembre de 2004; 34-98, RO 285, lunes 27 de septiembre de 1999; 136-98, RO 280, lunes 20 de septiembre de 1999.

¹¹ Amoros Rica, Narciso. XIX Congreso de la International Fiscal Association. Editorial Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Volumen XV. Número 59, septiembre de 1965, p. 651, Madrid.

¹² Bordolli, José Carlos. El efecto preclusivo de la Respuesta a la Consulta Tributaria. Revista Tributaria. Tomo XV. Número 87.p. 454. Montevideo-Uruguay.

¹³ Sobre la naturaleza oficiosa y facultativa de la revisión, los recursos 8-98, RO 542, martes 26 de marzo de 2002; 5-99, RO 601, jueves 20 de junio de 2002; 70-2000, RO 53, miércoles 2 de abril de 2003.

Lourdes Rocío Chau Quispe*

Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano

* Magistrada del Tribunal Fiscal de la República del Perú. Magíster en Administración. Es socia del Instituto Peruano de Derecho Tributario, catedrática de la facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y autora de varios artículos sobre Derecho y temas tributarios.

I. Introducción

Sabido es que los ingresos tributarios constituyen la fuente primordial de los recursos estatales; gracias a ellos el Estado podrá cumplir con el rol que la sociedad le ha encomendado, de prestación de servicios para la satisfacción de las necesidades públicas.

Bajo esta óptica se reconoce a aquel ente el poder de imponer a los sujetos cargas tributarias, pero siempre con observancia de los límites que están plasmados en las cartas constitucionales y que pretenden dar protección a sus derechos.

Estos límites han de estar ligados, desde luego, al ejercicio de dicho poder tributario, que se traduce en el momento de la creación y diseño general del tributo, pero además a todos los ámbitos que irradia el fenómeno tributario, entre ellos la aplicación del tributo en el plano concreto. Es así como, si bien se reconoce que el ejercicio del poder tributario está marcado por el principio de reserva de ley, según el cual solo por ley se puede crear un tributo, tan importante como ello es que a nadie se le impute una carga tributaria por un hecho que no realizó; en realidad, esto último está entrelazado con lo primero, por ello, coincidimos con Antonio López Molina cuando afirma citando a Génova Galván que “consecuencias inmediatas del principio de legalidad o tipicidad de la imposición las constituyen, de un lado, la ineludible exigencia de constatar y fijar cuantos datos y elementos de hecho establece la ley como presupuestos para la aplicación de la normativa sustantiva de los tributos, como de verificar y acreditar de otro, los hechos relevantes a efectos de la toma de decisión por parte de la Administración sobre el an y el quantum de una obligación tributaria”¹.

Y es que si se toma en consideración que lo que interesa al fisco es contar con los recursos necesarios para actuar, será fundamental que el tributo válidamente creado sea un tributo físicamente percibido, para lo cual, sin duda, debe haberse operado el fenómeno de la subsunción, entendido como la configuración rigurosa de un hecho en la previsión hipotética de la ley², donde la labor de certeza y valoración de los hechos y por tanto de la actividad probatoria resultará de vital importancia.

Tal relevancia justamente es la que ha generado en los estudiosos del fenómeno tributario una preocupación constante por el análisis de la prueba, basta con señalar que ya en el año 1964 las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en la ciudad de Buenos Aires, tuvieron como tema central “La Prueba en el Proceso Tributario” donde se plantearon las siguientes conclusiones, muchas de ellas hoy vigentes:

1. Los principios generales sobre carga de la prueba, son aplicables en

el proceso tributario, debiendo concederse al Juez la facultad de adecuarlas a la naturaleza específica del mismo.

2. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte, de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.
3. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del Juez para la investigación de los hechos.

Al juez deberán acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aún en los casos en que medie la inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso.

4. En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de la absolucón de posiciones de la Administración Pública. La valoración de la prueba se hará libremente por el Juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para impedir la evasión fiscal.
5. Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.
6. El fisco está obligado a suministrar las pruebas reclamadas por el contribuyente, siempre que no afecten legítimos intereses de terceros o principios de orden público

En la línea de tal motivación, en este trabajo presentamos unos apuntes sobre la institución de la prueba desde la óptica del ordenamiento legal peruano, tanto en el procedimiento de fiscalización y determinación de tributos como en el de impugnación en sede administrativa de los actos de la Administración, planteando desde ya como concepto de prueba la que hace varios años propusiera Couture, en el sentido que probar es demostrar la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación³.

II. La actividad probatoria en el ámbito del debido proceso

El debido proceso es concebido como "un derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos destinados a asegurar que el inicio, desarrollo y conclusión de un proceso o procedimiento así como las decisiones que en ellos se emitan, sean objetiva y materialmente justas"⁴, y abarca : a) el derecho a exponer los argumentos que se estimen pertinentes

(derecho a ser oído), b) el derecho a ofrecer y producir pruebas (que importa la admisión, actuación y valoración debida de los medios probatorios) y c) el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

La Constitución Política del Perú establece en el inciso 3) de su artículo 139 que "son principios y derechos de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación".

Si bien, literalmente podría entenderse que este reconocimiento constitucional del debido proceso se da sólo para en el ámbito judicial, la jurisprudencia internacional y nacional han asumido que también tiene presencia en los procedimientos administrativos, configurándose así el "debido proceso en sede administrativa".

En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia establecida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la aplicación de las garantías del debido proceso no sólo es exigible a nivel de las diferentes instancias que integran el Poder Judicial, sino que deben ser respetadas por todo órgano que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional. En este sentido ha señalado:

"De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo (...). Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana".

Por su parte, el Tribunal Constitucional Peruano ha anotado que el debido proceso "está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos" y ha precisado a su vez que "el Debido Proceso Administrativo, supone en toda circunstancia el respeto por parte de la administración pública de todos aquellos principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada y a los que se refiere el Artículo 139° de la Constitución del Estado

(verbigracia; jurisdicción predeterminada por la ley, derecho de defensa, pluralidad de instancia, cosa juzgada, etc.)” (Expediente N° 026-97-AA/TC).

A nivel legal, se tiene la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que en su Artículo IV LPAG.- Principios del Procedimiento Administrativo dispone que:

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:[...]
 - 1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

III. La prueba en el procedimiento de fiscalización y determinación de tributos

En el Perú, la Administración Tributaria está provista de amplias facultades para fijar que respecto de un sujeto ha nacido la obligación tributaria, cuantificando la deuda. Así, el artículo 60° del Código Tributario⁵ dispone que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1) Por acto o declaración del deudor tributario o, 2) Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros, pudiendo, para tal efecto, cualquier persona denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

A su vez, el artículo 61° del mismo cuerpo legal anota que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

De otro lado, el artículo 62° establece que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional; el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que

gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Con ese fin se le reconoce variadas facultades que incluyen el requerir a los deudores y/o terceros la exhibición de libros, documentos, declaraciones, emisión de informes sobre hechos vinculados a tributación, comparecer ante la autoridad fiscal, efectuar toma de inventarios e inspecciones, inmovilizar e incautar (previa autorización judicial) libros, bienes, etc., entre otras.

Dada la dinámica planteada, se tiene que en el supuesto que el contribuyente sea quien efectúe la determinación, normalmente a través de una declaración jurada, ésta será susceptible de una revisión por la Administración la cual hará uso de las facultades conferidas por la ley, para constatar los hechos acontecidos, en lo que se denomina un procedimiento de fiscalización, donde, además, el contribuyente o tercero debe prestar la colaboración debida. Como consecuencia de esta labor se podrá concluir en que la determinación es conforme, o lo contrario, procediéndose a girar la resolución de determinación respectiva. Si se está ante un caso en que la determinación es de oficio en tanto que el contribuyente aun cuando estaba obligado a hacer la determinación no lo hizo, igualmente la Administración procederá a verificar lo sucedido para en su caso hacer la respectiva acotación.

El acto emitido por la Administración, producto de su labor investigatoria debe estar debidamente motivado, esto es, contener las razones de hecho y de derecho que lo sustentan, generando convencimiento de la decisión adoptada, por lo que ha de suponer la recopilación previa de pruebas, su análisis y valoración.

Lo dicho nos lleva a concluir que corresponderá a la Administración demostrar lo que afirma, es decir, que la carga de la prueba de que respecto de un sujeto ha acontecido la hipótesis prevista por el legislador para dar nacimiento a una obligación tributaria, recaerá en ella, sin que pueda alegarse que por el principio de presunción de legalidad del acto administrativo corresponderá al contribuyente demostrar lo inverso.

Merece especial mención el caso de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que dispone que *"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios"*, pues serán fundamentales las pruebas que para hacer la calificación del hecho aporte la Administración Tributaria.

Ahora bien, ciertas reglas deben puntualizarse en la labor de verificación del órgano administrador:

- 1.- El órgano administrador deberá impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenient-

tes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias; es lo que se conoce como el principio de impulso de oficio (reconocido normativamente en el numeral 1.3 de la Norma IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444).

- 2.- En el procedimiento, la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, es decir deberá tener como brújula la verdad material (principio reconocido en el numeral 1.11 de la Norma IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444).
- 3.- En la labor fiscalizadora se deben respetar los derechos fundamentales de la persona, entre ellos el derecho a la intimidad⁶, al secreto bancario y de inviolabilidad de domicilio.
- 4.- Como parte del debido proceso administrativo, debe otorgarse la oportunidad al contribuyente para presentar su defensa y por tanto de ofrecer los medios probatorios que rebatan las imputaciones que le formula la Administración⁷.

En este punto es de interés reflexionar sobre lo que dispone el Código Tributario en su artículo 131° en el sentido que tratándose de procedimientos contenciosos y no contenciosos, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso a los expedientes en los que son parte, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria y que, tratándose de procedimientos de verificación o fiscalización, los deudores tributarios o sus representantes o apoderados tendrán acceso únicamente a los expedientes en los que son parte y se encuentren culminados, con excepción de aquella información de terceros que se encuentra comprendida en la reserva tributaria.

Resulta cuestionable la disposición en mención en la medida que limita el ejercicio de defensa del contribuyente, al no poder acceder a documentación o información necesaria para formular sus alegatos. Es ilustrativo señalar a tal fin, los casos en que la Administración Tributaria considera que las operaciones de un contribuyente no son reales y por tanto desconoce el crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas, sobre la base de un cruce de información efectuado con los supuestos emisores de los comprobantes de pago a que se refieren las transacciones objetadas, donde inclusive se han tomado manifestaciones, sin embargo no se permite tener acceso a esta información y documentación, a pesar de ser relevante para la defensa.

Vinculada con lo anterior también se halla la limitación que normalmente pone la Administración para no proporcionar cierta documentación de terceros sobre la base de que se encuentra dentro del ámbito de la reserva tributaria, a pesar de que es justamente ésta la que le sirve para hacer imputaciones a algún contribuyente, quien desde luego verá disminuida su posibilidad de defensa.

- 5.- Aun cuando el Código Tributario señale en su artículo 165° que en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo⁸, esta no constituye una presunción *jure et de jure* y por consiguiente, pueden ser rebatidos, con las pruebas debidas, por los contribuyentes.
- 6.- En el caso de una determinación sobre base presunta, la Administración está obligada a acreditar que se ha producido la causal que la faculta a emplear uno de los métodos que la legislación nacional ofrece. Asimismo, deberá probar los supuestos que cada uno de estos métodos asume para la atribución de la conclusión⁹.

En efecto, en el especial caso de una determinación sobre base presunta, lo que se tiene es que por diversas circunstancias, en principio atribuibles al deudor, la Administración no cuenta con los elementos necesarios para hacer una determinación sobre base cierta, por lo que la ley prevé que sobre hechos y circunstancias conocidas que tienen conexión o vinculación con el hecho imponible o por tomar una base indiciaria, se fije la cuantía de la obligación en virtud de promedios y coeficientes¹⁰.

En el caso peruano, el Código Tributario las presunciones son legales y absolutas, es decir no admiten prueba en contrario (entiéndase en cuanto a las consecuencias legales reconocidas en los distintos procedimientos que recoge), siendo relevante lo que en tal punto afirma el profesor Asorey¹¹ "la Administración debe acreditar el hecho cierto que es la base de la presunción. Si el contribuyente pretende desvirtuar mediante prueba tal hecho base, estaremos en presencia de "contra-prueba", mientras que si la actividad probatoria está dirigida a negar la afirmación presumida se denomina "prueba en contrario". (...) Si bien se reconoce que las presunciones facilitan la actividad probatoria del Fisco, se ha destacado que la actuación de éste será correcta siempre que utilice de forma reglada las facultades que le otorga la ley. En este aspecto se consideran discrecionales y no ajustadas a derecho, las actuaciones en que el órgano de recaudación no demuestre la existencia del hecho base del que es posible deducir el presumido."

- 7.- La Administración no puede solicitar medios probatorios de naturaleza documental ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- 8.- En los supuestos en que la Administración Tributaria comunique a los contribuyentes las conclusiones de la fiscalización realizada, indicándoles las observaciones formuladas, éstos podrán presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentados, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso, dentro del plazo que esta otorgue que no podrá ser menor a tres días, sin embargo, la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el procedimiento de fiscalización o verificación.

IV. La prueba en el procedimiento contencioso tributario

Se define como procedimiento contencioso tributario, al procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunal Fiscal, que tiene por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido tributario y obtener, de parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia.

El diseño peruano del procedimiento de impugnación de los actos de la Administración, se cimenta en la autotutela administrativa, es decir la capacidad de la Administración para tutelar sus actos ya sea en su versión de autotutela declarativa, por la cual ésta puede declarar la validez de los efectos jurídicos de sus propias decisiones, de autotutela ejecutiva que es la potestad de dotar de ejecutoriedad y ejecutividad a sus decisiones o de autotutela revisora que es la potestad de revisar un acto o una resolución anterior de la autoridad administrativa que entraña un ejercicio de la potestad de control de los actos.

En toda su amplitud, el contencioso se desarrolla en una primera fase en sede administrativa (procedimiento administrativo) y, en una segunda, en sede judicial (proceso judicial). En el caso de la primera, el administrado puede hacer uso del recurso de reclamación y de apelación; no existe un recurso de nulidad en sede administrativa, por ello, de considerar el administrado que el acto administrativo presenta algún vicio de nulidad, corresponderá deducirlo a través del recurso de reclamación o de apelación. En el segundo caso, el administrado puede plantear una demanda contencioso-administrativa.

El procedimiento en sede administrativa se resume en la presentación del recurso impugnativo, actuación de pruebas y emisión de fallo.

Dado el objeto de este trabajo, nos concentraremos en el análisis de la

prueba tanto en la etapa de la reclamación como de la apelación en sede administrativa.

1.- Medios probatorios admisibles por naturaleza, contenido y oportunidad

a.- Por su naturaleza.-

El Código Tributario dispone que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son:

- a. Documento: Entendiéndose por tal a todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho y en consecuencia al que se le aplica el Código Procesal Civil el cual dispone que el documento es todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho. Son documentos los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado (art. 233° y 234° CPC).
- b. Pericia: Opinión calificada emitida por personas que poseen conocimientos especiales sobre determinada ciencia, arte o técnica.

En el caso de la pericia, su costo estará a cargo de la Administración Tributaria cuando sea ésta quien la solicite a las entidades técnicas para mejor resolver la reclamación presentada. Si la Administración Tributaria en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras entidades técnicas o cuando el Tribunal Fiscal disponga la realización de peritajes, el costo de la pericia será asumido en montos iguales por la Administración Tributaria y el apelante; preferentemente el peritaje debe ser solicitado a las Universidades Públicas.

- c. Inspección: Revisión in situ que realiza la Administración activa o el órgano que va a resolver la controversia y puede recaer sobre bienes, inmuebles, locales, documentación contable, entre otros, con la finalidad de determinar con mayor exactitud lo acontecido.

Como se advierte, el legislador nacional, en materia tributaria, a diferencia de otros ordenamientos como el español, donde se admite todo tipo de prueba en general, ha optado por limitar

los medios probatorios excluyendo a la confesión y la testimonial¹².

La exclusión de la confesión y la testimonial en el procedimiento tributario es materia de debate doctrinario, la defensa por la limitación de las pruebas se sustenta en el principio de economía procesal, al afirmarse que de no ponerse límites en cuanto a las pruebas actuables, puede llegarse a extremos absurdos que llevarían a dilatar innecesariamente un procedimiento y, en la naturaleza de la materia tributaria que al estar referida a hechos económicos, se mueve sobre la base de documentos, inspecciones y peritajes; se ha dicho también que este tipo de pruebas son problemáticas en el procedimiento tributario.¹³

En el lado contrario, están aquellos que no encuentran justificación para tal limitación, considerándola una violación del derecho a la libertad de prueba, manifestación del debido procedimiento administrativo, arguyendo además que en la Ley de Procedimiento Administrativo General (art. 166), se permite que los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento puedan ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa, en el entendido que exista una justificación razonable para tal limitación, que no se da en el caso de la materia impositiva.

La evaluación de la conveniencia de admitir todo medio probatorio debe hacerse desde la línea de su utilidad en la búsqueda de la verdad material, en el valor agregado que pueden otorgar las testimoniales y la confesión en el procedimiento administrativo tributario, lo que pareciera ser por cuanto el Código otorga cierto mérito probatorio a las manifestaciones obtenidas por la Administración. En cualquier caso, el problema se reduce a la ponderación en su valoración que el decisor hará sobre el particular.

b.- Por su contenido.-

Ahora bien, en cuanto al tipo de pruebas por su contenido, debe tenerse presente que pueden ser rechazadas aquellas pruebas que sean imposibles de actuar, las inconducentes (aquellas que no sirven para decidir el asunto)¹⁴, y las impertinentes o sea aquellas que no están referidas a los hechos materia de probanza. De otro lado, sólo serán objeto de prueba los hechos que no sean tenidos por ciertos y los no notorios.

c.- Por su oportunidad.-

En cuanto a la admisibilidad de los medios probatorios por la oportunidad

en que se presentan, la legislación nacional tributaria plantea también ciertas reglas peculiares que se comentan a renglón seguido.

El artículo 141° del Código Tributario dispone que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 137°. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Por su parte, el artículo 147° establece que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

De otro lado, el artículo 148° anota que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147.”

A su vez, el artículo 145° regula que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la

fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Para la presentación de medios probatorios, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

Finalmente el artículo 126° fija que para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

De las normas citadas se tiene que:

- 1.- Las pruebas que fueron requeridas durante la fiscalización y no presentadas por el contribuyente, no pueden ser ofrecidas posteriormente salvo que se cumplan los supuestos de excepción que la norma prevé o se pague o afiance la deuda que se pretende desvirtuar con tales pruebas.
- 2.- Las pruebas que fueron requeridas en primera instancia (reclamación) y no presentadas, ya no podrán ser ofrecidas ante el Tribunal Fiscal, salvo que la omisión no hubiese sido por causa del contribuyente o se pague la deuda que se pretende desvirtuar con tales pruebas.
- 3.- Las pruebas que no fueron ofrecidas en primera instancia no pueden ser ofrecidas ante el Tribunal Fiscal, salvo que estén referidas a asuntos que han sido incorporados por el resolutor en primera instancia, en uso de su facultad de reexamen.
- 4.- El plazo para ofrecer y actuar pruebas tanto en la etapa de reclamación como de apelación es de 30 días.

Tesón, citando a Lino Palacio, señala que existen en derecho comparados sistemas, el de unidad de vista y el de preclusión. Para el primero, los actos que integran el proceso no se hallan sujetos a un orden consecutivo riguroso de manera tal que las partes pueden, hasta el momento en que el

tribunal declare el asunto en condiciones de ser fallado, formular peticiones, oponer defensas y proponer elementos probatorios que no se hicieron valer en el periodo anterior. Para el segundo, que proviene del derecho romano canónico, el proceso se halla articulado en diversos periodos o fases dentro de cada uno de los cuales deben cumplirse uno o más actos determinados, con la consecuencia de que carecen de eficacia aquellos actos que se cumplan fuera del periodo que les está asignado¹⁵.

En el Perú, para la admisión de pruebas se ha adoptado el principio de preclusión. Severas observaciones se han formulado sobre el particular, aduciéndose que la restricción para el ofrecimiento y actuación de pruebas hasta que no se emita la decisión final, constituye una vulneración al derecho de ofrecer y producir pruebas y por tanto al derecho de defensa y mas aún si para reprimir a los contribuyentes que no colaboren con la Administración, existen ya sanciones preestablecidas por el incumplimiento de obligaciones formales.

Las razones de la opción adoptada por el legislador peruano, parecen estar del lado de la persuasión al contribuyente para que ofrezca a la Administración desde el inicio, sus medios de defensa, a fin de evitar que ésta termine emitiendo actos que luego podrían ser revocados, con el consiguiente coste que ello significa y además en el deber de colaboración establecido por el Código Tributario.¹⁶

Como postula Durand¹⁷ la jurisprudencia fiscal se ha encargado de aplicar razonablemente en la vía de los hechos la limitación en cuestión, para evitar que se restrinja el derecho de defensa del contribuyente; en todo caso, debe tenerse presente que sobre la base de la verdad material y del principio de impulso de oficio que irradia los procedimientos tributarios y en particular el contencioso, el órgano llamado a resolver siempre podrá actuar de oficio los medios probatorios que resultan relevantes en la resolución del caso.

2.- Carga de la prueba

Hemos anotado en los párrafos previos que cuando la Administración atribuye un hecho imponible a algún particular, debe ofrecer los medios de prueba que validen su decisión y en ese sentido la carga de la prueba le es atribuible. Ahora bien, cuando el contribuyente decide ir al contencioso, deberá aportar los medios probatorios (con las limitaciones ya estudiadas) que desvirtúen las imputaciones que se le efectúan, los que serán ponderados conjuntamente con los acompañados por la Administración, por el órgano resolutor para emitir su decisión¹⁸. En ese sentido puede afirmarse que el principio que subyace en este proceso es el de que la carga de la prueba está a cargo del pretensor, sin que por ello se deje de lado la consideración de que sobre la base del principio de verdad material

y de oficialidad, que constituyen uno de los pilares de la actuación de la Administración, el órgano encargado de resolver disponga la actuación de pruebas para generarse convicción sobre lo acontecido¹⁹.

No obstante lo expuesto, dado que la realidad ofrece una multiplicidad de situaciones, se pueden plantear casos que en función de su naturaleza corresponderán acreditar ya sea a la Administración o al contribuyente.

En esa línea, la prueba estará de cargo de la Administración cuando se trate de:

1. La realización del hecho imponible y de todas las contingencias que surjan en torno a éste²⁰
2. La verificación de las causales para una determinación sobre base presunta.
3. El incumplimiento de un deber formal que da lugar a la comisión de una infracción
4. La realización de las notificaciones.
5. La prescripción alegada por un contribuyente no se ha producido.

Por el contrario corresponderá al contribuyente acreditar que:

1. Se encuentra dentro del ámbito de una exoneración o algún beneficio tributario.
2. Le corresponde algún régimen especial de tributación.
3. Ha realizado alguna operación que le da derecho a la deducción de algún gasto con incidencia en el Impuesto a la Renta o a crédito fiscal para efectos del Impuesto General las Ventas²¹.
4. Ha operado algún medio de extinción de la deuda tributaria.

V. Conclusiones

1. El estudio de la prueba resulta de vital interés en tanto que tan importante es que el tributo sea creado por ley como que a nadie se le impute una carga tributaria por un hecho que no realizó.
2. El debido proceso tiene su reconocimiento en sede administrativa y abarca: a) el derecho a exponer los argumentos que se estimen pertinentes (derecho a ser oído), b) el derecho a ofrecer y producir pruebas

(que importa la admisión, actuación y valoración debida de los medios probatorios) y c) el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

3. En el procedimiento contencioso rige el principio de que la carga de la prueba la tiene el pretensor, siendo indudable que corresponderá a la Administración Tributaria acreditar que respecto de un sujeto ha acontecido la hipótesis prevista por el legislador para dar nacimiento una obligación tributaria, sin que pueda alegarse que por el principio de presunción de legalidad del acto administrativo corresponderá al contribuyente demostrar lo inverso.
4. La evaluación de la conveniencia de admitir todo tipo de medio probatorio debe hacerse desde la línea de su utilidad en la búsqueda de la verdad material.
5. En la labor fiscalizadora se deben respetar los derechos fundamentales de la persona, entre ellos el derecho a la intimidad, al secreto bancario e inviolabilidad de domicilio. A su vez, como parte del debido proceso administrativo, debe otorgarse la oportunidad al contribuyente para presentar su defensa y por tanto ofrezca los medios probatorios que rebatan las imputaciones que le formula la Administración.
6. Siendo que el procedimiento contencioso tributario se rige por los principios de verdad material y oficialidad, el órgano resolutor debe disponer la actuación de medios necesarios para decidir la controversia.

NOTAS

¹ LOPEZ MOLINO, Antonio María. Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos". Aranzadi. Madrid. 1998. p. 23.

² ATALIBA, Geraldo. La hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 78

³ COUTURE, Eduardo. Fundamentos del Derecho Procesal Civil. Depalma. Buenos Aires. 1977. p. 215.

⁴ BUSTAMANTE ALARCON, Reynaldo. El derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo. ARA, Editores. Lima, 2001. p 82

⁵ El actual Código Tributario es el aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 aprobado en abril de 1996; no obstante, a la fecha, ha tenido múltiples modificaciones.

⁶ El Tribunal Constitucional del Perú ha señalado en cuanto al derecho a la intimidad, en la Sentencia recaída en el EXP N° 04168-2006-PA/TC en un proceso de amparo, que el requerimiento hecho por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) para que el actor, gerente general de la empresa fiscalizada, identifique la persona

con quien efectuó cierto viaje, constituía una vulneración al derecho a la intimidad, toda vez que dicha situación resultaba desproporcionada en la medida que no aportaba datos relevantes para determinar su desbalance patrimonial, salvo que dicha persona fuese dependiente económicamente de éste. Por el contrario, se validó en cuanto al requerimiento de informar cuanto consumió y gastó, pues ello sí se relacionaba con la determinación de la existencia de desbalance patrimonial, configurándose como una finalidad legítima y concordante con las funciones de la SUNAT.

⁷ En ese sentido se ha pronunciado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01226-2-2009 de 10 de febrero de 2009 cuyos considerandos pertinentes se reproducen:

“ (...) Asimismo, de la documentación que obra en autos, se advierte que durante la fiscalización la Administración se limitó a solicitar a la recurrente que acreditara el traslado y pago de los bienes adquiridos, sin haberle requerido en forma expresa que acreditara la realidad o fehaciencia de las adquisiciones observadas ni haberle comunicado que en caso contrario determinaría el reparo por operaciones no reales, a fin que la recurrente pudiese desvirtuarlo mediante la presentación y/o exhibición de la documentación sustentatoria pertinente y formular argumentos al respecto.

Adicionalmente, no se advierte que previamente a la determinación del reparo en cuestión, la Administración hubiera requerido información y/o documentación a todas las partes intervinientes en las operaciones observadas, como podría haber sido mediante cruces de información con los proveedores, ni que hubiera llevado a cabo actuaciones adicionales a las realizadas, a fin de verificar la fehaciencia de las operaciones.

El punto 1.11 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, recoge el principio de verdad material, según el cual en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

El numeral 2 del artículo 3° de la citada ley, establece que los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos, debiendo ajustarse su contenido a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.

De las normas antes citadas, se concluye que resulta intrínseco a las garantías mínimas de un debido procedimiento que en la fiscalización la Administración comunique al contribuyente las observaciones y/o reparos detectados, detalle los hechos que los motivan y la base legal correspondiente, así como que le solicite expresamente que formule los argumentos y presente y/o exhiba la documentación sustentatoria para desvirtuar dichas observaciones y/o reparos, ello con la finalidad que el contribuyente pueda ejercer debida y oportunamente su derecho de defensa en la instancia pertinente, más aún si se tiene en cuenta que de conformidad con lo establecido por el artículo 144° del referido código, no se admite como medio probatorio aquél que habiendo sido requerido por la Administración durante la verificación o fiscalización no fue presentado y/o exhibido, salvo las excepciones expresamente previstas en dicha norma.

En consecuencia, corresponde levantar el reparo por operaciones no reales (...).”

⁸ Nótese que el legislador ha otorgado a la Administración Tributaria una herramienta de gran fuerza para su labor de comprobación, con la finalidad entendemos de facilitarla, poniendo en desventaja al contribuyente, por lo que será fundamental el elemento humano que la integre.

⁹ En la Resolución N° 04063-5-2009 de 30 de abril de 2009, el Tribunal Fiscal estableció lo siguiente:

“ Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, durante el periodo de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando lo siguiente: 1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma y; 2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en reiterada jurisprudencia, tal como la Resolución N° 00950-2-1999 de 10 de diciembre de 1999, para efectuar una determinación sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar que se configure alguno de los supuestos previstos por el artículo 64° y luego de ello, que se siga uno de los procedimientos reconocidos en los artículos 66° a 72°, o en alguna otra norma legal tributaria.

Que asimismo, por definición, la base de una presunción legal, debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, tal como lo ha planteado este Tribunal en la Resolución N° 01403-2-2005 de 4 de marzo de 2005”.

¹⁰ ASOREY Ruben. La determinación sobre base presunta en Latinoamérica. Artículo presentado con ocasión del Congreso Internacional de Tributación organizado por el Tribunal Fiscal del Perú en junio de 2009.

¹¹ Op. cit.

¹² Cabe anotar que aun cuando son valoradas las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria, ello no equivale a la admisión de una confesión o testimonial en su amplitud en tanto que no pueden ser ofrecidas por los contribuyentes y sólo sirven como coadyuvantes de los otros medios probatorios.

¹³ Ver: ZOLEZZI, Armando. La Controversia Tributaria. Revista N° 19 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1990.

¹⁴ En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08801-4-2007 de 19 de setiembre de 2007 por ejemplo se dijo lo siguiente:

“Que con relación a lo alegado por la recurrente en cuanto a que la Administración ha rechazado su solicitud de inspección ocular sustentándose en conceptos formales, no obstante la evidencia física de lo comprado, cabe señalar que mediante escrito de fecha 4 de julio de 2001, la recurrente solicitó la inspección ocular de la maquinaria vendida mediante las facturas materia de reparo a fin de verificar que están en plena operación y producción, respecto a lo cual la Administración señaló en la apelada que no existían evidencias razonables que justifiquen la necesidad de tal inspección (folio 476 vuelta), lo

que se encuentra arreglado a ley toda vez que si bien de conformidad con lo previsto en el artículo 125° del Código Tributario, debe actuarse todas las pruebas tendentes a verificar la verdad material, en el caso, de la verificación solicitada, ésta sólo podría acreditar la existencia de la maquinaria y que la misma de ser el caso, se encontrara operativa, más no que los servicios para la fabricación de la misma hubieran sido prestados por el supuesto proveedor, hecho que es materia de controversia en el presente caso”.

¹⁵ TESON, Miguel. La prueba en el procedimiento y en el proceso tributario. En: ALTAMIRANO, Alejandro. El Procedimiento Tributario. Editorial Abaco. Buenos Aires. 2003 p. 298.

¹⁶ Esta es la posición asumida por DURAND, Luis en El Derecho a probar en el procedimiento contencioso tributario. Revista Vectigalia N 1. Lima. 2005.p 145

¹⁷ Op. cit.

¹⁸ Así por ejemplo en la Resolución N° 5850-5-2005 de 23 de setiembre de 2005 se consideró que las observaciones formuladas por la Administración a la determinación del tributo efectuada por el contribuyente eran conformes y no habían sido desvirtuadas con prueba alguna por éste.

“(…) Que conforme se observa del Anexo N° 03 al Requerimiento N° 00023522, la Administración, de acuerdo con el procedimiento antes descrito, determinó el porcentaje aplicable al crédito fiscal según el registro de compras de la recurrente, producto de ello, encontró diferencias con el crédito fiscal que esta última declaró conforme se detalla en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° 00023522, por lo que le solicitó que las sustentara con documentos de fecha cierta.

Que según se desprende del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 00023522, la recurrente reconoció la diferencia de S/. 124 192,00 encontrada por el mes de febrero de 2000, modificando su declaración mediante rectificatoria presentada según Formulario 621 N° 45204527. Por los otros periodos

no presentó declaraciones rectificatorias, ni documentación que desvirtúe las diferencias encontradas por la Administración.

Que en su recurso de reclamación, la recurrente no señala motivo por el cual considere que el cálculo del crédito fiscal determinado por la Administración bajo el procedimiento de la prorrata, se encuentre errado y en su apelación sólo señala que no está de acuerdo con la determinación (…)

¹⁹ En la Resolución N° 12072-1-2008 de 16 de octubre de 2008, el Tribunal Fiscal estableció:

“Que en tal sentido, al amparo del artículo 126° del Código Tributario y del numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que define el principio de verdad material que debe orientar la conducta de la autoridad administrativa, este Tribunal dispuso de oficio que se efectuara una pericia grafotécnica de la firma del referido Notario consignada en el registro de compras y en los contratos por servicios antes mencionados”.

²⁰ Así se ha señalado expresamente en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4042-1-2003 de 14 de julio de 2003 “Que asimismo conforme al criterio adoptado por este Tribunal en

la Resolución N° 563-1-99, corresponde a la Administración acreditar el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que al no correr en autos documentos que permitan establecer que las labores de las personas a que se refieren los valores recurridos, se realizaban bajo relación de dependencia, y dado que el hecho de cumplir con un horario para el desarrollo de las labores contratadas, por sí solo no constituye prueba de la existencia de un contrato de naturaleza laboral, la determinación carece de sustento”.

²¹ En el caso de la Resolución N° 00120-5-2002 de 11 de enero de 2002 se esbozó el siguiente razonamiento:

“ (...) Que en tal sentido, debe determinarse si la contratación de los referidos servicios llevada a cabo por la recurrente en los meses de abril de 1997 a marzo de 1998, corresponde a operaciones no reales;

Que el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821 dispone que no tendrá derecho al crédito fiscal, el contribuyente que reciba un comprobante de pago que no corresponda a una operación real;

Que de la norma citada se desprende que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no sólo se debe contar con comprobantes de pago por adquisiciones que en teoría cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que además, es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales;

Que considerando que la Administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir válidamente derecho al crédito fiscal, es necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, lo que puede concretarse a través de diversos medios, por ejemplo, para el caso de la adquisición de servicios que generan un resultado tangible, como es el caso de los servicios de captación y selección de personal, pudieron haberse acreditado con la documentación dirigida a la recurrente respecto al referido proceso, en la que se haga referencia a las personas que participaron en el mismo, los aspectos evaluados, la calificación obtenida por cada participante y la relación final de personas seleccionadas, lugares a los que fueron asignados, tiempo por el que cada uno prestó servicios a la empresa, etc.;

Que de otro lado, si bien en el caso de los servicios que no generan un resultado tangible, tales como por ejemplo, la transmisión de conocimientos, la real prestación de los mismos no puede acreditarse en función a sus resultados, se puede lograr en base a medios probatorios generados a lo largo de la prestación del servicio, de manera que en el presente caso, los servicios de entrenamiento y capacitación pudieron haberse acreditado con las listas de participantes en los mismos, copia de los materiales proporcionados, certificados de asistencia, etc.;

Que en caso no se cuente con los medios probatorios antes mencionados, se podría recurrir a aquéllos en los que consten los acuerdos que dieron origen a la prestación del servicio, entre los que se encuentra, contratos escritos, comunicaciones, actas, etc., ya que si bien es cierto, tal como establece el artículo 1351° del Código Civil, los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, no siendo necesaria alguna formalidad específica, salvo casos expresamente establecidos en la ley bajo sanción de nulidad, tam-

bién lo es que, la documentación que acredite la existencia de un acuerdo de voluntades entre las partes destinado a la realización de una operación concreta que genera crédito fiscal, aún cuando no es indispensable, resulta un elemento de prueba importante, sobre todo para los casos de servicios que no se concretan en un resultado tangible, como los señalados anteriormente;

Que a pesar de haber sido requerida por la Administración a efectos de sustentar la efectiva prestación de los servicios consignados en los comprobantes de pago reparados, la recurrente no cumplió con presentar los referidos medios, limitándose a exhibir los comprobantes de pago cuya sustentación se solicitaba y a demostrar el registro contable del pago de los mismos, lo cual no resulta suficiente para acreditar que dichos comprobantes corresponden a servicios efectivamente prestados, y por tanto, permitir la deducción del crédito fiscal;

Que aún cuando la recurrente podría haber incurrido en los gastos mencionados, para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no sólo debe cumplir con tener comprobantes de pago por adquisiciones que en teoría cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley de Impuesto General a las Ventas, sino que fundamentalmente, es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, por lo que considerando que en el presente caso, no existen indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios consignados en los comprobantes de pago emitidos por el proveedor César León Cáceres, debe confirmarse el reparo efectuado al crédito fiscal contenido en los mismos; (...)"

Rafael Vergara Sandóval*

La prueba en materia tributaria en Bolivia

* Director Ejecutivo General de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia. Tiene doctorado en Derecho Constitucional, es Magíster en Derecho Económico. Especialista en Técnicas Aduaneras Internacionales y en Derecho Tributario. Es miembro de número de la Academia Nacional de Ciencias Jurídicas y miembro del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios.

I. Introducción

Consecuencias inmediatas del principio de legalidad o de tipicidad de la imposición las constituyen, de un lado, la ineludible exigencia de constatar y fijar cuantos datos y elementos de hecho establece la ley como presupuesto para la aplicación de la normativa sustantiva de los tributos, así como de verificar y acreditar, de otro, "los hechos relevantes a efectos de la toma de decisión por la Administración sobre el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria"; acto que, por lo demás se nos ofrece como resultado final del ejercicio de la potestad de comprobación¹.

Por ello, a modo de anticipado juicio de valor, admitamos que a la necesidad de integrar hipótesis legales productivas de efectos sustanciales, y en orden a determinar la realidad de los hechos con vistas a la aplicación de una norma jurídica, sirve el instituto probatorio ya en su acepción puramente procesal, como categoría jurídica dotada "de un carácter material independiente de su utilización en el proceso"².

Cuando un derecho subjetivo aparece controvertido, el presunto titular de aquél, o quien se opone a su ejercicio, ha de justificar, alternativa o conjuntamente, según cuál sea el tema de la controversia, con pruebas que permitan confirmar sus pretensiones.

En esta ponencia, se estudiarán los tópicos sobre la prueba en el marco del ordenamiento jurídico tributario vigente en el país y algunos precedentes tributarios que emergieron de su aplicación e interpretación por la Autoridad de Impugnación Tributaria, es así que, la *prueba* puede ser entendida en su acepción de fin (prueba en sí misma) o en su acepción de medio (prueba o medios de prueba).

En su primera acepción (prueba en sí misma), la prueba hace referencia a la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende la existencia de un derecho. En su segunda acepción (prueba o medios de prueba), se llama prueba a cada uno de los recursos que pueden utilizarse para obtener dicha demostración.

Desde un ángulo procesalista, Fenech se refiere a la prueba como actividad, definiendo en tal sentido el acto de prueba como aquel *acto procesal* cuya función es la de formar el convencimiento del juzgador sobre la verdad de los fundamentos fácticos de la reclamación económica administrativa interpuesta o de las demás cuestiones en que el Tribunal conozca³, con lo que se justifica la necesidad de su estudio y reflexión en estas II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario.

II. En Etapa de Gestión Tributaria

El Título II de la Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB), referido a la *Gestión y Aplicación de los Tributos*, en el Capítulo II, Sección II, regula a La Prueba en etapa de gestión tributaria en los artículos 76 al 82, en esta primera parte nos referiremos a la carga de prueba, medios de prueba y a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas.

A) La carga de la prueba

Con el *nomen iuris* de la carga de la prueba, el artículo 76 del CTB, dispone textualmente que:

En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria⁴.

La autoridad administrativa o jurisdiccional antes de proceder a dictar una resolución o fallo que ponga fin a la relación jurídico procesal y después de valorar los resultados probatorios, apreciará si los hechos han resultado o no probados; cuando los hechos no hayan sido probados o sean insuficientes, el juzgador no podrá dejar de emitir el fallo, en esta circunstancia el juez habrá de acudir a la carga de la prueba. Las reglas de la carga de la prueba son, por consiguiente, un mecanismo para ayudar al juez a cumplir su imperiosa misión de juzgar, cuando no tenga elementos de juicio necesarios.

Las partes, si quieren que prospere su derecho, deben probar en todo caso las alegaciones de hecho que constituyen el fundamento de su respectiva pretensión jurídica. Pero cuando no ocurre, debido a que la parte interesada en la prueba no la ha logrado y el juez no puede fijar formalmente los hechos en la sentencia, tiene lugar la aplicación de las reglas de la *carga de la prueba*⁵.

Para la doctrina la noción de carga es un concepto fundamental dentro de la teoría general del Derecho y del proceso, es así que se puede definir a la carga de la prueba como la necesidad de prevenir un perjuicio procesal, y en último término, una sentencia desfavorable, mediante la realización de un acto procesal. Se trata pues, de un imperativo del propio interés. Las cargas procesales, sigue afirmando, se hallan en estrecha relación con las *posibilidades procesales* puesto que toda posibilidad impone a las partes la carga de ser diligente para evitar su pérdida⁶. De aquí resulta que carga es una facultad cuyo ejercicio es necesario para el logro de un interés.

En este sentido, se puede afirmar que la carga de la prueba es una facultad de actuar libremente en beneficio propio, y no existe coacción o sanción, en el supuesto de inobservancia, ni tampoco un derecho de otro a exigir su cumplimiento. No se trata de un imperativo o de un acto necesario, ni de un deber de hacer, sino simplemente de una de una posibilidad de realizar o llevar a cabo un determinado acto jurídico. El resultado desfavorable a que puede concluir su inobservancia no es sino la consecuencia o el efecto jurídico de la aplicación por el juzgador de la norma positiva que establece la carga. Existe pues una conveniencia práctica de observar la carga pero no una necesidad jurídica.

El fenómeno de la carga de la prueba se puede contemplar desde dos aspectos: uno formal (subjetivo) y otro material (objetivo), obteniéndose de este modo una mejor comprensión de esta institución. En el primer aspecto, desde un punto de vista formal, el problema de la carga de la prueba se enfoca entendiendo a las partes, en concreto a la actividad probatoria emprendida por éstas con la finalidad de hacer constar los hechos discutidos. De tal manera que si no solicitan la realización de la prueba de los hechos necesitados de ella, la prueba no se hace. El juez no puede colocarse en lugar de la parte inactiva, lo que significa que el hecho no probado tampoco podrá ser fijado como cierto en la sentencia. La participación de las partes en el problema de la carga de la prueba está relacionada con la vigencia del principio dispositivo en el proceso civil⁷.

En el segundo aspecto, referido a la carga material de la prueba, se aborda de forma distinta, ya que lo que desde mi óptica interesa averiguar es qué hechos han sido probados y cuáles han resultado inciertos, determinándose de esa falta de certeza. Se tratará de ayudar al juez a dar una solución al problema de los hechos inciertos, para que pueda emitir su pronunciamiento acerca de los mismos. El origen de la carga material hay que situarlo en el principio de aplicación del Derecho, según el cual el juez debe estar convencido de la existencia de los presupuestos de la norma cuya aplicación se discute, recayendo las consecuencias de dicha carga, no ya sobre la parte interesada en la prueba, sino sobre aquella en cuyo provecho redundaría el efecto jurídico de la norma⁸.

Al referirnos a la carga formal y a la carga material no nos referimos a dos fenómenos diferentes, sino a dos aspectos diversos desde los que podemos contemplar el fenómeno de la carga de la prueba. En el primer supuesto el planteamiento gira en torno a las partes, y desde este punto de vista, se trata de una norma de conducta que les advierte que han de aportar la prueba de los hechos que constituyen el fundamento de sus respectivas pretensiones, a fin de no verse perjudicadas con una resolución desfavorable en el caso de duda sobre los mismos. En el segundo supuesto de la carga material de la prueba la atención se centra en torno a los hechos que no han resultado probados y, en definitiva, en cómo ha de fallar el juzgador en estos casos.

La doctrina tributaria nacional sobre la carga de la prueba ha señalado, entre otros, en el precedente tributario STG-RJ/0196/2008, lo siguiente: *ii. Al respecto, el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), establece que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Por su parte el art. 252 del DS 25870 (RLGA), indica que corresponde al importador la carga de la prueba, cuando la administración aduanera le solicite los documentos e información necesaria para establecer que el valor en aduana declarado corresponde al valor real de la transacción y a las condiciones previstas por el Acuerdo de Valor del GATT 1994⁹.*

Asimismo, en el precedente tributario STG-RJ/0488/2007, se ha expresado sobre la carga de la prueba que: *Se evidencia que la contribuyente no presentó documentación o prueba alguna que logre desvirtuar la pretensión de la Administración Tributaria, por lo que de conformidad con lo establecido en el art. 76 de la Ley 2492 (CTB) "...en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...", corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución del Recurso de Alzada al existir reconocimiento y confesión de la contribuyente en este caso¹⁰.*

En conclusión, siguiendo las enseñanzas del profesor Carnelutti la carga de la prueba cumple dos funciones, una de estimular la actividad probatoria de las partes y otra de guiar al juzgador en la decisión de los desconocidos¹¹.

B) Los medios de prueba

Con el *nomen iuris* de medios de prueba, el artículo 77 del CTB, establece textualmente que:

- I. Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho. La prueba testifical sólo se admitirá con validez de indicio, no pudiendo proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia. Si se propusieren más, a partir del tercero se tendrá por no ofrecidos.
- II. Son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte.
- III. Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario.

- IV. En materia procesal penal, el ofrecimiento, producción, y presentación de medios de prueba se sujetará a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales¹².

De manera general, debemos entender que los procedimientos tributarios se sujetan a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria. En lo específico, se tiene que los medios de prueba son los instrumentos por medio de los cuales es posible la demostración de los hechos que sirven de fundamento para la definición de una situación jurídica concreta¹³.

En materia tributaria el apartado primero del citado artículo 77 del CTB recoge el *principio de libertad de medios de prueba* cuando dispone que: "podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho"; principio este que, bajo ningún concepto, puede entenderse enturbiado o desdibujado en lo que al procedimiento de aplicación de los tributos se refiere, por más que el artículo 74 del CTB, permita la aplicación supletoria de los principios del Derecho Administrativo y la Ley del Procedimiento Administrativo en *procedimientos tributarios administrativos*, y los principios del derecho procesal, los códigos de procedimiento civil y penal, según correspondan, en *procesos tributarios jurisdiccionales*¹⁴.

Cada uno de los medios de prueba regulado por esta disposición tributaria, nos permite acudir primero a la prueba testifical, luego a los medios informáticos y las impresiones de información, las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora y en materia procesal penal los medios de prueba dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales, enumeración que debe entenderse con carácter enunciativo y no limitativo, como pasaremos a precisar a continuación.

- a) *La prueba testifical*. El testigo declara sobre los hechos por él conocidos, sin emitir juicios de valor o de opinión sobre los mismos. Para ser testigo se requiere, por una parte, ser tercero en el procedimiento y, por otra, tener capacidad, que el Código Civil atribuye a todas las personas que no fueron inhábiles por incapacidad natural o disposición de la Ley¹⁵. En materia tributaria, la prueba testifical sólo se admite con validez de indicio y no puede proponerse más de dos (2) testigos sobre cada punto de la controversia, ya que a partir del tercero se tiene por no ofrecido, en consecuencia la prueba testifical es meramente indiciaria¹⁶ y no es prueba plena.
- b) *Los medios informáticos y las impresiones de información contenidas en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte*¹⁷. Se introdujo así en el régimen probatorio tributario una nueva prueba

documental, representada por ejemplo en las declaraciones tributarias, aduaneras y municipales recibidas por medios informáticos por la Administración Tributaria¹⁸.

En esta línea, el artículo 7 del DS 27310 (Reglamento al CTB), expresa que las operaciones electrónicas realizadas y registradas en el sistema informático de la Administración Tributaria por un usuario autorizado surten efectos jurídicos. La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada a través de los sistemas informáticos o medios electrónicos, por cualquier usuario autorizado que de cómo resultado un registro electrónico, tiene validez probatoria.

- c) *Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora.* Si bien los efectos probatorios del acta se presentan contundentes para acreditar la validez de las actuaciones administrativas que conducen al acto de liquidación tributaria y para la acreditación, por consiguiente, de éste, "no resultan de la misma trascendencia en el curso del procedimiento sancionador en lo que se refiere a la calificación de las conductas infractoras, su tipificación y la determinación de los elementos subjetivos de la culpabilidad, así como los criterios utilizados para la graduación de la sanción, cuestiones todas ellas que en atención al principio de inocencia y para evitar la inseguridad jurídica del administrado, han de quedar manifiestos en el cuerpo del acta, o dicho con otras palabras, en el curso de las actuaciones instructoras del procedimiento sancionador"¹⁹.

Al respecto, el artículo 77-III del CTB dispone que las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, esto es, en procedimientos de fiscalización, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario²⁰, mediante la presentación de otro medio de prueba por el sujeto pasivo para desvirtuar esta prueba, que deberá ser ponderada por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

- d) *En materia procesal penal, el ofrecimiento, la producción y presentación de medios de prueba se sujetarán a lo dispuesto por el Código de Procedimiento Penal y demás disposiciones legales²¹.* Es así que en materia penal tributaria, existe una remisión directa a la Primera Parte, Libro Cuarto, Artículos 171 al 220 de la Ley 1970, del Código de Procedimiento Penal (CPP), referido a los medios de prueba con los contenidos referidos a las normas generales, comprobación inmediata y medios auxiliares, testimonio y pericia.

En este sentido, se debe resaltar de las normas generales, artículo 171 del CPP la *libertad probatoria* mediante la cual, el juez admitirá

como medios de prueba todos los elementos lícitos de convicción que puedan conducir al conocimiento de la verdad histórica del hecho, de la responsabilidad y de la personalidad del imputado. Un medio de prueba será admitido si se refiere, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y sea útil para el descubrimiento de la verdad. El juez limitará los medios de prueba ofrecidos cuando ellos resulten manifiestamente excesivos o impertinentes²².

C) Apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas

Con el *nomen iuris* de apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas, el artículo 81 del CTB, dispone textualmente que:

Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitos.
2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa.
3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención²³.

En la apreciación o valoración de las pruebas pueden adoptarse básicamente dos sistemas: el de *prueba legal o tasada*, en el que el valor de la prueba lo determina la Ley, y el de *prueba libre* en el que el juzgador decide libremente el valor de las pruebas²⁴.

El primero tiene su fundamento teórico en el principio de seguridad jurídica y su fundamento práctico en las denominadas máximas de la experiencia, que recogen principios generalmente válidos y establecidos a lo largo de los tiempos, sirviendo de defensa contra los excesos de discrecionalidad del juzgador en la apreciación de la prueba. El segundo, referido al sistema de *prueba libre*, se basa en el principio del ejercicio de la razón para la fijación de los hechos, sin que en ningún caso prueba libre quiera significar apreciación arbitraria, sino deducción lógica de las consecuencias partiendo de unos datos establecidos.

Se debe destacar el principio de libre valoración de la prueba o de la sana crítica –que rige en nuestro Derecho tributario– que viene reforzado por la apreciación conjunta de la prueba en la que cada prueba se valora en función de todas las otras, esto se hace evidente cuando el primer párrafo del artículo 81 del CTB dispone que: “Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad”²⁵, limitándose la apreciación de la libre prueba a dos requisitos: la pertinencia²⁶ y oportunidad²⁷, esto es, primero que exista una vinculación directa con los hechos y segundo sean presentadas en los plazos establecidos por la ley, salvo que el sujeto pasivo *pruebe que la omisión no fue por causa propia*, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

No obstante lo anterior, debe tenerse en consideración que los fines a cuya consecución propende el procedimiento tributario y sus características propias (investigación de oficio y búsqueda de la verdad material) es lógico que prevalezca la *prueba libre* sobre la *prueba tasada* –que ofrece una verdad formal– y a la libre valoración se ajusta la técnica de la valoración conjunta siempre, que esté fundamentada en deducciones lógicas y suficientemente motivadas.

Al respecto, la doctrina tributaria nacional se pronunció sobre la valoración de la prueba, entre otros, en el precedente tributario STG-RJ/0006/2006, ha expresado que: *En conclusión, y como ha sido línea constante de esta Superintendencia Tributaria General en las Resoluciones STG-RJ/006/2004, STG-RJ/0045/2004 -entre otras- las pruebas aportadas en el Recurso de Alzada son admisibles para su consideración por no encontrarse vigente el art. 81 de la Ley 2492 (CTB) al momento de materializarse el procedimiento de fiscalización y en consideración al principio inquisitivo opuesto al principio de la verdad formal la Superintendencia Tributaria Regional procedió a la valoración de la prueba por el sujeto pasivo... vii. Adicionalmente, se debe recordar que aún aplicando el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), el último párrafo de este artículo permite al sujeto pasivo presentar pruebas no presentadas en la fase de fiscalización, siempre y cuando éstas se presenten bajo juramento de reciente obtención, probando que la omisión no fue por causa propia*²⁸.

Sobre los requisitos de pertinencia y oportunidad de la prueba, la doctrina tributaria nacional ha señalado, entre otros, en el precedente tributario AGIT-RJ/0135/2009 que: *vii. En este análisis debe entenderse que la prueba será **pertinente** cuando exista relación entre los hechos controvertidos y el objeto de la prueba en el proceso concreto, vale decir, que la prueba debe ser conducente a lo que se pretende desvirtuar; y se considerará **oportuna** cuando la misma fuera ofrecida en el plazo señalado para el efecto; consecuentemente, en el presente caso, la Administración Tributaria al emitir la nota GDC/DF/PE/R-1743/08, y considerar que la presentación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentos e informaciones, son de*

*exclusividad del Representante Legal del contribuyente u otra persona que acredite personería, no aplicó correctamente lo previsto en el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), dado que observó el ofrecimiento de la prueba, en virtud de condiciones no establecidas en la normativa tributaria, que rigen para el ofrecimiento y valoración de la prueba*²⁹.

III. En etapa de Impugnación Tributaria o revisión de actos tributarios de carácter particular

El Título V del CTB, aprobado mediante Ley 3092, de 7 de julio de 2005, dispone en el artículo 1, la incorporación al Código Tributario Boliviano, del *Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria* (ahora denominada Autoridad de Impugnación Tributaria), y en el Capítulo II, Sección II, Subsección II, artículos 215 al 217, se disciplina la Prueba en etapa de impugnación tributaria o de revisión de actos de carácter particular, sobre los medios, carga y apreciación de la prueba, la prueba testifical y la prueba documental como se pasará a desarrollar a continuación.

A) Medios, carga y apreciación de la prueba

Con el *nomen iuris* de medios, carga y apreciación de la prueba, el artículo 215 del CTB, establece que:

- I. Podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido.
- II. Son Aplicables en los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los Artículos 76 al 82 de la presente Ley³⁰.

La Autoridad de Impugnación Tributaria, regional o general, puede admitir todos los medios de prueba aceptados en Derecho, lo que significa que antes de proceder a dictar el fallo de alzada o jerárquico, siguiendo el sistema de *libre valoración de la prueba*, esto es, que el operador jurídico, basado en sus conocimientos, experiencia y especialidad, valora de manera libre y objetiva cada uno de los medios de prueba pertinentes y oportunos presentados al proceso, mediante un análisis lógico que le permitirá establecer la mayor o menor credibilidad que ellos ofrecen; analiza la congruencia de las pruebas frente a los hechos objeto de comprobación, o tema *de la prueba*; las circunstancias de tiempo, modo y lugar, que incidieron en la ocurrencia de los hechos, o que hacen parte de ellos, según la norma aplicable; y a través de dicho análisis llega al convencimiento de la realidad de los hechos, según la capacidad demostrativa que puede asignarse a cada prueba.

Siguiendo la buena doctrina, en el sistema de *libre valoración de la prueba*, son admisibles todos los medios de prueba y su eficacia depende de la mayor o menor conexión que tengan con el hecho que debe probarse³¹; excluyéndose *la prueba confesoria de autoridades y funcionarios del ente público recurrido*, por mandato legal del artículo 215-I del CTB, diferenciándose claramente del proceso tributario del proceso civil donde se admite la confesión judicial provocada³², en consecuencia como señala el profesor Albiñana, la confesión en su exacta acepción no puede ser exigida a la Administración³³.

Asimismo, debe quedar claro que por mandato del artículo 215-II del CTB son aplicables a los recursos de alzada y jerárquico que se conocen y resuelven ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) las disposiciones establecidas en los artículos 76 al 82 del CTB, referidos a la prueba en etapa de gestión tributaria que debe ser contrastada con el principio de oficialidad o de impulso de oficio previsto por el artículo 200-1 del CTB, donde se establece que: "La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presume en correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le imprimen las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario (ahora Director Ejecutivo), atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo"³⁴.

La doctrina tributaria nacional se ha pronunciado al respecto, entre otras, en el precedente tributario STG-RJ/0717/2007, señalando que: *iii. En este sentido, cabe señalar que en los procedimientos tributarios, la verdad material constituye una característica, a diferencia de los procedimientos civiles, en los que el juez se constriñe a juzgar según las pruebas aportadas por las partes, lo que se denomina verdad formal. Es así que la finalidad de la prueba es demostrar la realidad susceptible de ser demostrada, siendo que la finalidad de la misma se satisface cuando la prueba da certeza de esa realidad mediante la confrontación directa del medio de prueba con el hecho objeto de comprobación, principio que es recogido por nuestra legislación en el art. 200 de la Ley 3092 (Título V del CTB), y por otra parte las pruebas presentadas en el procedimiento administrativo deben corresponder a la realidad de los hechos, exentas de falsedad, de malicia o de engaño, principio que en su aplicación práctica tiene relación directa con el concepto de ética, cuyo incumplimiento, cuando se hace evidente,*

puede generar una decisión adversa al infractor, que normalmente se traduce en el desconocimiento de la prueba; y el mayor relieve jurídico de la prueba es toda razón o argumento para demostrar la verdad o la falsedad en cualquier esfera y asunto³⁵.

En este sentido, de una interpretación sistematizada del CTB, debe quedar claro que, en materia de pruebas ha de imponerse la verdad material sobre la simplemente formal a la que estamos acostumbrados en los procesos ordinarios, como un avance de la justicia y del derecho en nuestro país.

B) La prueba testifical

Con el *nomen iuris* de prueba testifical, el artículo 216 del CTB, dispone textualmente que:

- I. La prueba testifical sólo servirá de indicio. En la prueba testifical, la declaración de testigos se registrará por escrito.
- II. No constituye impedimento para intervenir como testigo la condición de empleado o autoridad pública, a condición de que no pertenezca al ente público que sea parte en el proceso³⁶.

La prueba de testigos o testifical, debe ser entendida como la declaración prestada por personas que no son parte en el juicio y que deponen sobre la verdad o falsedad de hechos que han presenciado. Se diferencia de la confesión en corresponder a personas que no son parte en el pleito, y de la prueba pericial en no referirse a especiales conocimientos científicos, artísticos o prácticos³⁷.

Sin embargo, desde una concepción amplia de la prueba testifical, como enuncia el profesor español Albiñana, se tiene entre otros por ejemplo: 1° Los informes que los Inspectores (fiscalizadores) rinden por mandato reglamentario o a instancia de las oficinas liquidadoras o de los Tribunales (AIT); 2° Los datos, manifestaciones o antecedentes que la Administración recabe de los particulares en uso de sus facultades investigadoras o de policía tributaria situaciones base de imposición; 3° La colaboración que los denunciantes presten o puedan prestar a la Administración en sus denuncias³⁸. Es preciso indicar que, en la mayoría de los casos, el testimonio a que se refieren los supuestos enunciados no se prestará directamente ante el órgano decisorio, sino a través de su incorporación documental, por lo que solamente en un sentido amplio, como ya se dijo, puede considerarse como prueba testifical.

En este sentido, la prueba testifical en materia tributaria sólo es indiciaria o confirmatoria de otros medios de prueba y la declaración de testigos debe

registrarse siempre por escrito para su consideración en resolución. Además, no constituye impedimento para intervenir como testigo la condición de empleado o autoridad pública, a condición de que no pertenezca a la Administración Tributaria que sea parte en el proceso, esto es la Aduana Nacional de Bolivia, el Servicio de Impuestos Nacionales o la Dirección de Recaudaciones o Ingresos del Municipio.

C) La prueba documental

Con el *nomen iuris* de prueba documental, el artículo 217 del CTB, establece que:

Se admitirá como prueba documental:

- a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente.
- b) Los documentos por los que la Administración Tributaria acredite la existencia de pagos.
- c) La impresión de la información contenida en los medios magnéticos proporcionados por los contribuyentes a la Administración Tributaria, conforme a reglamentación específica.
- d) Todo otro documento emitido por la Administración Tributaria respectiva, que será considerado a efectos tributarios, como instrumento público.

La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme³⁹.

La prueba documental, tienen como esencia el documento, que debe ser entendido como un objeto creado mediante un acto o hecho, que representa algo distinto a sí mismo, pero se encuentra contenido en él, el cual sirve de prueba histórica, indirecta y representativa de un hecho cualquiera o de una manifestación del pensamiento o de la voluntad⁴⁰. En este sentido, se entiende por documento, en su acepción de medio de prueba, el objeto material en el que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual (Fenech)⁴¹.

En la legislación boliviana, se permite la presentación de cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente, esto significa que pueden presentarse tanto documentos públicos como documentos privados a condición de que sean presentados en original o docu-

mentos legalizados, por lo que se descartan las pruebas presentadas en fotocopias simples, por carecer de valor probatorio.

Asimismo, son considerados prueba documental los documentos por los que la Administración Tributaria acredite la existencia de pagos, la impresión de la información contenida en los medios magnéticos proporcionados por los contribuyentes a la Administración Tributaria, conforme a reglamentación específica y todo otro documento emitido por la Administración Tributaria respectiva, que será considerado a efectos tributarios, como instrumento público, debiendo quedar claro que independientemente de su presentación en medios físico, informático o de otra naturaleza emitido por la Administración Tributaria, son considerados prueba documental con valor de documento público, se entiende expedido por funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme como una excepción a la regla general de la prueba documental.

IV. Conclusiones

1. La carga de la prueba cumple dos funciones, una de estimular la actividad probatoria de las partes y otra de guiar al juzgador en la decisión de los desconocidos. En consecuencia tanto en procesos administrativos de gestión tributaria como en procedimientos jurisdiccionales de impugnación la carga de la prueba corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos.
2. En materia tributaria en Bolivia son aceptados todos los medios de prueba admitidos en Derecho, lo que permite afirmar que el principio de libertad de medios de prueba es amplio e irrestricto, conforme a las reglas y requisitos dispuestos en el Código Tributario vigente.
3. Si bien la doctrina sobre la apreciación y valoración de las pruebas permite la convivencia de dos sistemas como son, por un lado, el de *la prueba legal o tasada* en el que el valor de la prueba lo determina la Ley, y por otro lado, *la prueba libre* en el que el juzgador decide libremente sobre las pruebas; la legislación tributaria boliviana se adscribe a esta última permitiendo que el juzgador en ejercicio de la razón, lógica, experiencia y especialización pueda realizar una aplicación e interpretación objetiva de la Ley.
4. El procedimiento tributario se rige por un procedimiento reglado, donde la *verdad material* constituye una característica, a diferencia de los procesos civiles u ordinarios en los que el juzgador se constriñe según las pruebas aportadas por las partes, lo que se denomina *verdad formal*.

NOTAS

¹ A. Génova Galván, *Estimación Directa (artículos 50 y 51)*, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (Libro Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda)*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 1, Madrid, 1991, pág. 816.

² E. Gómez Orbaneja, *Derecho Procesal Civil*, Vol. I, Madrid, 1975, pág. 49.

³ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, pág. 167.

⁴ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 25.

⁵ El diseño de la noción de *carga* es de origen inequívocamente italiano: su construcción inicial suele atribuirse a BRUNETTI, en sus libros *Il delitto civile*. Firenze, 1906, págs. 268 y ss. y *Norme e regole finali nel diritto*. Torino, 1913; CARNELUTTI en *Sistema del diritto processuale civile*. I, Padova, 1936, págs. 55 y ss. y *Teoría generale del diritto*. Roma, 1946, págs. 166 y ss.; BETTY, E. *Diritto processuale civile italiano*. Roma, 1936, pág. 57; RESTA, E. *L'onere di buona amministrazione*, en los *Annali di Regia Università di Macerata*, 1938; MICHELI en *L'onere della prova*. Padova, 1966: VERDE en *L'onere della prova*. 1974; GAVAZZI, G. *L'onere*, Torini, 1970; IRTI, N. *Due saggi sul dovere giuridico*, Napoli, 1973 y BOBBIO, N. *Sulla funzione promozionale del diritto*, RTDPC, 1969, págs. 256 y ss.

⁶ J. Goldschmidt, *Principios generales del proceso*, Buenos Aires, 1961, t. I, págs. 91 y sgtes.

⁷ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 300.

⁸ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba... op. cit.*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 301.

⁹ Resolución Jerárquica STG-RJ/0196/2008, todo el contenido de la Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo.

¹⁰ Resolución Jerárquica STG-RJ/0488/2007, todo el contenido de la Resolución de la AGIT puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo.

¹¹ F. Carnelutti, *La prueba civil*, Buenos Aires, 1955, pág. 108.

¹² BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 25-26.

¹³ E. Whittingham García, *Las pruebas en el proceso Tributario*, Temis, Bogotá, 2005, pág. 45.

¹⁴ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 24-25.

¹⁵ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba...*, págs. 338-339.

¹⁶ Se define el *indicio* como la prueba de cualquier hecho conocido, del cual se infiere otro hecho desconocido, mediante una operación mental lógica basada en reglas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales. Implica que el indicio antes que un medios de prueba es un hecho que aparece probado por cualquiera de los medios

probatorios establecidos en la ley, hecho que está vinculado al que es objeto de la prueba, es decir, al hecho que se pretende probar.

¹⁷ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 25.

¹⁸ En el caso del Servicio de Impuestos Nacionales se tiene aplicaciones informáticas como el SIRAT 2, COPERNICO, DA VINCI, NEWTON, GALILEO este último en desarrollo; En el caso de la Aduana Nacional de Bolivia se tiene el sistema informático SIDUNEA++; y en las Administraciones Municipales el RUAT.

¹⁹ E. Eseverri Martínez, *Procedimiento de Liquidación Tributaria y Procedimiento Sancionador Tributario*, Revista de Información Fiscal, núm. 4, marzo-abril, 1994, págs. 17-18.

²⁰ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 24-25.

²¹ BOLIVIA, Ley 1970, de 25 de marzo de 1999, Código de Procedimiento Penal, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 63-64.

²² BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 24-25.

²³ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 27.

²⁴ A. López Molino, *Régimen jurídico de la prueba...op. cit.*, pág. 360.

²⁵ BOLIVIA, Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 27.

²⁶ De la lectura del artículo 81 numeral 1 del CTB, se tiene que son *pruebas impertinentes*: las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas.

²⁷ De la lectura del artículo 81 numerales 2 y 3 del CTB, se tiene que son *pruebas inoportunas*: 2. Las que habiendo sido requeridas por la AT durante el proceso de *fiscalización*, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; 3. Las pruebas que fueron presentadas fuera de plazo.

²⁸ Resolución Jerárquica STG-RJ/0006/2006, todo el contenido de la Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo.

²⁹ Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0135/2009, todo el contenido de la Resolución de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo.

³⁰ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 11.

³¹ E. Whittingham García, *Las pruebas... op. cit.*, pág. 41.

³² BOLIVIA, Ley 1760, por el que se eleva a rango del Ley el Código de Procedimiento Civil. Ver el art. 404: "Confesión judicial. I Será confesión judicial provocada la que una parte hiciera en virtud de petición expresa y conforme a interrogatorio de la otra parte,..."

³³ J. Arias Velasco, *Procedimientos op. cit.*, pág. 185.

³⁴ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, págs. 5-7.

³⁵ Resolución Jerárquica STG-RJ/0717/2007, todo el contenido de la Resolución de la AGIT puede verse en la página web URL www.ait.gob.bo.

³⁶ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 11.

³⁷ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios, op.cit.*, pág. 182.

³⁸ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios, op.cit.*, pág. 182.

³⁹ BOLIVIA, Ley 3092, Título V del Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, pág. 11.

⁴⁰ E. Whittingham García, *Las pruebas... op. cit.*, pág. 93.

⁴¹ J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios, op.cit.*, pág. 172.

Segundo eje temático:

La valoración aduanera



Ricardo Xavier Basaldúa*

Sujetos gravados por los tributos aduaneros

* Magistrado del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Doctor en Ciencias Jurídicas, autor de nueve libros y numerosos artículos en su especialidad. Fue Subdirector de la Dirección Nacional de Impuestos y Director de Técnica Aduanera de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación Argentina.

I. Introducción

El tema de los sujetos gravados por los tributos aduaneros nos lleva a considerar uno de los aspectos del hecho gravado, el denominado "elemento personal" del hecho gravado.

Asimismo, con respecto a la obligación tributaria aduanera, significa ocuparse de uno de los sujetos de la relación existente entre el acreedor y el deudor, es decir del deudor de dicha obligación.

La determinación de los sujetos gravados por los tributos aduaneros presenta ciertas dificultades, que aconsejan, para una mejor comprensión, adoptar puntos de vista diferentes. De ahí que abordemos esta compleja cuestión atendiendo sucesivamente a dos perspectivas.

En primer lugar, resulta útil tener presente la diferenciación entre deudores por deuda propia o ajena.

En segundo término, conviene distinguir entre las obligaciones tributarias originadas en importaciones regulares o irregulares.

Por otra parte, debe también tenerse presente otra dificultad, que estriba en que los análisis doctrinarios suelen estar influidos por las soluciones contempladas en las legislaciones a las que pertenecen sus autores, siendo que en la legislación comparada no existe uniformidad de criterios. A ello se agrega el problema derivado de la distinta terminología empleada en esas legislaciones.

II. El hecho gravado por los tributos aduaneros, en especial, por los derechos aduaneros o gravámenes arancelarios a la importación

En este trabajo nos referiremos especialmente a los tributos aduaneros a la importación propiamente dichos, es decir a los denominados "derechos aduaneros de importación" en la legislación argentina y "gravámenes arancelarios de importación" en la legislación boliviana.

En la legislación aduanera argentina el hecho gravado por los derechos aduaneros es la "importación para consumo"¹ (Código Aduanero, art. 635). La misma solución establece la legislación aduanera boliviana (Ley General de Aduanas, art. 8, inc. a)) con relación a los gravámenes arancelarios en particular y a los tributos aduaneros en general (conf. Glosario de la Ley General de Aduanas, término "tributos aduaneros"). En cambio, en algunas legislaciones aduaneras, no se exige que se trate de una importación "para

consumo”, bastando la simple importación² para que se configure el hecho gravado.

Por consiguiente, la determinación de quienes son las personas gravadas por los derechos aduaneros o gravámenes arancelarios a la importación conduce naturalmente a precisar cuáles son las personas que configuran con su conducta tal hecho gravado.

III. Conceptos de importador, transportista, declarante y consignatario

Antes de proseguir, resulta pertinente efectuar algunas precisiones terminológicas.

Ha de advertirse que la condición jurídica de “importador” ante las aduanas no se configura, paradójicamente, con la simple realización del hecho de la importación o de la exportación. En efecto, es de notar que, la gran mayoría de las veces, quienes atraviesan las fronteras aduaneras con las mercaderías objeto del comercio internacional son los “transportistas”³. Estos son los sujetos que, en cumplimiento de su obligación contractual de trasladar las mercaderías a destino, importan las mercaderías al transportarlas a través de las fronteras.

Para el servicio aduanero, resulta relevante quien asume ante las aduanas la condición de importador. Ello tiene lugar cuando una persona que tenga disponibilidad jurídica de la mercadería objeto de la operación (v. gr., presentando el conocimiento que lo designa destinatario o consignatario de la mercadería) se presente ante la aduana y solicite una destinación aduanera a su nombre.

Vale decir, es necesario que la persona que tenga una relación jurídica con la mercadería que le permita disponer aduaneramente de ella, manifieste al servicio aduanero su voluntad de someter a la mercadería a un régimen aduanero.

En el Código Aduanero argentino, el art. 91 define a los importadores como “...las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos”, y a los exportadores como “...las personas que en su nombre exportan mercadería, ya sea que la llevaran consigo o que un tercero llevara la que ellos hubieren expedido”.

En sentido concordante, ya Raymond Rosier enseñaba: “El que hace venir las mercaderías del exterior es el importador y el que las expide fuera de las fronteras es el exportador”⁴.

Cabe tener presente, entonces, la diferencia existente entre un transportista y un importador. Mientras el transportista es la persona que "trae" la mercadería y atraviesa con ella la frontera aduanera (configurando el hecho jurídico de la "importación"), el importador es quien hace traer la "mercadería" y quien se presenta ante la aduana solicitando a su nombre la importación de la mercadería arribada al territorio aduanero.

En el supuesto de tratarse de destinaciones aduaneras definitivas o para consumo, que se hallen gravadas con tributos, su perfeccionamiento configurará el hecho gravado por los derechos aduaneros y, por consiguiente, dará lugar al nacimiento de la respectiva obligación tributaria aduanera.

El importador para consumo realizará el hecho gravado por los derechos aduaneros y se constituirá, de tal forma, en deudor, por deuda propia, de los derechos de importación que gravan la importación para consumo de las mercaderías.

El transportista, en cambio, sólo excepcionalmente se constituirá en deudor de los tributos aduaneros, como veremos más adelante.

Las personas que se presentan ante las aduanas y solicitan la importación de la mercadería son denominadas en algunas legislaciones aduaneras los "declarantes".

En el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la O.M.A. se define al "declarante" ("*déclarant*" - "*declarant*") a "*Toda persona, física o ideal, que realiza una declaración en aduana o en cuyo nombre esa declaración es realizada*". En nota se precisa que: "*1. En ciertos países, el término 'declarante' designa únicamente la persona que realiza efectivamente la declaración en aduana. 2. En ciertos países, el declarante es toda persona física o ideal que realiza la declaración en aduana, sea en su propio nombre y por su propia cuenta, sea en nombre y por cuenta de un tercero, o incluso en su propio nombre pero por cuenta de otro*".

En el Código Aduanero Modernizado de la Unión Europea, en el art. 4 "Definiciones", ap. 11, se define en forma amplia al "declarante" como "*la persona que presenta una declaración sumaria o una notificación de reexportación o efectúa la declaración en aduana en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se realiza dicha declaración*".

Nótese que aunque la declaración se haga por intermedio de un despachante de aduana, si éste actúa en representación del importador ante la aduana, el "declarante", desde un punto de vista jurídico, es el "importador" a nombre del cual actúa.

Debe advertirse que, con relación a ciertas legislaciones aduaneras, como

la argentina y la boliviana, no corresponde equiparar al declarante con el sujeto pasivo (es decir, el importador para consumo), pues también se es declarante en las destinaciones aduaneras suspensivas, que no se hallan gravadas por los tributos aduaneros.

Algunas legislaciones aduaneras (v. gr., L.G.A. de Bolivia, art. 7; L.G.A. de Costa Rica, art. 54), en vez de referirse al importador, mencionan al "consignatario" de las mercaderías. Pero es de advertir que no cabe equiparar al consignatario con el importador. Es que el consignatario no siempre se convertirá en importador. Nótese que el consignatario o destinatario de la mercadería es tal por el hecho de figurar así en el contrato de transporte (estipulado entre el cargador y el transportista), es decir, es la persona a la cual el transportista debe entregarle la mercadería. Pero, en primer lugar, puede ocurrir que el cargador ejerza un derecho que le es propio (*ius variandi*)⁶ y cambie la consignación, instruyendo al transportista que la mercadería debe entregarse a otra persona que no figura en el contrato (v. gr., conocimiento de embarque, carta de porte), y que, de tal modo, se convertirá en un nuevo consignatario que reemplazará al anterior. Además, puede ocurrir que el consignatario, también en ejercicio de un derecho que le es propio, no acepte la consignación. En ambos supuestos, por razones diferentes, el consignatario que figura en el contrato de transporte no se presentará ante la aduana para pedir la importación de la mercadería y, por ende, no se convertirá en importador.

En consecuencia, el mero hecho de que una persona figure como destinatario o consignatario de la mercadería en un contrato de transporte no basta para que la aduana pueda exigirle el pago del tributo.

Todo ello pone de manifiesto la conveniencia de que, en las legislaciones aduaneras, se mencione al "importador" para designar a la persona que se presenta ante las aduanas para solicitar una importación y no se recurra a otras figuras propias del Derecho Privado (v.gr., consignatario, dueño, propietario, tenedor, etc.), que no resultan definitorias por sí mismas de la naturaleza de su vinculación con las aduanas. En la legislación aduanera deben hallarse definidas las figuras del importador y del exportador, que son propias del Derecho Aduanero, al igual que los despachantes de aduana. En definitiva, deben distinguirse las relaciones de orden privado de las relaciones de Derecho Público, que se establecen entre determinados sujetos y las aduanas.

IV. El elemento subjetivo del hecho gravado por los derechos aduaneros de importación

Esta cuestión, que abordamos ahora, es considerada por la doctrina como el elemento subjetivo o personal del hecho gravado⁷.

Se trata de saber cómo se establece el vínculo entre el sujeto con el presupuesto de hecho del tributo de que se trate (elemento objetivo o material del hecho gravado).

La realización de ese hecho por el sujeto lo convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria, vale decir es deudor⁸ de los derechos aduaneros.

Ahora bien, debe advertirse que una persona puede resultar deudora de los derechos aduaneros por diversas causas y que, por lo tanto, la obligación de pagar el tributo no se deriva necesariamente de haber realizado el hecho gravado.

En efecto, si bien lo normal es que la obligación tributaria aduanera esté a cargo de la persona que realizó el hecho gravado, lo cierto es que la ley determina a veces, dadas ciertas circunstancias, que otras personas queden obligadas a su pago, aunque con su conducta no hayan configurado el hecho gravado.

Por tal razón, se suele diferenciar entre dos clases de deudores, que consideraremos a continuación.

V. Clases de deudores de los derechos aduaneros de importación

En la doctrina y en algunas legislaciones⁹ se diferencia entre deudores "por deuda propia" (responsabilidad directa) y deudores "por deuda ajena" (responsabilidad indirecta o refleja). Ambos integran la categoría de "sujetos pasivos"¹⁰ de la obligación tributaria aduanera.

a) Deudores por deuda propia de los derechos aduaneros o gravámenes arancelarios a la importación

Los sujetos que resultan obligados a pagar los derechos aduaneros¹¹ son, por antonomasia, aquellas personas que realizan la hipótesis descrita en el presupuesto de hecho de la norma que crea el mencionado tributo, es decir las que realizan el hecho gravado por los derechos de importación.

La realización de ese hecho da lugar al nacimiento de la obligación tributaria aduanera y, por ende, convierte a quien lo realizó en deudor por deuda propia del tributo.

a.1) Los que destinan las mercaderías en importación para consumo: los importadores para consumo

Ya hemos señalado que en algunas legislaciones aduaneras, como la argentina y la boliviana, el hecho gravado por los de-

rechos de importación es la "importación para consumo". En otras legislaciones aduaneras, como en México¹² o en la Unión Europea¹³, el hecho gravado consiste tan sólo en la "importación", aunque en las destinaciones suspensivas el pago de los tributos está sujeto a la condición de que no se cumpla con los requisitos para beneficiarse con el régimen.

Por consiguiente, debemos colegir que, en las legislaciones aduaneras de Argentina y de Bolivia, las personas que destinan las mercaderías en importación para consumo y que con la debida intervención de la aduana realizan tal hecho complejo, se constituyen en importadores¹⁴ para consumo y, de tal manera, en las personas obligadas al pago de los tributos que lo gravan¹⁵.

En todos estos supuestos, los importadores para consumo serán deudores por deuda propia, pues son ellos los que han realizado el hecho gravado.

a.2) Los transportistas respecto de las mercaderías declaradas en el manifiesto de carga que resultaren faltar a la descarga y de las que introdujeran de contrabando

En ciertos supuestos, los transportistas se convierten en importadores para consumo.

Así ocurre, por ejemplo, cuando al producirse la descarga de mercadería del medio de transporte a su mando se comprueben faltantes con relación a la cantidad de mercadería declarada en el manifiesto de la carga. En este supuesto, frente a la falta de la mercadería declarada en dicho manifiesto, el Código Aduanero argentino presume su importación para consumo y le atribuye al transportista el hecho gravado¹⁶.

Asimismo, cuando introduzca mercadería de contrabando con el medio de transporte.

En ambos casos, los transportistas se convertirán en importadores para consumo de las mercaderías introducidas irregularmente y, asimismo, en deudores por deuda propia de los derechos aduaneros.

a.3) Los beneficiarios de las destinaciones suspensivas

Las personas que importan las mercaderías bajo una destinación suspensiva, tanto en la legislación aduanera argentina

como en la boliviana, no son deudoras de derechos aduaneros o gravámenes arancelarios, porque tales destinaciones no configuran el hecho gravado por esos tributos.

Sin embargo, cuando los beneficiarios no cumplieren las obligaciones inherentes a esos regímenes suspensivos, puede nacer respecto de ellos una obligación tributaria aduanera. Veamos los supuestos según las destinaciones suspensivas de que se trate.

a.3.1) Los beneficiarios de una destinación suspensiva de importación temporaria que, al no cumplirse con la obligación de reexportar, se transforma en definitiva

El importador beneficiario del régimen de importación temporaria contrae ante la aduana la obligación de reexportar la mercadería dentro del plazo acordado (C.A. argentino, art. 250; L.G.A. de Bolivia, arts. 124 y 127). Al vencimiento de dicho plazo, se extingue el régimen especial suspensivo y se produce, en forma automática, la importación para consumo. Entonces, el beneficiario se convierte en importador para consumo, es decir en deudor por deuda propia de los tributos aduaneros que la gravan (C.A. argentino, arts. 274 y 638, inc. d], y L.G.A. boliviana, arts. 9, inc. a], y 11, inc. a]).

a.3.2) Los beneficiarios de una destinación suspensiva de almacenamiento cuando desapareciere la mercadería una vez vencido el plazo acordado

Cabe advertir que, no obstante tratarse de una destinación suspensiva, donde la permanencia en el depósito está sujeta a un plazo, a diferencia de las destinaciones suspensivas de importación temporaria y de tránsito de importación, el vencimiento de dicho plazo no provoca por sí solo el hecho gravado por los derechos aduaneros. En efecto, como la mercadería permanece depositada bajo control aduanero, aunque se excediere el plazo acordado, no se produce la introducción a plaza, es decir la incorporación a la circulación económica interna. Para estos supuestos, las legislaciones aduaneras prevén otras soluciones, como la presunción de abandono, la caída en rezago y la subsiguiente venta en remate de la mercadería (C.A. argentino, arts. 199, 218, 222, 291, 417, inc. b], 418, 419, inc. b], y 421; L.G.A. de Bolivia, art. 117 y su Glosario -abandono tácito-; Ley Aduanera de México, art. 29 -abandono a favor del Fisco-; Paraguay, Código Aduanero, art. 163, ap. 7 -abandono-).

Ahora bien, el hecho de que hubiera vencido el plazo convierte al depositante en infractor, y determina un cambio en el régimen de responsabilidad cuando tiene lugar la desaparición de la mercadería en infracción.

En Argentina, el Código Aduanero en su art. 293, referido a la destinación aduanera de depósito de almacenamiento se establece: *"1. Si después de vencido el plazo de permanencia de la mercadería sometida al régimen de depósito de almacenamiento se comprobare la falta de la misma, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo. En este caso, no se aplicará lo previsto en el art. 211 y se considerará a aquél que tuviere derecho a disponer de la mercadería como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias. 2. En el supuesto previsto en el ap. 1, el depositario será responsable subsidiario del pago, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto de quien tuviere derecho a disponer de la mercadería. 3. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido"*¹⁷.

En Bolivia, la Ley General de Aduanas en su art. 113 establece que el *"Depósito de Aduana es el régimen aduanero que permite que las mercancías importadas se almacenen bajo control de la administración aduanera, en lugares designados a ese efecto, sin el pago de los tributos aduaneros y por el plazo que determine el Reglamento"*. En el art. 9 se dispone que *"Se genera la obligación de pago en Aduana, en los siguientes casos: a) por incumplimiento de obligaciones a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo algún régimen suspensivo de tributos"*. En el art. 11 se precisa que *"El sujeto pasivo de las obligaciones de pago establecidas en el art. 9 es: a) en el caso de los regímenes suspensivos de tributos, el titular de las mercancías solidariamente con el Despachante y la Agencia Despachante que intervino en la declaración del régimen suspensivo"*. En el Reglamento, cabe citar a los arts. 7, 153 y 154.

a.4) Los contrabandistas

Son contrabandistas aquellas personas que importan mercaderías en forma irregular, burlando el control aduanero sobre el tráfico internacional de mercaderías encomendado a las aduanas.

Nos ocuparemos de estos sujetos especialmente al tratar los deudores en las importaciones irregulares.

Aquí cabe precisar que los contrabandistas son deudores por deuda propia de los derechos de importación que gravaren la importación para consumo de la mercadería objeto del contrabando.

Por otra parte, debe señalarse que los ladrones de mercaderías sometidas a las destinaciones suspensivas y que, como consecuencia del hurto o el robo ingresan irregularmente a la circulación económica interna, se convierten en contrabandistas¹⁸, y como tales son deudores por deuda propia de los pertinentes tributos aduaneros.

b) Deudores por deuda ajena de los derechos aduaneros o gravámenes arancelarios de importación

En las legislaciones aduaneras, además de determinarse al deudor principal, con el fin de asegurar la percepción de los tributos, también suelen preverse supuestos de responsabilidad refleja o indirecta, en los que otras personas, además de los importadores o exportadores, resultan responsables del pago de los derechos aduaneros.

Se trata, entonces, de personas que, sin haber realizado el hecho gravado, resultan deudores responsables por deuda ajena, en virtud de así disponerlo la ley¹⁹. En esta materia, el legislador puede proceder en base a consideraciones puramente pragmáticas y extender esa responsabilidad a diversas personas, sin que interese su real vinculación con el hecho gravado.

b.1) El importador por las deudas aduaneras contraídas por sus dependientes con motivo de una importación para consumo

El C.A. argentino prevé en su art. 781 que *“La persona que por su actividad o profesión tuviere relación con el servicio aduanero y cuyos dependientes realizaren un hecho gravado en ejercicio o con ocasión de sus funciones responde solidariamente con éstos por las correspondientes obligaciones tributarias”*.

En consecuencia, en estos supuestos, el importador será responsable por deuda ajena. Aquí la vinculación está dada en razón de que los dependientes o subordinados que realizan el hecho gravado en el cumplimiento o en ocasión de la misión encomendada, han sido elegidos por el importador, que se vale de ellos para el desarrollo de su actividad y, por ende, se supone que actúan en su beneficio.

b.2) Los agentes de transporte aduanero por las deudas de los transportistas que representan

Un supuesto común en las legislaciones aduaneras²⁰ es el del agente de transporte aduanero (v. gr., marítimo, aéreo o terrestre)²¹, que actúa ante las aduanas en representación del transportista y responde, en forma solidaria con este, de las deudas por los tributos aduaneros²². Se trata, entonces, de un responsable por deuda ajena.

El Código Aduanero argentino, en el art. 57 precisa que *“Son agentes de transporte aduanero, a los efectos de este código, las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme con las condiciones previstas en este código”*.

Ellos asumen el carácter de deudores solidarios con los transportistas de las deudas que éstos contraigan con el servicio aduanero, consistentes, básicamente, en importes en concepto de tributos y de multas por infracciones derivadas de los faltantes y sobrantes de mercaderías a la descarga del medio de transporte (Código Aduanero argentino, arts. 141, 142, 780, 909 y 956, inc. c]).

La existencia de este deudor por deuda ajena permite, al mediar tal garantía en el país, que el medio de transporte pueda abandonar sin demora el puerto y continuar con su viaje, no debiendo esperar el ajuste de cuentas con la aduana.

Lo que interesa primordialmente a las aduanas del agente de transporte aduanero domiciliado en plaza es, entonces, su solvencia económica, dada la responsabilidad refleja que asume ante ellas.

El art. 780 de este código dispone que *“El agente de transporte aduanero responde solidariamente con el transportista por los tributos respecto de los cuales este último debiere responder”*. La solidaridad impuesta al agente de transporte aduanero tiene su razón de ser, como se ha dicho, en la necesidad de posibilitar, sin demora, la partida al exterior del medio de transporte, es decir del transportista, que es el eventual deudor principal, sin tener que aguardar la solución de las cuestiones tributarias e infraccionales (multas) pendientes de la persona de este último con la aduana.

b.3) Los despachantes de aduana, en algunas legislaciones

Los importadores y exportadores recurren usualmente al denominado despachante de aduana²³, agente de aduana o agente aduanal, para que, en su nombre, gestione ante el servicio aduanero el despacho de las mercaderías. La calidad relevante para las aduanas del despachante de aduana es su idoneidad, es decir los conocimientos que posea de la normativa y de la práctica aduanera. De tal modo, se constituirá en un verdadero auxiliar del comercio y del servicio aduanero, facilitando y acelerando las operaciones aduaneras, en función de sus conocimientos sobre la materia.

En el Código Aduanero argentino, el art. 36 lo definió así: *“Son despachantes de aduana las personas de existencia visible que, en las condiciones previstas en este código, realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras”*.

En la legislación aduanera argentina, como en muchas otras, en la medida en que el despachante de aduana actúe en representación de los importadores, en la esfera del poder conferido, no se convertirá en deudor de los tributos aduaneros. Si, por el contrario, actuara en su propio nombre, es decir como comisionista, se convertirá en importador y será entonces deudor por deuda propia. A diferencia de otras legislaciones, el Código Aduanero argentino no prevé que pueda ser deudor por deuda ajena, es decir, en el sistema del código al despachante no se le impone una responsabilidad solidaria con los importadores por los tributos que estos adeudaren.

En algunas legislaciones aduaneras²⁴ se prevé la responsabilidad solidaria o subsidiaria del despachante de aduana con el importador o el exportador por los tributos que este último adeudare²⁵.

Sin embargo, si el despachante es el representante del importador, y en tal condición efectúa la declaración aduanera en su representación (siendo entonces los representados los que, desde el punto de vista jurídico, como hemos visto, son los declarantes), nos parece que no se justifica considerarlo responsable solidario del pago de los tributos, salvo que no hubiera cumplido con las obligaciones a su cargo, impuestas por la legislación aduanera, así como las que se derivan del contrato de mandato²⁶.

En el Código Aduanero argentino, el art. 902, en su apartado 1, prevé, en lo que hace a las penas, que *"No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en que interviniera o se encontrare, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previstos en este código"*.

Por otra parte, en el art. 779 de dicho código se establece que *"El despachante de aduana que realizare un hecho gravado que acredite su condición de representante en alguna de las formas previstas en el artículo 38, responde personalmente por los tributos pertinentes"*.

Por consiguiente, en el Código Aduanero argentino no se hace responsable al despachante de aduana por deuda ajena, sino sólo por deuda propia, cuando actúe sin representación, es decir cuando actúe como importador o exportador en la operación aduanera de que se trate (conf. arts. 36, 38 y 779).

En Bolivia, en cambio, la Ley General de Aduanas, en su art. 47, quinto párrafo, dispone que *"El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana responderán solidariamente con su comitente, consignatario o dueño de las mercancías en las importaciones y con el consignante en las exportaciones, por el pago total de los tributos aduaneros, de las actualizaciones e intereses correspondientes y de las sanciones pecuniarias emergentes del incumplimiento de las normas jurídicas pertinentes. Asimismo, la Agencia Despachante de Aduana será responsable del pago de las obligaciones aduaneras y de las sanciones pecuniarias emergentes de la comisión de delitos y contravenciones aduaneras en que incurran sus dependientes con las operaciones aduaneras"*. El art. 48 precisa que *"El Despachante y la Agencia Despachante de Aduana, sólo a efectos de la valoración aduanera, se regirán por lo dispuesto en el Acuerdo del GATT - 1994 y no asumirá responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de la Declaración Jurada de Valor en Aduanas que debe realizar el importador. La petición de rectificación de errores y omisiones en la declaración de mercancías será admitida por la administración aduanera cuando las razones aducidas por el declarante se consideren justificadas, sin perjuicio de las responsabilidades previstas en esta ley"*. En el art. 183 de la L.G.A. se contemplan eximentes de responsabilidad por delito aduanero. En el art. 61 del Reglamento se expresa que *"El Despachante de Aduana o la Agencia Despachante de Aduana, según corresponda, responderá solidariamente con su comitente, consignante o consignatario de las mercancías, por pago total*

de los tributos aduaneros, actualizaciones e intereses correspondientes, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las operaciones aduaneras en las que intervengan”.

b.4) Los depositarios aduaneros (concesionarios de la administración de depósitos)

Otro supuesto es el del depositario habilitado por el servicio aduanero que recibe mercadería extranjera (sin libre circulación), que es responsable por el pago de los tributos relativos a dicha mercadería depositada en sus depósitos, cuando ésta desapareciere.

En la doctrina, como, por ejemplo, Hasso Prah, se hace referencia a esta situación como mercadería que ha sido sustraída de la vigilancia aduanera²⁷.

En el caso de que la mercadería resultara destruída sin culpa del depositario, éste podrá invocar que ha mediado caso fortuito o fuerza mayor para eximirse de su responsabilidad.

En el supuesto de que la mercadería fuere hurtada o robada del depósito, muchas legislaciones aduaneras no consideran a esos hechos ilícitos como eximentes de la responsabilidad de pagar los tributos, pues en esos casos, por descuido del depositario, la mercadería ha resultado importada para consumo en forma irregular, es decir, la mercadería no ha sido destruída ni tampoco “irremediamente perdida”, sino que ha entrado en la circulación económica. Bajo esta perspectiva, si ha sido hurtada o robada del depósito, el depositario resultará responsable tributario, pues la mercadería se hallaba bajo su custodia o cuidado.

Naturalmente que el deudor por deuda propia será el ladrón que la ingresó a plaza, mientras que el depositario será un deudor por deuda ajena.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con relación a si el hecho del robo de una mercadería de un depósito aduanero podía incluirse en las previsiones de “fuerza mayor” que lo eximieran de la obligación tributaria, sostuvo que “...de la citada Directiva resulta que las causas de extinción deben estar basadas sobre la constatación de que la mercadería no ha recibido efectivamente el destino económico que justifica la aplicación de los derechos de importación. En el caso de robo se puede presumir que la mercancía ha pasado al circuito eco-

nómico de la Comunidad (...) Según las reglas comunitarias en vigor (...) la sustracción por terceros e incluso sin culpa del deudor (...) no extingue la correspondiente obligación tributaria aduanera”²⁸.

Tal solución coincide con la que contemplaba el Texto Único de las Disposiciones Legislativas en materia aduanera de Italia (art. 37), que fue interpretado en el sentido de que la mercadería hurtada o robada no entraba en el concepto de mercadería perdida. Así, la ley n° 89 del 22 de diciembre de 1980, en el art. 22ter, precisó que por mercadería perdida debía entenderse cualquier evento que provocara la destrucción (“*dispersione*”) de la mercadería sin la posibilidad de recuperación o utilización por parte de cualquiera y no la simple pérdida de la disponibilidad de la mercadería²⁹.

En el Código Aduanero argentino, el art. 211 referido al depósito provisorio prevé que “1. *Cuando resultare faltar mercadería ingresada en depósito provisorio, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo, considerándose al depositario como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias.* 2. *En el supuesto previsto en el apartado 1, serán responsables subsidiarios del pago, en forma solidaria, aquellos que tuvieren derecho a disponer de la mercadería, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto del depositario.* 3. *El depositario no será responsable de las obligaciones referidas en el apartado 1, si hasta el momento de comprobarse el faltante, la mercadería hubiese conservado el mismo peso con que ingresó al lugar de depósito y se hubiera mantenido intacto su embalaje exterior, en cuyo caso subsistirán las obligaciones de los demás responsables.* 4 *Lo dispuesto en este artículo será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido*”. En el art. 293, referido a la destinación aduanera de depósito de almacenamiento se establece: “1. *Si después de vencido el plazo de permanencia de la mercadería sometida al régimen de depósito de almacenamiento se comprobare la falta de la misma, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo. En este caso, no se aplicará lo previsto en el art. 211 y se considerará a aquél que tuviere derecho a disponer de la mercadería como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias.* 2. *En el supuesto previsto en el ap. 1, el depositario será responsable*

subsidiario del pago, pudiendo invocar el beneficio de excusión respecto de tuviere derecho a disponer de la mercadería. 3. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudiesen corresponder por los ilícitos que se hubieren cometido”.

En Bolivia, la Ley General de Aduanas en su art. 9 dispone que “*Se genera la obligación de pago en Aduana, en los siguientes casos:...e) en la pérdida o sustracción de mercancías en los medios de transporte y depósitos aduaneros”.*

b.5) Responsabilidad de los beneficiarios de la destinación suspensiva de depósito

Como acabamos de ver en el punto anterior, en el caso de la desaparición de la mercadería del depósito, conforme al Código Aduanero argentino (arts. 211 y 293), en principio, el depositario es el principal responsable, pero aquel que tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería es responsable en forma subsidiaria. Este último coincidirá, por lo general, con el beneficiario del régimen suspensivo, es decir el depositante. Ello será así siempre que el beneficiario del régimen no hubiera incurrido en incumplimiento respecto del plazo acordado para el depósito, pues una vez vencido este, el depositante se halla en infracción y es razonable que frente a esta situación sobreviniente sea él y no el depositario quien deba asumir en forma directa la responsabilidad por los tributos que gravaren a esa mercadería.

Nótese que, en realidad, en el caso de desaparición de la mercadería del depósito, el deudor por deuda propia es quien realizó el hecho gravado y este será el ladrón que la introdujo a plaza subrepticamente. Por lo tanto, los supuestos previstos en los arts. 211 y 293 del código son casos de deudores por deuda ajena, a quienes la ley les impone la responsabilidad solidaria o subsidiaria del pago de los tributos aduaneros.

b.6) Responsabilidad de los beneficiarios de la destinación suspensiva de importación temporaria

Cuando una mercadería beneficiada con esta destinación suspensiva es objeto de hurto o robo, y, por consiguiente, ha sido ingresada por un tercero en forma irregular a plaza (es decir, a la circulación económica interna), muchas legislaciones aduaneras hacen responsable tributario al beneficiario de la importación temporaria, pues la mercadería se hallaba a su cuidado. Aquí, el que realiza el hecho gravado es el ladrón (que es el contraban-

dista, ya que es quien introduce la mercadería de contrabando al territorio aduanero), que es el deudor por deuda propia, mientras que la ley le atribuye al beneficiario del régimen suspensivo la responsabilidad por el pago de los tributos, lo que constituye un supuesto de responsabilidad por deuda ajena.

El Código Aduanero argentino en su art. 261 prevé que *“La mercadería totalmente destruida o irremediablemente perdida por caso fortuito o fuerza mayor durante su permanencia bajo el régimen de importación temporaria no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediablemente perdida cuando, pese a no poder ser recuperada por su propietario, pudiere ser empleada por un tercero”*.

En consecuencia, habiéndose producido el hecho gravado y habiendo quedado determinado el momento imponible (C.A., art. 638, inc. d)], en la fecha que se constatare el robo, hurto o desaparición), el beneficiario del régimen de importación temporaria debe hacer frente al pago de los tributos, ya que el robo o el hurto significan que la mercadería será empleada en plaza por un tercero. Se trata de un supuesto de deudor por la deuda de otro (la contraída por el ladrón).

En Bolivia, la Ley General de Aduanas en su art. 9 dispone que *“Se genera la obligación de pago en Aduana, en los siguientes casos: a) por incumplimiento de obligaciones a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo algún régimen suspensivo de tributos”*.

b.7) Responsabilidad de los beneficiarios de la destinación suspensiva de tránsito de importación

Cuando una mercadería es objeto de una destinación suspensiva de tránsito de importación, que implica su traslado desde la aduana de entrada hasta la aduana de destino (fuere una aduana interior o de salida), el servicio aduanero fija un plazo para cumplir con ese tránsito (C.A. argentino, arts. 296, 297, 309 y 311; L.G.A. de Bolivia, art. 102 y su Reglamento, art. 145).

Si la mercadería no arriba a la aduana de destino transcurrido el plazo de gracia de un mes, contado a partir del acordado para cumplir con dicho tránsito, el C.A. argentino presume la importación para consumo en forma irregular y, conforme a

su art. 312, considera al transportista y a su agente de transporte aduanero como deudores principales de las obligaciones tributarias, mientras se considera al cargador, al que tuviere derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del régimen como responsables subsidiarios de esas obligaciones, los que pueden invocar el beneficio de excusión respecto de los deudores principales.

El beneficiario del régimen suspensivo se convirtió, así, en deudor por deuda ajena de los derechos aduaneros.

En Bolivia, la Ley General de Aduanas prevé en el art. 9 que “*Se genera la obligación de pago en Aduanas en los siguientes casos: a) por incumplimiento de obligaciones a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo algún régimen suspensivo de tributos*”; y en el art. 11 se prevé que “*El sujeto pasivo de las obligaciones de pago establecidas en el art. 9 es: a) en el caso de los regímenes suspensivos de tributos, el titular de las mercancías solidariamente con el Despachante y la Agencia Despachante que intervino en la declaración del régimen suspensivo*”.

En el supuesto de que la desaparición o el no arribo de la mercadería se debiere a un hecho que configurare un caso fortuito o una fuerza mayor, muchas legislaciones aduaneras mantienen la responsabilidad por los tributos en cabeza del beneficiario del régimen o del transportista, salvo que se pruebe que como consecuencia de tal hecho la mercadería no ingresó al circuito económico. Así, por ejemplo, si resultó totalmente destruida. Pero, en cambio, si se trata de un hurto o de un robo, esa mercadería no resulta irremediablemente perdida, e ingresa a plaza de la mano del ladrón. Si bien es cierto que es el ladrón el que la importa para consumo en forma irregular y, por ende, quien es el responsable del pago del tributo como deudor por deuda propia, las legislaciones aduaneras suelen prever que el beneficiario del régimen y el transportista a cuyo cuidado se hallaba la mercadería, respondan en forma solidaria o subsidiaria, en calidad de responsables por deuda ajena. Esta solución tiene por finalidad proteger los intereses del Fisco, evitando así un sinnúmero de problemas y componendas o connivencias, incluso el denominado “autorobo”. Frente a ese riesgo, a los responsables les cabe recurrir a un seguro para prevenirse de esta responsabilidad tributaria que les atribuye la ley.

El Código Aduanero argentino, en su art. 315, prevé al respecto: “*La mercadería irremediablemente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito*

de importación y que hubiere sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el art. 308, no está sujeta a los tributos que gravaren su importación para consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero”.

Entonces, frente a las escasas probabilidades de percibir esos tributos del ladrón, el Código Aduanero argentino contempla, para preservar los intereses fiscales, una responsabilidad por deuda ajena en cabeza del transportista y de los beneficiarios del régimen suspensivo. Así, surge de los arts. 311, 312 y 315³⁰.

En Bolivia, la Ley General de Aduanas prevé en el art. 9 que “*Se genera la obligación de pago en Aduanas en los siguientes casos: a) por incumplimiento de obligaciones a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo algún régimen suspensivo de tributos*”; y “e) *en la pérdida o sustracción de mercancías en los medios de transporte y depósitos aduaneros*”. De tal forma, en el inciso a) se contempla la responsabilidad de beneficiario del régimen de tránsito de importación y en el inciso e) la responsabilidad del transportista de la mercadería sometida a dicho régimen suspensivo.

Al respecto, cabe recordar que Moliérac afirmaba que “...el tránsito se realiza bajo los riesgos del beneficiario”³¹.

b.8) Los cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando

El Código Aduanero argentino dispone en el art. 782 que “*Los autores cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes*”.

De tal modo, se prevén en esta norma también supuestos de responsabilidad por deuda ajena.

VI. Deudores en las importaciones regulares y en las irregulares

En materia aduanera, ha de distinguirse también entre las obligaciones tributarias surgidas de las importaciones regulares (efectuadas con la de-

bida intervención de las aduanas) y las originadas en las importaciones irregulares (contrabando, infracciones por incumplimiento de la obligación de reexportar dentro del plazo acordado, etc.).

Debe señalarse que, como se adelantó, la condición de deudores por deuda propia puede resultar tanto como consecuencia de importaciones "regulares" como "irregulares". En este sentido, se advierte que no siempre el carácter de importador o exportador es asumido "voluntariamente" ante las aduanas por los sujetos del comercio exterior, sino que, a veces, es presumido o determinado por la ley.

a) Los deudores en las importaciones regulares

En el primer supuesto, es decir el relativo a las importaciones regulares, encontramos a las personas que, teniendo la disponibilidad jurídica de las mercaderías³², se presentan ante las aduanas y solicitan -y, por consiguiente, asumen- en su propio nombre la destinación de importación para consumo con relación a determinada mercadería que declaran o describen. Se convierten así, voluntariamente, en importadores para consumo y deudores por deuda propia de los tributos aduaneros que las gravan.

b) Los deudores en las importaciones irregulares

En el segundo supuesto, referido a las importaciones irregulares, podemos distinguir diversas situaciones.

b.1) Los contrabandistas

Cuando una persona comete el ilícito denominado "contrabando", atravesando la frontera aduanera con mercadería en violación al control aduanero, realiza también una importación, aunque irregular, que la ley debe presumir *iure et de iure* como efectuada "para consumo" (puesto que las destinaciones suspensivas solo pueden ser otorgadas por el servicio aduanero) y, en consecuencia, se configura el hecho gravado y el sujeto transgresor (v. gr., el contrabandista) se convierte en importador para consumo y adeuda en este carácter los respectivos derechos aduaneros. Se trata de un deudor por deuda prop^a.

También hemos visto como los ladrones de mercaderías sometidas a destinaciones suspensivas, al introducirlas irregularmente a plaza, se convierten en contrabandistas e importadores para consumo y, asimismo, en deudores por deuda propia de los tributos aduaneros.

Cabe recordar que en la legislación aduanera argentina, el hecho gravado por los derechos de importación es la importación para consumo (C.A., art. 635), sin interesar si se trata de una importación regular o irregular. El Código Aduanero argentino en el art. 638 prevé que “...cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de: a) la comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación”. Asimismo, en el art. 782 se contempla la situación de los que han prestado colaboración para la realización del contrabando. Así, prevé que “Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes”. De tal modo, se prevén en esta norma también supuestos de responsabilidad por deuda ajena.

La Ley General de Aduanas de Bolivia, en el art. 9, prevé que “Se genera la obligación de pago en Aduanas, en los siguientes casos:...d) En la internación ilícita de mercancías desde territorio extranjero o zonas francas”.

b.2) Los transportistas que incurrieren a la descarga en faltantes de mercadería y los que transporten mercaderías en tránsito de importación que no arriba a la aduana de destino, así como sus agentes de transporte aduanero

Cuando un transportista arriba con su medio de transporte y su cargamento, debe presentar ante la Aduana de entrada el respectivo “Manifiesto de carga”, donde se detalla la especie y cantidad de mercadería transportada. Esa presentación del manifiesto constituye una verdadera declaración que hace el transportista ante la Aduana de llegada³³. Si al efectuarse la descarga se comprueba que falta mercadería, por lo general las legislaciones aduaneras hacen responsable de tales diferencias al transportista, salvo que sean justificadas debidamente en determinado plazo, vencido el cual se presume que la mercadería que falta fue importada para consumo (clandestinamente o sin intervención aduanera). De tal modo, en el caso de mercadería faltante, se considera configurado el hecho gravado consistente en la importación para consumo, y el transportista se convierte –involuntariamente–, con relación a la mercadería faltante, en importador, y, por consiguiente, en deudor por deuda propia de los derechos aduaneros. En estos supuestos, las legislaciones aduaneras suelen prever también la responsabilidad por deuda ajena del agente de transporte aduanero³⁴, en forma solidaria con el transportista a quien representan.

En el Código Aduanero argentino, puede verse esta solución en los arts. 142 y 638, inc. c).

En Bolivia, considero que la responsabilidad tributaria por el faltante podría encuadrarse en el art. 9 de la L.G..A., que prevé: *"Se genera la obligación de pago en Aduanas, en los siguientes casos:...e) en la pérdida (...) de mercancías en los medios de transporte..."*.

b.3) Los beneficiarios de la destinación suspensiva de importación temporaria que no cumplieren con la obligación de reexportar dentro del plazo acordado

Cuando una mercadería es objeto de una destinación de importación temporaria y, por ende, se beneficia con su introducción sin el pago de derechos aduaneros con la condición de ser reexportada dentro del plazo otorgado, en el caso de vencerse dicho plazo y, por lo tanto, al extinguirse el régimen suspensivo de excepción, la mercadería resulta automáticamente importada para consumo en forma irregular (C.A. argentino, arts. 274 y 638, inc. e). En este supuesto, el sujeto beneficiario de la importación temporaria se convierte en el importador para consumo de la mercadería en infracción y, por consiguiente, en deudor por deuda propia de la obligación tributaria aduanera.

En la Ley General de Aduanas de Bolivia, cabe recordar el art. 9, que prevé: *"Se genera la obligación de pago en Aduanas, en los siguientes casos:...a) por incumplimiento de obligaciones a que está sujeta una mercancía extranjera importada bajo algún régimen suspensivo de tributos"*.

b.4) Los beneficiarios de la destinación suspensiva de tránsito importación cuando la mercadería no arribare a destino

Cuando faltare mercadería sometida a este régimen suspensivo o la mercadería no arribare a destino dentro del plazo acordado, como hemos visto, el Código Aduanero argentino prevé en el art. 312 que el beneficiario del régimen se constituye en responsable del pago de los tributos aduaneros pertinentes.

En la Ley General de Aduanas de Bolivia, cabe mencionar la misma norma citada en el punto precedente, es decir el art. 9, inc. a).

b.5) Los beneficiarios de la destinación suspensiva de depósito cuando desapareciere la mercadería una vez vencido el plazo acordado

Cuando ya vencido el plazo acordado para la mercadería almacenada bajo esta destinación suspensiva, se produjere su desaparición, el beneficiario de dicha destinación, que es quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería y debía destinarla en tiempo oportuno, será responsable del pago de la obligación tributaria correspondiente, conforme al art. 293 del Código Aduanero argentino.

En la Ley General de Aduanas de Bolivia, cabe citar el art. 9, inc. a), que ya hemos transcrito.

b.6) Los depositarios de mercadería sin libre circulación que resultare faltar del depósito durante la vigencia del régimen suspensivo acordado

Cuando se comprobare la falta de mercadería extranjera sometida a depósito aduanero antes de vencer el plazo acordado, el depositario que tiene su custodia es responsable de los tributos aduaneros que gravaren su importación.

Así se prevé en los arts. 211 y 293 del Código Aduanero argentino.

En Bolivia, cabe citar el art. 9, inc. e), de la Ley General de Aduanas.

VII. Conclusiones

El desarrollo del tema nos ha permitido comprobar su complejidad y las dificultades que presenta, así como arribar a algunas conclusiones.

En primer lugar, del análisis encarado surge que el sujeto gravado por los derechos aduaneros o gravámenes arancelarios a la importación es, por antonomasia, la persona que realiza el hecho gravado por esos tributos.

Este hecho gravado, en las legislaciones modernas, no es otro, en definitiva, que la introducción de la mercadería a la circulación económica interna, es decir, la denominada importación para consumo o definitiva. Ello es así incluso en aquellas legislaciones aduaneras -como la de la Unión Europea- en las que las destinaciones suspensivas están aparentemente gravadas con el tributo aduanero, pero cuyo pago únicamente debe hacerse efectivo cuando no se cumple con las obligaciones esenciales inherentes al régimen

suspensivo (v.gr., reexportación en término) y, fundamentalmente, cuando tal incumplimiento tenga por efecto que la mercadería ingrese a la circulación económica interna.

En consecuencia, el sujeto gravado por los mencionados tributos es el importador para consumo de la mercadería, tanto en las importaciones regulares como en las irregulares.

Por otra parte, hemos podido percatarnos que la generalidad de las legislaciones aduaneras hacen responsables del pago de los tributos aduaneros a otras personas, que sin haber realizado el hecho gravado, se hallan más o menos vinculadas con dicho hecho. El pragmatismo impera en estas soluciones.

En la normativa sobre la responsabilidad indirecta, hemos de propiciar como valioso que los criterios que se adopten en los distintos países tengan siempre presentes los principios generales del Derecho, así como los propios de la materia aduanera, y que las soluciones legislativas que se consagren sean justas y razonables.

NOTAS

¹ El Código Aduanero argentino en su art. 233 expresa: *“La destinación de importación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero”*. Debe advertirse que la importación para consumo, en el sistema del código, también puede producirse en forma irregular (conf. art. 638). En Bolivia, en el Glosario de la Ley General de Aduanas de 1999, se incluye el término *“importación para el consumo”*, que se define como *“El régimen aduanero por el cual las mercancías importadas pueden permanecer definitivamente dentro del territorio aduanero”*.

² El Código Aduanero argentino en su art. 9 establece: *“1. Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero. 2 Exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero”*. De acuerdo a esta definición, la importación y la exportación consisten en hechos jurídicos (no se requiere la voluntad propia de los “actos jurídicos”, que sí se exige para las destinaciones aduaneras) y comprende tanto a las introducciones y extracciones regulares como a las irregulares (v. gr., contrabando). Al respecto, puede verse: Basaldúa, Ricardo Xavier, *Introducción al Derecho Aduanero*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2ª ed., 2008, ps. 174 a 176.

³ Sobre el transportista, puede verse: Barreira, Enrique C., *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, Abeledo-Perrot, t. II-A, Buenos Aires, 1986, ps. 21 a 110; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Elementos del Derecho Aduanero*, ponencia presentada en el Segundo Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Montevideo, Uruguay, los días 25 y 26 de mayo de 2006, publicada en México en las respectivas “Memorias” del Instituto Interamericano de Derecho Aduanero, ps. 80 a 82, así como en Guía Práctica de Comercio Exterior, n° 54, Buenos Aires, 30-VI-06, ps. 8 y 9; Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *Le droit douanier communautaire et national*, 7ª ed., Economica, París, 2006, ps. 162 a 166, nros. 271 a 279; Giannini, Achille D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducción de Sáinz de Bujanda, Fernando, ps. 525 y 526; Lascano, Julio C., *Los derechos de aduana*, Osmar D. Buyati Librería editorial, Buenos

Aires, 2007, ps. 345 a 347; Muñoz García, Fernando, "Los sujetos en el derecho aduanero", en *Estudios Aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, ps. 101; Rohde Ponce, Andrés, *Derecho aduanero mexicano*, Ediciones Fiscales, ISEF, México D.F., 2002, vol. I, ps. 103 a 111. En el Glosario de la O.M.A se define al "transportista" ("*transporteur*" - "*carrier*") como la "*Persona que transporta efectivamente las mercaderías o que tiene la conducción (comande) o la responsabilidad del medio de transporte*". Asimismo, en la Convención de Kyoto revisada, el Anexo específico "A", Cap. 1, y el Anexo específico "J", Cap. 4).

⁴Rosier, Raymond, *Manuel Pratique de législation douanière*, L.G.D.J., París, 1954, p. 10, n° 2. En forma coincidente, Jarach, Dino, quien expresa que "El contribuyente por naturaleza no es quien importa materialmente, sino aquel para el cual la importación se efectúa..." (*El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 171).

⁵En Bolivia, la Ley General de Aduanas en su Glosario define al "Declarante" como "*Toda persona que a su nombre o en representación de otra presenta una declaración de mercancías*"; en Colombia, el Estatuto Aduanero de 1999, lo define como "*... la persona que suscribe y presenta una declaración de mercancías a nombre propio o por encargo de terceros. El declarante debe realizar los trámites inherentes a su despacho*"; en Panamá, el Decreto Ley n° 1 de 2008 en su art. 14, punto 29, define al "Declarante" como "*La persona que firma o en nombre de la cual se firma una declaración de mercancías, de conformidad con las prácticas de comercio exterior*".

⁶El cargador o remitente tiene el derecho de cambiar la persona del destinatario (*ius variandi*), a quien el transportista debe entregar la mercadería. En Argentina, el Código de Comercio en su art. 191 expresa: "*El cargador o el legítimo tenedor de la carta de porte, puede variar la consignación de los efectos...*"; y la Ley de Navegación 20.094, en su art. 304 prevé, en su segundo párrafo, que "*El tenedor legítimo del conocimiento tiene derecho a disponer de la mercadería respectiva durante el viaje y a exigir su entrega en destino*". Al respecto, en la doctrina puede verse: Cano, Miguel, Charny, Hugo, y Anaya, Jaime Luis, que se refieren al "derecho de contraorden" y precisan que "*...el cargador puede variar el lugar de destino, el itinerario o la persona del destinatario*", en *Código de Comercio y leyes complementarias comentados y concordados* (coord. Jaime L. Anaya y Humberto H. Podetti), Bibliográfica OMEBA, Buenos Aires, t. III, 1967, Capítulo V "De los acarreadores, porteadores o empresarios de transporte", ps. 380 a 385, n° 157; Messineo, Francesco, quien enseña: "El remitente tiene el derecho de cambiar el destinatario originario" (*Manual de Derecho Civil y Comercial*, EJE, Buenos Aires, t. V, 1955, ps. 217 y 218, & 147, n° 4 bis); Uría, Rodrigo, *Derecho Mercantil*, 13ª ed., Madrid, 1985, p. 536, n° 569.

⁷Sobre el elemento subjetivo o personal del hecho gravado, puede verse: Ferreiro Lapatza, José Juan, quien opina que "El elemento personal o subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria" (*Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, 25ª ed., Madrid-Barcelona, 1996, ps. 386 a 388 y 401 a 411); Giannini, Achille D., quien considera que "*...consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material*" (*ob. cit.*, p. 84); Jarach, Dino, quien afirma que "El aspecto subjetivo del hecho imponible consiste en la definición de los sujetos activos y pasivos que están relacionados con las circunstancias objetivas definidas en la ley, en forma tal que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del impuesto" (*Curso superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, ps. 193 a 210).

⁸Plazas Vega, Mauricio Alfredo, señala: "Sea lo primero advertir que la denominación *contribuyente*, para identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, así se haya con-

vertido en una tradición en la doctrina y en las normativas, no es la más apropiada porque no corresponde ni a la totalidad de las modalidades del tributo ni, en general, a la naturaleza obligacional del vínculo que le sirve de referencia. El término adecuado para identificar al sujeto pasivo del tributo, como en toda obligación, es el de *deudor* y, acaso, si se quiere, el de *deudor tributario*. Que la identificación del *deudor tributario* con el nombre de *contribuyente* es imprecisa y conduce a equívocos, dudas y discusiones, muchas veces innecesarias, lo demuestra la total imposibilidad de hacerla extensiva a quienes han de obrar como obligados tributarios en el impuesto sobre el valor agregado (IVA)" (*Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, t. II Derecho Tributario, 2ª ed., Temis, Bogotá, 2005, p. 704).

⁹ En Argentina, la ley 11.683 (t.o. en 1998) de Procedimientos Tributarios recepta esta clasificación en sus arts. 6 y 7.

¹⁰ Adoptamos un concepto amplio de "sujeto pasivo" de la obligación tributaria. Al respecto, en la doctrina puede verse: González, Eusebio, y Lejeune, Ernesto, quienes sostienen que "...es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquél que resulta obligado al pago de la deuda tributaria" (*Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, p. 221); Jarach, Dino, quien enseña: "La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos pasivos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena" (*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 392); Valdés Costa, Ramón, quien cita la definición de sujeto pasivo del Modelo de Código Tributario para América Latina, cuyo art. 22 expresa: "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable" (*Curso de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, p. 333); Villegas, Héctor Belisario, quien luego de advertir que "Hay gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación tributaria principal", señala que "La primera corriente (creemos mayoritaria) divide a los sujetos pasivos en dos categorías: *contribuyentes* (sujetos pasivos por deuda propia) y *responsables* (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria" (*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, 9ª ed., Buenos Aires, 2007, p. 327).

¹¹ Sobre los sujetos gravados por los derechos aduaneros, puede verse: Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo Xavier, y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, t. VI, 1990, ps. 105 a 147; Barreira, Enrique, *La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación*, Revista de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n° 12, Buenos Aires, 1998, ps. 102, 103 y 127; Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *ob. cit.*, ps. 221 y 222, nros. 404 a 407; Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Porrúa, 12ª ed., México D.F., 2004, p. 378; Clavijo Hernández, Francisco, "Impuestos aduaneros", Cap. XIII del *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, de Clavijo Hernández, Francisco, Ferreiro Lapatza, José Juan, Martín Queralt, Juan, Tejerizo López, José Manuel, y Pérez Royo, Fernando, Marcial Pons, 18ª ed., Madrid, 2002, ps. 764 a 766; Cutrera, Achille, quien afirma que el "Sujeto pasivo de la obligación aduanera es aquel que determina el movimiento de las mercaderías, para destinarlas al consumo interno o externo del territorio del Estado". Precisa que puede actuar por cuenta propia o ajena (*Principii di diritto e política doganale*, Cedam, 2ª ed., Padova, 1941, ps. 39 a 48, nros. 18 a 21); Di Lorenzo, Mario, *Corso di Diritto Doganale*, Giuffrè, Milano, 1947, vol. I, ps. 87 a 91; García Vizcaíno, Catalina, *Derecho tributario*, LexisNexis, Buenos Aires, t. III (2005), ps. 449 y 488 a 493; Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid - Barcelona, 2005 (reimpresión de la 3ª edición de la obra original *Steuerrecht*, Berlin/Heidelberg, 1933;

traducción y estudio preliminar de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle), p. 267; Jarach, Dino, *El hecho imponible*, cit., ps. 170 a 173; Lascano, Julio Carlos, *ob. cit.*, ps. 319 a 379; Muñoz García, Fernando, *ob. cit.*, ps. 70 a 101; Pardo Carrero, Germán, *Tributación aduanera*, Legis, Bogotá, 2009, ps. 380 a 406; Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. I, ps. 109 a 112, y vol. 2, ps. 200 a 202.

¹² La Ley Aduanera de México de 1999 prevé en su art. 52 que “*Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extrajeran del mismo...*”. Al respecto, puede verse: Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. II, ps. 203 a 207.

¹³ En el Código Aduanero Modernizado de la Unión Europea, aunque no se define en general al hecho gravado, ello surge de lo previsto en los arts. 44, 45, 46, 48 y 49, que hacen referencia a la importación y a la exportación, tanto definitiva como temporaria, y en situaciones regulares o irregulares (incumplimientos). Al respecto, puede verse: Pelechá Zozaya, Francisco, quien concluye, sin embargo, que, en definitiva, “...el auténtico hecho imponible en el sistema comunitario” es el despacho a libre práctica de una mercancía (CAM, art. 44.1), “...es decir, la importación entendida como la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio aduanero de la Comunidad” (*Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, ps. 31 a 38 y 305); Rodrigo Serradilla, Felipe, y de la Ossa Martínez, Antonio, *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*, Taric, Madrid, 2009, ps. 161 a 165 y 245 a 255. En Argentina, Barreira, Enrique C., analizando el Código Aduanero de la Unión Europea, arriba a la misma conclusión (*La obligación tributaria aduanera...*, cit., p. 124).

¹⁴ Sobre el concepto de importador y exportador, puede verse: Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., *Código Aduanero. Comentarios...*, cit., t. I, ps. 355 a 401; Andrada Nogués, Luis M., *Código Aduanero y Reglamento comentados*, Tiempo Nuevo, Asunción, 2009, ps. 97 a 105; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero, Parte General. Sujetos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, ps. 431 a 454, e *Importadores y exportadores: concepto y requisitos de actuación en el nuevo régimen del Código Aduanero*, en revista *El Derecho*, del 8-VI-1983 (t. 103, ps. 1027 a 1034); Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *ob. cit.*, ps. 182 y 183, nros. 307 a 311; Di Lorenzo, Mario, *ob. cit.*, vol. I, ps. 89 a 91; Lascano, Julio C., *ob. cit.*, ps. 328 a 340; Muñoz García, Fernando, *ob. cit.*, ps. 76 a 101; Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. 1, p. 109; Rosier, Raymond, *ob. cit.*, p. 10, n° 2. El Código Aduanero Modernizado de la Unión Europea se refiere al importador bajo la denominación genérica de “declarante” (conf. arts. 4, punto 11, 44.3 y 48.3; y Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *ob. cit.*, p. 182, n° 307).

¹⁵ En Argentina, el Código Aduanero prevé en su art. 777 que “*La persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos*”. En Bolivia, la Ley General de Aduanas en el art. 7 dispone que “*En la obligación tributaria aduanera el Estado es sujeto activo. Los sujetos pasivos serán el consignante o el consignatario, el despachante y la agencia despachante de aduanas cuando éstos hubieran actuado en el despacho*”, y en su Reglamento, el art. 6 precisa que “*En la obligación tributaria aduanera interviene como sujeto pasivo, en su condición de deudor, el consignatario o consignante como contribuyente, así como el Despachante y la Agencia Despachante de Aduana como responsables solidarios, cuando éstos hubieran actuado en el despacho aduanero. La responsabilidad solidaria de los sujetos pasivos se regirá por las normas del Código Tributario*”.

¹⁶ El Código Aduanero argentino en el art. 142 prevé que, cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada en el manifiesto de carga y tal

diferencia entre lo descargado y lo declarado no hubiera sido justificada en alguna de las formas previstas en ese código, “...se presumirá sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias”.

¹⁷ Sobre la solución prevista en los arts. 211 y 293 del Código Aduanero argentino, puede verse a Barreira, Enrique C., *Código Aduanero. Comentarios...*, cit., ts. II-A, ps. 174 a 177, y II-B, ps. 180 a 182. Con relación a la diferencia de tratamiento de los responsables contemplados respectivamente en esas normas, explica este autor: “El hecho de que hubiere vencido el plazo de permanencia en el depósito, sin embargo, importa una diferente consecuencia jurídica en lo que a los sujetos obligados se refiere. En este caso, el obligado principal al pago es quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería. Ello se debe a que siendo moroso en el cumplimiento de sus obligaciones le son imputables las consecuencias emergentes de su retardo, a punto que el evento muy bien pudiera no haber sucedido si el retiro se hubiera efectuado dentro del término legal. A ello debe agregarse que sería injusto que el depositario siguiera siendo responsable principal de mercadería que ha pasado a tener en depósito más allá de los plazos que la ley le impone” (t. II-B, p. 293).

¹⁸ El Código Aduanero argentino en su art. 864 (según ley 25.986) prevé: “Será reprimido con prisión de 2 a 8 años el que: a) importare o exportare mercadería en horas o por lugares no habilitados al efecto, la desviare de las rutas señaladas para la importación o la exportación o de cualquier modo la sustrajere al control que corresponde ejercer al servicio aduanero sobre tales actos”; a su vez, el art. 865 (según ley 25.986) establece: “Se impondrá prisión de 4 a 10 años en cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 863 y 864, cuando... inc. d) se cometiere mediante violencia física o moral en las personas, fuerza sobre las cosas o la comisión de otro delito o su tentativa”. Al respecto, puede verse: Vidal Albarracín, Héctor Guillermo, *Delitos aduaneros*, con la colaboración de Guillermo Vidal Albarracín (h), MAVe, 2ª ed., Buenos Aires, 2006, ps. 330 y 331.

¹⁹ Jèze, Gaston, con relación a los supuestos en los que la ley designa a ciertas personas para garantizar el pago de los impuestos, advierte que “Estas obligaciones son excepcionales; ellas no existen sino en los casos previstos por la ley” (*Cours de finances publiques*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, París, 1936, p. 156).

²⁰ En Costa Rica, la Ley General de Aduanas n° 7557, de 1995, los denomina “transportistas aduaneros” y en el art. 40 los define: “Los transportistas aduaneros, personas físicas o jurídicas, son auxiliares de la función pública aduanera; autorizados por la Dirección General de Aduanas. Se encargan de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación del vehículo, la unidad de transporte y sus cargas ante el Servicio Nacional de Aduanas, a fin de gestionar en la aduana el ingreso, el arribo, el tránsito, la permanencia o la salida de mercancías”. Entre los requisitos para operar, en el art. 41 se menciona el de “nombrar un agente residente con facultades para atender notificaciones judiciales y administrativas en nombre del transportista, cuando él o ninguno de sus representantes tenga su domicilio en Costa Rica” y “rendir garantía global o contratar el seguro correspondiente que responda ante el Estado, por las eventuales responsabilidades tributarias derivadas de su operación como auxiliar” (incisos b y d). En el art. 43, con relación a la “responsabilidad”, se precisa: “Los transportistas aduaneros son responsables de cumplir con las obligaciones resultantes de la recepción, la salida y el transporte aéreo, marítimo o terrestre de las mercancías, a fin de asegurar que lleguen al destino autorizado o salgan de él intactas, sin modificar su naturaleza o su embalaje, conforme a las disposiciones de la Dirección General de Aduanas y las demás autoridades reguladoras del tránsito y la seguridad

pública". En el Estatuto Aduanero de Colombia, del 28 de diciembre de 1999, se lo denomina "agente de carga internacional" (art. 3). En el Código Aduanero del Paraguay de 2004 se lo denomina "agente de transporte" (art. 31). En Venezuela, la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, en su art. 13 dispone que "Todo vehículo que practique operaciones de tráfico internacional, terrestre, marítimo y aéreo, deberá contar con un representante domiciliado en el lugar del país donde vayan a efectuarse dichas operaciones, quién constituirá garantía permanente y suficiente a favor del Fisco Nacional, para cubrir las obligaciones en que puedan incurrir los porteadores, derivadas de la aplicación de esta ley, de las cuales será responsable solidario. Los representantes de varias empresas de vehículos podrán prestar una sola garantía para todas aquellas líneas que representen". En el Código Aduanero Modernizado de la Unión Europea se hace referencia a este auxiliar sin definirlo (v. gr., art. 95).

²¹ Sobre el agente de transporte aduanero (agente marítimo, aéreo o terrestre, también denominado "transportista aduanero" o "agente de carga internacional"), puede verse: Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., *Código Aduanero, Comentarios...*, cit., t. I, ps. 279 a 323; Andrada Nogués, Luis M., *ob. cit.*, ps. 151 a 165; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero*, cit., ps. 479 a 511, y *Agentes de transporte aduanero (agentes marítimos, aéreos y terrestres). Concepto, naturaleza de sus funciones y régimen de responsabilidad a la luz de su nuevo estatuto legal*, en revista *El Derecho*, del 24-IX-1987 (t. 125, ps. 709 a 722); Cotter, Juan P., *El agente de transporte aduanero. Su ámbito de responsabilidades*, Jurisprudencia Argentina, fascículo 3, 2005-IV, LexisNexis, Buenos Aires, 19-10-2005, ps. 25 a 30; García Vizcaíno, Catalina, *ob. cit.*, t. II, ps. 491 y 492; Lascano, Julio Carlos, *ob. cit.*, ps. 345 a 350. Se trataría de un "tercero", según la definición del Glosario de la O.M.A. ("tiers" - "third party") que expresa: "Toda persona que, actuando por cuenta de otra persona trata directamente con la aduana en lo que concierne a la importación, exportación, conducción o el almacenamiento de las mercaderías" (Anexo general, capítulo 2 de la Convención de Kyoto revisada).

²² Respecto de la responsabilidad tributaria del agente de transporte aduanero en forma solidaria con el transportista, puede verse: Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo Xavier, y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero. Comentarios...*, cit., t. VI, ps. 128 a 132; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero*, cit., ps. 504 a 508; Fernández Lalanne, Pedro E., *Comentarios al Código Aduanero*, Guía Práctica del Exportador e Importador, Buenos Aires, 1992, t. I, ps. 115, 776 y 777; Gottifredi, Marcelo Antonio, *Código Aduanero Comentado*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2007, p. 671; Lascano, Julio Carlos, *ob. cit.*, ps. 325 y 347 a 349; Pardo Carrero, Germán, *Tributación...*, cit., p. 382, 395, 396, 398 y 399; Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. I, ps. 111 y 166 a 170.

²³ Sobre el despachante de aduana, también denominado "agente aduanero" o "agente aduanal", puede verse: Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., *Código Aduanero. Comentarios...*, cit., t. I, ps. 185 a 277; Andrada Nogués, Luis M., *ob. cit.*, ps. 109 a 150; Barducci, Mario ("spedizionieri doganale"), *Elementi di diritto e tecnica doganale*, Pirola, Editore, Milán, 1984, ps. 19 y 52 a 56; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero*, cit., ps. 455 a 478, y *Despachantes de aduana. Concepto y naturaleza de sus funciones a la luz de su nuevo estatuto legal*, en revista *El Derecho*, del 4-V-1983 (t. 103, ps. 932 a 940) y *La OMC y los despachantes de aduana*, Guía Práctica del Comercio Exterior, n° 147, Buenos Aires, 14 de agosto de 2009, ps. 3 a 7; Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *ob. cit.*, ps. 184, 185, 443, 468 y 469, nros. 315, 316, 811 y 869; Carvajal Contreras, Máximo, *ob. cit.*, ps. 402 a 416; Cutrera, Achille, *ob. cit.*, ps. 71 a 75, n° 32; Dattola, Santo, *Istituzioni di Diritto e Técnica Doganale*, Giuffrè, Milano, 1983, ps. 65 a 69; Di Lorenzo, Mario, *ob. cit.*, vol. I, ps. 110 a 117; Giannini, A. D., *ob. cit.*, ps. 105 y 106; Lascano, Julio Carlos, *ob. cit.*, ps. 371 a 375; Muñoz García, Fernando, *ob. cit.*,

ps. 127 a 130; Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. I, ps. 111 a 170; Rosier, Raymond, *ob. cit.*, p. 64, n° 74; Vidal Albarracín, Héctor G., Vidal Albarracín, Guillermo, y Sluman, Juan M., *La responsabilidad del despachante de aduana*, Guía Práctica de Comercio Exterior- Ediciones Nacional Iara S.A., Buenos Aires, 2009; Witker, Jorge, *Derecho tributario aduanero*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, ps. 85 y 307 a 327. En el Glosario de la O.M.A. se define al despachante, que denomina “agente en aduana” (“*agent en douane*” - “*customs clearing agent*”), como “*La persona cuya actividad profesional consiste en ocuparse del desaduanamiento de las mercaderías y que, actuando por cuenta de otra persona, trata directamente con la aduana*”. En nota se precisa que: “1. Los agentes en aduana pueden igualmente ser denominados comisionistas en aduana, transitarios, etc. 2. Ciertos países pueden exigir que los agentes en aduana sean habilitados por la aduana. 3. Ver igualmente la definición del término ‘tercero’. (*) Definición basada en la del Anexo G.2 de la Convención de Kyoto de 1974”.

²⁴ Entre las legislaciones aduaneras que prevén la responsabilidad solidaria del despachante de aduana con el importador o exportador, por ejemplo, puede verse: Bolivia, Ley General de Aduanas, art. 47, transcripto en el texto principal; Costa Rica, Ley General de Aduanas, art. 36: “*Los agentes aduaneros serán solidariamente responsables por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de las operaciones aduaneras en las que intervengan y por el pago de las diferencias, intereses, multas y demás recargos correspondientes*”; Chile, Ordenanzas de Aduanas (DFL n° 30/2004), art. 199, primer párrafo: “*El Agente de Aduana, hasta el monto de su caución, más la provisión de fondos, junto con su comitente, quedarán solidariamente obligados al pago de todos los gravámenes, cualesquiera sean su naturaleza y finalidad, cuya aplicación y fiscalización correspondan al Servicio de Aduanas*”; México, Ley Aduanera, art. 53: “*Son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación:...*II. Los agentes aduanales y sus mandatarios autorizados por los que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados”. En el art. 54 se precisa que “*El agente aduanal será responsable de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria, así como de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías, de conformidad con lo previsto por esta Ley y por las demás leyes y disposiciones aplicables. El agente aduanal no será responsable en los siguientes casos: I. Por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas y recargos que se determinen, así como por el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al citado agente aduanal, siempre que este último no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no ser apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría. II. De las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias omitidas por la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana determinado por la autoridad, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos: a) Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los arts. 72 y 73 de esta Ley, en menos de 40%. b) Cuando las mercancías se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría, siempre que el valor declarado sea igual o mayor al precio estimado o se haya otorgado la garantía a que se refiere el art. 86-A, fracción I, de esta Ley. III. De las contribuciones omitidas que se deriven de la aplicación de un arancel preferencial cuando de conformidad con algún tratado o acuerdo internacional del que México sea parte, se requiera de un certificado de origen para gozar del trato arancelario preferencial, siempre que conserve copia del certificado de origen que ampare las mercancías y*

se asegure que el certificado se encuentra en el formato oficial aprobado para tales efectos, que ha sido llenado en su totalidad conforme a su instructivo y que se encuentra vigente a la fecha de la importación. IV. De las cuotas compensatorias omitidas cuando se importen mercancías idénticas o similares a aquellas que se encuentren sujetas a dichas cuotas, siempre que conserve copia del certificado de país de origen válido, expedido de conformidad con las disposiciones aplicables y cumpla con lo que establezca el reglamento. Las exclusiones de responsabilidad señaladas en este artículo, no serán aplicables cuando el agente aduanal utilice un Registro Federal de Contribuyentes de un importador que no le hubiera encargado el despacho de las mercancías”; Texto Único de las Disposiciones Legislativas Aduaneras de Italia, art. 41. Con relación a la legislación italiana, Barducci, Mario, señala que “El art. 41, segunda parte, del vigente Texto Único, afirma el principio de la responsabilidad subsidiaria, y precisó que tal responsabilidad debe entenderse referida al pago de los mayores derechos debidos como consecuencia de la rectificación de la determinación o de la revisión de la liquidación, previa excusión del propietario de la mercadería como deudor principal y siempre que el requerimiento sea notificado dentro de los cinco años de la boleta aduanera” (*ob. cit.*, p. 53); y, por su parte, Dattola, Santo, advierte que el alcance de la responsabilidad subsidiaria prevista en esa legislación es muy discutida (*ob. cit.*, p. 66). Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, señalan que si el despachante actúa en representación del declarante no responde por los tributos que gravan la operación de que se trate (*ob. cit.*, p. 184, n° 315).

²⁵ Sobre la problemática de la responsabilidad tributaria del despachante de aduana, puede verse: Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo Xavier, y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero. Comentarios...*, cit., t. VI, ps. 124 a 127; Barducci, Mario, *ob. cit.*, p. 53; Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero*, cit., ps. 475 y 476, y *Despachantes de aduana. Concepto y naturaleza de sus funciones a la luz de su nuevo estatuto legal*, cit.; Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *ob. cit.*, ps. 184 y 185, n° 315; Carvajal Contreras, Máximo, *ob. cit.*, p. 108; Cutrera, Achille, *ob. cit.*, ps. 71 y 72, n° 32; Dattola, Santo, *ob. cit.*, ps. 66 y 67; Di Lorenzo, Mario, *ob. cit.*, vol. I, ps. 115 y 116; Fernández Lalanne, Pedro E., *Comentarios al Código Aduanero*, Guía Práctica del Exportador e Importador, Buenos Aires, 1992, t. I, ps. 91, 94 y 775; Gottifredi, Marcelo A., *ob. cit.*, p. 671; Lascano, Julio Carlos, *ob. cit.*, ps. 325, 374 y 375; Muñoz García, Fernando, *ob. cit.*, ps. 127 a 130; Pardo Carrero, Germán, *Tributación...*, cit., ps. 383, 384, 396 y 403; Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. I, ps. 111 y 166 a 170, y t. II, ps. 201 y 202; Vidal Albarracín, Héctor G., Vidal Albarracín, Guillermo, y Sluman, Juan M., *ob. cit.*, ps. 131 a 133.

²⁶ Entendemos que la responsabilidad refleja del despachante puede justificarse especialmente en aquellos países en los cuales las legislaciones aduaneras no han logrado instaurar un régimen adecuado con relación a la responsabilidad de los importadores y exportadores, vale decir donde éstos pueden actuar frente a la aduana sin haber garantizado adecuadamente el pago de los tributos. Así lo hemos expresado en el trabajo *La OMC y los despachantes de aduana*, ya citado, p. 6.

²⁷ Prah, Hasso, quien expresa: “La sustracción a la vigilancia aduanera de una mercadería pasible de derechos a la importación, que implica la puesta en depósito temporario o su sometimiento bajo un régimen aduanero, hace nacer una deuda aduanera. Esta deuda no nace sino una sola vez, a saber cuando esta sustracción a la vigilancia aduanera tiene lugar por la primera vez”. Precisa que “El momento en que nace esta deuda aduanera, es el momento en que se produce esta sustracción de la mercadería a la vigilancia aduanera”. Y agrega: “En lo que concierne al deudor de esta deuda aduanera, la situación es comparable a la que concierne a la introducción irregular de una mercadería en el territorio aduanero. No obstante, en este caso, no son solamente deudores las personas que han sustraído la mercadería a la vigilancia aduanera, así como las personas que par-

tipicaron en la sustracción de la mercadería a la vigilancia aduanera (en síntesis y a título de ejemplo, el ladrón y sus cómplices), sino igualmente la persona que debe cumplir las obligaciones que apareja la estadía en depósito temporario de una mercadería pasible de derechos a la importación, o la utilización de un régimen aduanero bajo el cual esta mercadería ha sido sometida. Esta última persona (por ej., el depositario que administra un depósito aduanero, tiene la responsabilidad de asegurar que las mercaderías no sean sustraídas a la vigilancia aduanera) está obligada al pago de la deuda aduanera a título solidario, igualmente. Esta solidaridad del titular de un régimen aduanero con el ladrón y sus cómplices parece sorprendente a primera vista. Sin embargo, no se puede evitar una tal solución. En efecto, por una parte, el titular del régimen debe asumir su responsabilidad en tanto que deudor, y con mayor razón el ladrón igualmente, y, por otra parte, el acreedor (la administración) no puede reclamar el monto de la deuda sino una sola vez. La solidaridad se impone, entonces, en la materia" (*Douanes et accises, Guide Fiscal Permanent*, Bruselas, 1999, ps. 330 y 331, nros. 4870, 4890 y 4900).

²⁸ T.J.C.E., Asuntos acumulados 186 y 187 de 1982 -Rec. 2951-, sentencia del 5 de octubre de 1983.

²⁹ Sobre el concepto de mercadería irremediadamente perdida, puede verse: Barducci, Mario, *ob. cit.*, ps. 19, 47 y 48; Jacquemart, Claude, quien considera la Directiva n° 69/74/CEE, arts. 11, párrafo 3, y 20, con relación al hurto del depósito y en la importación temporaria para perfeccionamiento activo, y advierte que las sustracciones irregulares no eximen del pago de la deuda tributaria (*La nouvelle douane européenne*, Editions Jupiter, París, 1971, ps. 320 y 321, n° 210, y p. 348, n° 240); Moliérac, J., quien refiriéndose al depósito ficticio (es decir, el realizado en el propio establecimiento de la empresa, donde la aduana no tiene la "llave" ni ejerce una vigilancia continua), advierte que "Los derechos son igualmente exigibles en caso de robo o de siniestro"; en cambio, cuando se trata del depósito en la aduana (real), la prueba fehaciente del robo exime del pago de los derechos (*ob. cit.*, p. 174, n° 140).

³⁰ En Argentina, cabe mencionar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en sus tres Salas con competencia aduanera, sobre la responsabilidad tributaria del transportista frente al robo de la mercadería en la destinación de tránsito de importación. Sostuvo tal responsabilidad la Sala "F", en las sentencias dictadas con fechas 17 de abril y 19 de mayo de 2006, recaídas en los expedientes nros. 19.133-A y 19.309-A, caratulados "Pirelli Energía Cables y Sistemas de Argentina S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", y acumulados "Industria Metalúrgica Sud Americana S.A. c/ D.G.A. s/ apelación"; así como en la sentencia del 26 febrero de 2009, recaída en el expediente n° 23.921-A, caratulado "Galeano, Gladis c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación". La Sala "G" se pronunció en el mismo sentido que la Sala "F". Así, cabe mencionar la sentencia del 24 de julio de 2008, recaída en el expte. 19.434-A, caratulado "Torres, Ariel". En cambio, en la Sala "E" existen diversos criterios de los vocales que lo integran. Al respecto, puede verse la sentencia del 23 de junio de 2004, recaída en el expte. n° 15.827-A, caratulado "Renault Argentina S.A.", que fuera revocada por la Excm. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en sentencia del 1° de marzo de 2007, Sala integrada en el caso por los Dres. Alejandro Juan Uslenghi, Luis César Otero y Guillermo Pablo Galli, que adoptó el mismo criterio que el sostenido por las Salas "F" y "G" del Tribunal.

³¹ Moliérac, J., *ob. cit.*, p. 64, n° 74.

³² Nótese que para convertirse en importador no se requiere ser propietario de la mercadería. Basta que acredite ante las aduanas que tiene la disponibilidad jurídica de la

mercadería, es decir que es titular o detenta un derecho sobre la mercadería, para asumir la calidad de importador ante la aduana. Así, resulta título suficiente el conocimiento de embarque, donde figuran los destinatarios o consignatarios de la mercadería y, por ende, son las personas a las que el transportista tiene la obligación de entregar la mercadería en virtud del contrato de transporte celebrado con el cargador. Al respecto, puede verse: Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero. Parte General*, cit., p. 438; Berr, Claude J., y Trémeau, Henri, *ob. cit.*, ps. 182 y 183, nros. 307 a 311; Giannini, Achille D., *ob. cit.*, ps. 524 y 525; Rohde Ponce, Andrés, *ob. cit.*, vol. II, p. 201.

³³ En Argentina, el Código Aduanero prevé en el art. 956, inc. c) que “...la presentación del manifiesto general de la carga, del rancho, de la pacotilla y de la relación de la carga equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en las mismas”.

³⁴ Así, por ejemplo, puede verse: en Argentina, el Código Aduanero, arts. 142 y 780; en Colombia, el Estatuto Aduanero, art. 3; en Perú, Ley General de Aduanas, art. 38; en Venezuela, la Ley Orgánica de Aduanas de 1999, art. 31.

Juan Carlos Vilaseca González*

El operador económico autorizado

* Past Presidente de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana de Bolivia, Vicepresidente de la Asociación Internacional de Agentes de Aduana de las Américas y miembro del Consejo Directivo de la Confederación de Empresarios Privados de Bolivia. Despachante de Aduanas con más de 30 años de experiencia.

Introducción

La regulación de la seguridad de la cadena logística internacional derivada de los acontecimientos del 11 de septiembre de 2001 ha traído, como consecuencia la promulgación de una extensa normativa a nivel mundial, con acuerdos multilaterales y bilaterales, para crear el marco de derechos, obligaciones y responsabilidades de las partes actoras de la cadena logística en los intercambios comerciales, sea cual sea la nacionalidad y abarcando tanto el sector público como el privado. Estas obligaciones se derivan de sus acuerdos y afectan tanto a las Aduanas como a las empresas de los diferentes países.

La adhesión a estos convenios multilaterales sobre seguridad es voluntaria por parte de las empresas y los países que pueden o no adoptarlas. No obstante de ello, dicha voluntariedad se vuelve relativa desde el momento en que el 85% de los países que integran la OMA ya se han adherido o manifestado su intención de hacerlo en un futuro. Sin embargo, en la práctica es potestad del país receptor de la carga, exigir su obligatoriedad, tal cual acontece con los Estados Unidos.

La figura el Operador Económico Autorizado se deriva del Marco SAFE, que tuvo su origen y desarrollo en diversos países que ofrecen programas a las empresas privadas que intervienen en la cadena logística internacional, la opción siempre voluntaria de pasar a constituirse en socio de confianza de la Administración Aduanera.

I. Antecedentes

La misión tradicional de las Aduanas ha sido el control de calidad y cantidad de mercancías que entran y salen de un área económica y/o país. En este marco los fines proteccionistas y recaudatorios han tenido preponderancia sobre la seguridad; sin embargo, el nuevo escenario mundial le confiere otra misión, controles extra-fiscales para asegurar seguridad y protección a los consumidores.

Sin embargo, los atentados terroristas que se suscitaron en Nueva York, Madrid y Londres. afectaron la seguridad del comercio internacional, situación que se ha convertido en un factor preocupante a nivel mundial, que ha determinado que varios países, principalmente los que fueron afectados, inicien una reingeniería en sus procesos aduaneros que les permita un mejor control de los agentes que forman parte de la cadena logística de suministro internacional.

Las nuevas amenazas mundiales, la liberación y el crecimiento del comercio internacional, han obligado a los Estados, a tomar medidas preventivas

con el objetivo de proporcionar seguridad y confianza social, sanitaria, económica y ambiental en la población.

Ante esta nueva realidad la OMA¹, elaboró normas destinadas a garantizar y facilitar la circulación de mercancías, creando en 2005 el Framework of Standards to Secure and Facilitate global trade (SAFE)², para asegurar y facilitar el comercio global, ya que consideró inaceptable e innecesario inspeccionar todos y cada uno de los envíos o embarques, además de la posible duplicidad de normativas nacionales sobre controles aduaneros, que irían en desmedro de la facilitación tan pregonada por esta organización, razón por la que tomó dos variables, la seguridad y la facilitación. En ese sentido, sin olvidar los intereses de los actores de la cadena logística, en lo que se refiere a simplificación y facilitación, tomó como referencia la figura del OEA, aquel que teniendo que practicar nuevas y más duras condiciones de control, también gozaría de beneficios, en su condición de socio de confianza de la autoridad aduanera.

La figura del Operador Económico Autorizado, constituye uno de los principales elementos del programa de seguridad aduanera de la OMA. El programa proporciona directrices técnicas para implementar a nivel mundial al Operador Económico Autorizado.

II. Definición de la figura del OEA

El Operador Económico Autorizado (OEA) es una persona física o jurídica que, involucrada con el movimiento internacional de mercancías y en el marco de sus actividades, efectúa actividades reguladas por la legislación aduanera de cada país y que cumple las normas de la OMA en cuanto a la seguridad de la cadena logística³.

El estatus de OEA es una acreditación para probar el cumplimiento de ciertas medidas relacionadas con la seguridad y buenas prácticas en la cadena de suministro internacional de mercancías y servicios.

Podemos afirmar que un OEA es un actor confiable para la cadena logística, que una vez acreditado gozará de ventajas aduaneras y de facilitaciones en los controles de seguridad nacional y regional, y tendrá la consideración de operador seguro y fiable para el resto de integrantes de la cadena logística que tienen en su legislación esta figura.

La OMA establece que las Administraciones Aduaneras podrán acreditar como OEA, previo el cumplimiento de requisitos, a los siguientes agentes económicos que voluntariamente lo soliciten: fabricantes, importadores, exportadores, despachantes de aduana, corredores de comercio, transportistas, consolidadores, intermediarios, puertos, aeropuertos, operadores de terminales, operadores integrados, almacenistas y distribuidores.

Cualquiera de estos actores que obtenga el estatus de Operador Económico Autorizado, se compromete a un constante proceso de autoevaluación cuya efectividad se medirá con arreglo a las normas de seguridad y mejores prácticas determinadas de antemano, con el objeto de garantizar que sus políticas y procedimientos internos ofrecen suficiente seguridad contra contingencias que puedan amenazar sus envíos, contenedores y su intervención, hasta el momento en que dejan de estar sujetos al control aduanero. Para el efecto, se crean normas mínimas de cumplimiento y obligaciones del OEA en el Marco SAFE.

III. Requisitos para ser autorizado como OEA

Pueden ser Operadores Económicos Autorizados las personas que realizan actividades profesionales reguladas por la normativa aduanera, no obstante ello no es excluyente respecto a aquellas personas que no se encuentran reguladas como se menciona en el punto II, ya que la Administración Aduanera de cada país debe identificar a los actores del comercio internacional, certificando que estos presenten un adecuado nivel de cumplimiento de sus obligaciones y demuestren compromiso con las directrices de la implementación de este programa de seguridad, así como su disposición para responsabilizarse de mantener segura su cadena logística, a cambio de facilidades en el desarrollo de sus actividades.

Joe Henry Thompson Arguello afirma que: "... el marco normativo que define la figura del OEA, deberá buscar asegurar la facilitación y seguridad del comercio internacional, para que cada eslabón de la cadena logística cumpla con todas las exigencias de la normativa aduanera vigente, conciliando eficientemente los intereses fiscales con los particulares".

Para este trabajo, me permitiré tomar como referencia la legislación referida al tema, en los países donde se encuentra vigente esta figura, como es el caso de la Unión Europea, Estados Unidos, Chile y Argentina.

IV. El OEA en la legislación de la unión europea

Los antecedentes para el surgimiento del OEA en la Unión Europea, se basan en distintas figuras jurídicas aduaneras enmarcadas en los Regímenes Aduaneros Económicos (RAE), cuyo titular, para obtener la autorización como operador económico fiable, solvente, que lleva un sistema adecuado de gestión y permite un adecuado control de las actividades para las que ha solicitado una autorización de RAE, que comparativamente guarda relación con los criterios para la concesión del estatuto de OEA, ya que muchos de los requisitos exigidos a un titular de RAE se encontrarían englobados dentro de los criterios de acreditación como OEA.

De acuerdo con el Reglamento de Aplicación del Código Aduanero de la Unión Europea (RACA), existen tres tipos de Certificados de Operador Económico Autorizado:

- Certificado de Operador Económico Autorizado de Simplificaciones Aduaneras (AEOC).
- Certificado de Operador Económico Autorizado de Protección y Seguridad (AEOS).
- Certificado de Operador Económico Autorizado de Simplificaciones y Seguridad (AEOF).

El RACA establece los siguientes requisitos para obtener un Certificado OEA:

- Historial satisfactorio de cumplimiento de los requisitos aduaneros, que se entiende cumplido si el solicitante, entre otros, no ha sido condenado por infracción grave o reiterada de la normativa aduanera durante los tres últimos años anteriores a la solicitud.
- Sistema adecuado de gestión de los registros comerciales y, en su caso de transportes, que permita un control aduanero apropiado.
- Solvencia financiera acreditada.
- Si procede, unos niveles de seguridad adecuados (para AEOS y AEOF).

La evaluación del historial de cumplimiento de obligaciones tributarias y aduaneras deberá tomar en cuenta que no hayan cometido infracciones graves o repetidas de la normativa aduanera, las siguientes personas vinculadas con la empresa:

- El solicitante;
- Las personas encargadas de la empresa o que controlan su gestión;
- en su caso, el representante legal del solicitante en asuntos aduaneros;
- la persona que se encargue de los asuntos aduaneros de la empresa.

En el sistema de gestión adecuado, se evaluará la Organización Administrativa Aduanera del solicitante, con el fin que la autoridad aduanera pueda comprobar si tiene un sistema de gestión de registros comerciales y en su caso registros de transporte adecuados, cumpliendo los siguientes requisitos:

- tener un sistema de contabilidad coherente con los principios contables

comúnmente aceptados, aplicado en el Estado miembro en el que se lleve la contabilidad y que facilite el control aduanero mediante auditoría.

- permitir el acceso físico o electrónico de la Autoridad Aduanera a sus registros aduaneros y, en su caso, a sus registros de transporte;
- tener un sistema logístico que permita una distinción entre mercancías comunitarias y no comunitarias;
- tener una organización administrativa que corresponda al tipo y al tamaño de la empresa y que sea adecuada para la gestión del comercio de mercancías y llevar a cabo controles internos que permitan detectar las transacciones ilegales o irregulares;
- en su caso, aplicar procedimientos satisfactorios de utilización de licencias y autorizaciones vinculadas a medidas de política comercial o al comercio de productos agrícolas.
- aplicar procedimientos satisfactorios de archivo de los registros y la información de la empresa y de protección respecto a la pérdida de información;
- garantizar que los empleados sean conscientes de la necesidad de informar a las autoridades aduaneras, si se descubren dificultades de cumplimiento y establezcan contactos adecuados para importar a las autoridades aduaneras de dichos sucesos;
- disponer de medidas apropiadas de seguridad de las tecnologías de la información del solicitante de cualquier intrusión no autorizada, así como para asegurar la documentación del solicitante.

La solvencia financiera se entenderá como una buena situación financiera, suficiente para que el solicitante pueda cumplir sus compromisos, teniendo en cuenta debidamente, las características del tipo de su actividad en la cadena. Este criterio se evaluará por los tres últimos años anteriores al momento de la solicitud.

Los niveles de seguridad exigibles deben ser adecuados y suficientes para evitar la intrusión o violación de cualquier eslabón de la cadena logística internacional, que será objeto de un análisis específico en cada caso.

No todos los procedimientos que se han detallado son exigibles a todos los operadores en la misma y con el mismo grado de especificidad. Así, por ejemplo, no es lo mismo el procedimiento de clasificación arancelaria de mercancías que debe tener un Agente de Aduanas, que el que debe tener

un importador dedicado a la compraventa internacional de automóviles y que presenta sus propias declaraciones a la administración aduanera.

Si bien el hecho de que el solicitante posea una certificación ISO de seguridad o cualquier otra, no equivale al cumplimiento automático de todos los requisitos específicos para obtener un certificado OEA, ésta certificación será valorada positivamente por las autoridades aduaneras considerando su alcance y validez.

El Código Aduanero de la Unión Europea, exige que un Operador Económico para obtener el certificado OEA ha de estar establecido en la Unión Europea, además que la obtención de un certificado en un Estado miembro implica que automáticamente se extenderán sus efectos al resto de establecimientos que el operador tenga en otros Estados miembros, siempre que su personalidad jurídica no sea diferenciada, con la siguiente excepción: Un solicitante no necesitará estar establecido en el territorio aduanero de la Unión Europea si un Acuerdo Internacional entre la Unión y el país tercero en que el operador económico esté establecido, dispone el reconocimiento mutuo de los certificados OEA.

V. Ventajas que en la unión europea se otorga al OEA

1. Menor número de controles físicos y documentales

Debe tomarse en cuenta que el objetivo de la figura del OEA es crear cadenas logísticas seguras, de forma que cuanto más operadores certificados participen en una cadena, mayor será la seguridad de la misma; en consecuencia, debe darse mayor reducción de controles y más prioridad a aquellas operaciones en las que hayan participado más OEA's, independientemente del hecho de que cualquier operación en la que haya participado un único OEA, debe tener preferencia sobre aquellas en las que no haya participado ninguno.

2. Prioridad en el control

La prioridad en el control ya sea físico o documental no debería extenderse a todos los OEAs detallados en el numeral II, sino que debería reservarse para los destinatarios-importadores, expedidores-exportadores, representantes aduaneros (agentes de aduana) y obligados principales.

En el control documental, las Declaraciones Únicas Aduaneras presentadas por OEAs serán diferenciadas y colocadas en primer lugar.

En el control físico, debería darse preferencia, en lo posible, y dependiendo de la organización de cada Aduana, a los controles de mercancías de los OEA.

En todo caso, cuando se realice el despacho de mercancías después de realizar el reconocimiento físico, tendrán que despacharse en primer lugar las declaraciones que incluyan códigos o identificaciones de OEAs.

3. Posibilidad de escoger el lugar de inspección

Si así lo solicita un OEA y lo autoriza la aduana, los controles podrán realizarse en un lugar distinto del lugar donde esté establecida la aduana correspondiente; cada Aduana decidirá si concede o no esta ventaja valorando la propuesta del Operador y el costo en el que incurriría (personal, tiempo y desplazamiento).

4. Mayor facilidad para acogerse a procedimientos aduaneros simplificados

Si un OEA solicita alguna de las simplificaciones recogidas expresamente en la normativa, las autoridades aduaneras no volverán a examinar los requisitos ya examinados con carácter previo a la emisión del certificado. No obstante, deberá tomarse en cuenta en cada caso, la normativa nacional y los requisitos exigidos.

5. Declaraciones sumarias de entrada o salida con datos reducidos

Los titulares de un certificado OEA, importadores, exportadores o agentes de aduana, podrán presentar declaraciones sumarias de entrada y salida con los requisitos reducidos de aportación de datos.

6. Notificación previa de control físico

Los OEAs que presenten declaraciones sumarias con anterioridad a la llegada/salida de las mercancías, serán notificados mediante un mensaje, a través del sistema informático, comunicándoles que serán sujetos a un control basado en una gestión de riesgos, salvo que, en circunstancias específicas, el funcionario aduanero que esté analizando la documentación no lo considere pertinente.

VI. Ventajas adicionales para los OEAS en la unión europea

Además de las ventajas generales comunitarias, los Estados Miembros pueden conceder otras ventajas que estimen convenientes, siempre que estén dentro de las materias reservadas a regulación nacional. Así puedo citar que en España, se están estudiando junto a los OEAs ya autorizados las siguientes ventajas adicionales:

- Persona de contacto en la Aduana, que implica que cada Administración

Aduanera debe designar a un funcionario de contacto para atender las incidencias del OEA.

- Liberar las garantías de los plazos con prioridad respecto a las garantías de otros operadores no OEA. En la medida en que la liberación de estas garantías puede considerarse como un control aduanero.
- Presentación de Declaraciones Aduaneras con provisionalidad de origen, sin aportar copia del documento originario, justificando a satisfacción de la Aduana que el certificado preferencial existe y tiene validez.
- Concesión automática de prórrogas para ultimar los plazos de origen y valor.
- Reducción de la garantía del Impuesto al Valor Agregado hasta un 50%.
- Despacho centralizado nacional sin necesidad de que los apoderados cuenten con poder notarial, sino que sea suficiente una simple autorización para asistir a reconocimientos físicos en su caso.
- Descarga y traslado de las mercancías al almacén del OEA mediante un sistema de tránsito simplificado que disminuye significativamente los tiempos de la disposición de las mismas.
- Simplificaciones en los requerimientos de documentación de aquellas operaciones de reexportación vinculadas a un tránsito previo (consolidadores).

De igual manera se están estudiando las siguientes ventajas con relación a los Regímenes aduaneros de los OEA`s:

- Posibilidad de que los administradores de aduana cambien los filtros de las declaraciones aduaneras (DUAs) a solicitud del OEA.
- Presentación de DUAs de exportación de forma previa a la entrada de la mercancía en los recintos.
- Archivo escaneado y digitalizado.
- Liberación de garantías con mayor celeridad y prioridad.
- Las inspecciones deben efectuarse bajo un orden de criterio facultativo y no por orden de llegada.
- Posibilidad de embarque directo de pertrechos y provisiones en barcos de carga sin preaviso, y posterior presentación de los documentos que los amparan frente a la aduana, sin necesidad de solicitar autorización de embarque.

- Que las terminales portuarias puedan posicionar con prioridad los contenedores del OEA cuanto éstos tengan filtro escáner.
- Ampliar horarios de admisión, equiparando éstos al horario de mercancías perecederas.
- Entrega de despachos, escritos, etc., por un canal independiente al resto de operadores.

VIII. El OEA en la legislación estadounidense

No hay duda que el país pionero en cuanto a legislación sobre seguridad de comercio internacional se refiere es Estados Unidos (USA), seguramente porque fue el más afectado.

Así, a partir del 15 de octubre de 2008, cualquier transporte de carga, por carretera o vía marítima, transportada en camiones o contenedores marítimos, con destino a un puerto o Aduana de USA, imprescindiblemente deberá tener protegida la carga con precintos de alta seguridad, certificados mínimamente con la Norma ISO/PAS 17712, caso contrario le puede ser denegada la entrada al país. Además de adoptar las siguientes medidas:

- CSI (Containers Security Initiative): obligatorio para importaciones en USA.
- BTA (BioTerrorism Act 2002): de obligado cumplimiento para las importaciones en USA de los exportadores de terceros países.
- MTSA (Maritime Transportation Security Act) obligatorio.
- C-TPAT (Custom-Partnership Against Terrorism): voluntario para las empresas que deseen tener comercio internacional con USA.
- 100% Contenedores (Implementing Recommendations of de 9/11 Commission Act of 2007): establece la obligatoriedad del reconocimiento, mediante escáner en el Puerto de Origen de la expedición, de todos los contenedores con destino a USA.

IX. El OEA en la legislación latinoamericana

CHILE

La Resolución Exenta Nº 0849 de fecha 05.02.2009, del Servicio Nacional de Aduanas de Chile, en fecha 05.02.2009 implementa el programa piloto del Sistema de Operador Económico Autorizado (OEA).

Dicha Resolución considera que la seguridad en el comercio internacional se ha convertido en un factor estratégico y ha obligado a las Aduanas a incrementar su rol en materia de seguridad de la cadena logística internacional, proceso que abarca desde la producción de bienes hasta su entrega al consumidor final, incluidas la importación y exportación de los mismos; y que en respuesta a la necesidad de conjugar la seguridad y facilitación del comercio mundial, la OMA, desarrolló el "Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Mundial", que contiene un conjunto de directrices, para su adopción por los diferentes países, a modo de dar pautas mínimas de actuación, para mejorar la gestión aduanera internacional, con el objeto de garantizar un comercio mundial ágil y seguro.

Asimismo, considera que la figura del OEA es una marca de calidad que acredita que el desempeño de la empresa en la cadena de suministro internacional es más seguro y confiable. Como contrapartida, los OEA son beneficiados a través de la concesión de facilidades tales como menores controles aduaneros, preferencia en la revisión física o documental, etc.

El programa está orientado a las personas naturales o jurídicas, chilenas o extranjeras, que participen en la cadena logística de exportación, tales como, exportadores, agentes de aduana, almacenistas, agencias de naves, Freight Forwarder, transportistas, empresas de correo expreso.

Los operadores que sean certificados por este programa podrán acceder, a definición por parte de la Aduana, a algunos o todos de los siguientes beneficios, según su situación particular, en el ámbito de las actuaciones aduaneras:

- a) Menor probabilidad de inspecciones físicas y revisiones documentales;
- b) Posibilidad de realizar aforos en origen;
- c) Prioridad en la realización de inspecciones físicas;
- d) Notificaciones previas de las selecciones para inspección física y revisión documental;
- e) Posibilidad que la certificación sea también reconocida por las aduanas de países extranjeros, en la medida que se logren acuerdos de reconocimiento mutuo entre aduanas, y
- f) Posibilidad de concordar otros procedimientos especiales para sus operaciones.

La certificación tendrá un plazo de vigencia de 4 años, al término del cual la empresa deberá solicitar la revalidación de la certificación, actualizando toda la información y antecedentes que correspondan.

Durante la vigencia de la certificación el operador se comprometerá ante el Servicio Nacional de Aduanas a:

- a) Mantener o mejorar las medidas de seguridad presentadas al momento de la evaluación que dio paso a su certificación;
- b) Notificarlo de cualquier cambio en el contenido de los ámbitos evaluados;

A su vez, el Servicio Nacional de Aduanas se compromete a otorgar los beneficios indicados. No obstante podrá efectuar las gestiones que estime pertinentes a objeto de evaluar que el operador mantiene el cumplimiento de las obligaciones y estándares indicados. En caso de detectarse incumplimiento el Servicio podrá suspender o revocar la certificación de la empresa, mediante resolución fundada, pudiendo el operador volver a solicitarla transcurrido el plazo de 3 años desde la fecha de la notificación de la resolución de revocación.

ARGENTINA⁴

En el marco de la iniciativa denominada "Sistema de Alta Confiabilidad Aduanera (S.I.C.A.), primera etapa", del Plan de Gestión 2006 de la Administración Federal, la Dirección General de Aduanas -mediante la Nota Externa N° 37 del 18 de agosto de 2006- fijó los lineamientos operativos para su instrumentación. Posteriormente mediante Nota Externa N° 37/2009 de 22/4/2009, establece los lineamientos bajo los cuales se llevará a cabo la inclusión de los Despachantes de Aduana dentro del marco del "Sistema Aduanero de Operadores Confiables (S.A.O.C.), considerando que el actual desarrollo del comercio internacional aconseja avanzar en la adopción de mecanismos de control, a través de la incorporación de innovaciones tecnológicas, que garanticen la fluida y segura circulación de las mercancías en el sistema comercial global, optimizando la labor de la cadena logística internacional, conforme lo estatuido las directrices emanadas de la OMA, en el ANEXO AL DOC. SP0218F1a, Referente a OPERADORES ECONÓMICOS AUTORIZADOS, suscrito en Bruselas el 9 de junio de 2006.

La solicitud de adhesión es de carácter voluntario. Los Despachantes de Aduana que pretendan acogerse al presente Sistema deberán:

- 1.- Presentar por escrito, ante el Departamento Grandes Operadores - DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS, la solicitud de inscripción, junto con las constancias que acrediten la representatividad del peticionante, debidamente legalizada, en caso de corresponder. Los solicitantes que se encuentren en el interior del país podrán iniciar el trámite en la mesa de entradas y salidas correspondiente a la División Aduana en la que estén habilitados para operar.

- 2.- Presentar Declaración Jurada en la cual manifieste el cumplimiento de las obligaciones tributarias (aduaneras, impositivas y previsionales).
- 3.- Haber desarrollado la actividad durante los últimos cinco (5) años en forma ininterrumpida.
- 4.- Operar con al menos UN (1) exportador/importador que revista la calidad de Operador Confiable, en base a la normativa vigente.
- 5.- Presentar Declaración Jurada en la cual manifieste no hallarse comprendido en las circunstancias impeditivas previstas en el punto 5 del Anexo I de la Nota Externa N° 37/06.
- 6.- Presentar ante la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS un esquema del proceso documental completo de sus operaciones (flujo grama) actualizado, el cual deberá ser preciso y verificable, referido a sus clientes y a las operaciones como Operador de Comercio Exterior relacionadas, debiendo además cumplimentar los siguientes requisitos:
 - a. Mantener actualizados diariamente los sistemas de archivo que permitan al servicio aduanero proceder a su control;
 - b. Otorgar pleno acceso al servicio aduanero sobre los archivos necesarios, bajo reserva de privacidad, conforme las condiciones fijadas por la legislación nacional;
 - c. Disponer de sistemas de control interno y de acceso a los datos;
 - d. Conservar y poner a disposición del servicio aduanero, de manera apropiada, toda autorización, licencia o acto de procuración relativo a la importación o a la exportación de mercaderías, según normativa aduanera vigente;
 - e. Aplicar las medidas adecuadas para atender la seguridad de la tecnología de la información a fin de protegerla contra todo acceso de personas no autorizadas.
- 7.- Informar los criterios adoptados para la selección del personal, con el fin de asegurarse que el mismo reúna altos estándares de formación y experiencia en materia de comercio exterior, con conocimientos técnicos específicos para desarrollar las tareas de manera idónea.

Responsabilidades

Sin perjuicio del cumplimiento de las normas generales vigentes, los Despachantes de Aduana estarán obligados a asumir ante la DGA los siguientes deberes:

1. Mantener las condiciones de confiabilidad aduanera. Para ello deberá comunicar a la DGA, inmediatamente de acontecida, cualquier situación que modifique esta condición, tales como detección de irregularidad en los documentos, actos, acciones, personas, envases embalajes, medios de transporte, etc., que intervengan en la cadena logística y documental de los envíos.
2. Brindar a satisfacción del servicio aduanero todos los recursos materiales y humanos necesarios para facilitar el seguimiento de sus operaciones.
3. Comunicar con razonable anticipación cualquier cambio significativo que le fuere propio o de sus clientes, a fin de que la DGA arbitre las medidas que correspondan.
4. Mantener sus registros contables actualizados y a disposición de la DGA.
5. Efectuar un intercambio abierto y permanente de datos con el servicio aduanero.
6. Diseñar mecanismos de capacitación para sus empleados y clientes, en materia de comercio exterior, de operativa aduanera y en los riesgos ligados al movimiento de mercaderías en la cadena logística internacional, a fin de optimizar el desempeño de sus tareas; en razón a que el Despachante de Aduana confiable será el responsable ante cualquier conducta, acto u omisión de sus Apoderados y Dependientes que no se realice en el marco de la normativa aduanera vigente. Para lo cual deberá:
 - 6.a. Conservar la documentación involucrada y/o relacionada a sus operaciones de comercio exterior, indicando los métodos utilizados para lo propio, los consejos de expertos y los esfuerzos de formación aprobados para documentar los programas dispensados;
 - 6.b. Hacer conocer a sus empleados los procedimientos que ha puesto en marcha para identificar y señalar los posibles riesgos que pueden producirse en las operaciones de comercio internacional;
 - 6.c. Dispensar una formación particular a sus empleados para que los mismos aseguren la integridad del servicio; reconozcan eventuales amenazas internas en materia de seguridad y a protejan los dispositivos de control de accesos.
 - 6.d. Adoptar un sistema de seguridad de sus empleados, para lo cual se le exigirá al Despachante de Aduana Confiable, que cumpla los siguientes requisitos:

- 6.d.1. Prever los procedimientos de identificación de los empleados y exigir que los mismos lleven una credencial emitida por la empresa que los identifique de manera única, a ellos y a la empresa en los puntos operativos.
- 6.d.2. Retirar inmediatamente los dispositivos de identificación, de acceso a los locales, y de sistemas de información, además de los poderes otorgados, a los empleados cuya relación laboral con el Despachante de Aduana Confiable haya expirado.
- 6.d.3. Adoptar una política de seguridad aplicada a los clientes, teniendo en cuenta los siguientes requisitos:
 - 6.d.3.1. Conservar los documentos comerciales relacionados con los clientes y poner dicha información a disposición del servicio aduanero;
 - 6.d.3.2. Previo a comprometerse contractualmente, verificar los datos de naturaleza comercial pertinentes referidas a la otra parte contratante.

Beneficios

Sin perjuicio del cumplimiento de las normas generales vigentes, la DGA se compromete con los Despachantes de Aduana incorporados al Sistema a cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Garantizar el carácter confidencial de la información comercial y sensibles en materia de seguridad recibida, y que los datos provistos no serán utilizados con otros fines que aquéllos para los cuales han sido comunicadas.
2. Poner a disposición un centro de atención que cuente con personal capacitado, el cual pueda administrar las consultas y la información presentada por el Operador Confiable, como también brindará información sobre el presente Sistema.
3. Poner en marcha un sistema de intercambio de datos por vía electrónica bajo reserva, respetando las leyes vigentes respecto del carácter privado de los mismos, por medio del cual el Despachante de Aduana Confiable podrá enviar información, realizar denuncias y/o consultas.
4. Informar al Despachante de Aduana que se adhiera a este Sistema, los procedimientos puestos en funcionamiento por la DGA para identificar los incidentes sospechosos y la mecánica adoptada para desvirtuarlos.

5. Colaborar con el Despachante de Aduana, en sus iniciativas de elaboración y puesta en marcha de directivas de normas de seguridad y de prácticas recomendadas, de formación, de documentos, etc., elaboradas con el objetivo de facilitar las medidas destinadas a minimizar los riesgos en materia de seguridad.
6. Colaborar con el Despachante de Aduana en el reconocimiento de eventuales amenazas a la seguridad, desde la óptica del servicio aduanero.
7. Corroborar la integridad de los sistemas y procedimientos aplicados en el marco de este Sistema, por medio de exámenes periódicos, de comunicaciones regulares entre los funcionarios designados y/o por visitas y verificaciones aleatorias in situ.

Suspensión o revocación

La DGA podrá suspender o revocar la autorización concedida, cuando el interesado incurra en algún hecho u omisión que importe incumplimiento sustancial de términos y condiciones del presente Sistema. En especial cuando:

1. Incumpla alguno de los requisitos que se le exigieron para su ingreso.
2. Se compruebe con posterioridad, y sin perjuicio de las denuncias del caso, la inexactitud de cualquiera de los datos aportados.

Renuncia

1. El interesado podrá renunciar por escrito y en cualquier momento.

COLOMBIA⁵

La DIAN inició el 14 de mayo de 2009 la implementación de la figura del Operador Económico Autorizado en Colombia – OEA, como parte del compromiso asumido por este país en el primer semestre de 2008, cuando suscribió la carta de adhesión al marco normativo con la OMA. Los OEA serán figuras de confianza - personas naturales o jurídicas- que formarán parte de la cadena logística de comercio exterior. Esta figura busca brindar a las grandes, medianas y pequeñas empresas un trato especial en el desarrollo de sus operaciones de comercio internacional, previo cumplimiento de estándares de calidad, confiabilidad y seguridad, además de contar con un historial satisfactorio de cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias.

Los operadores económicos autorizados podrán aplicar procedimientos

simplificados; serán reconocidos como socios que garantizan seguridad y protección; asignarán a un ejecutivo de cuenta que soporte permanentemente las operaciones y ejercerán de manera simultánea actividades de transportador, agente de aduanas, depósito, agente de carga internacional, intermediario de tráfico postal y envíos urgentes.

Esta figura, que está prevista en el Marco Normativo de la Organización Mundial de Aduanas, tiene ventajas que no solo benefician a los empresarios locales sino a los de países con los cuales Colombia suscriba acuerdos internacionales de reconocimiento mutuo. Para su implementación, la DIAN ha consultado las mejores prácticas adoptadas en el mundo, como la experiencia del C-TPAT en Estados Unidos y la figura del OEA implementada por la Unión Europea.

Con los OEA's se establecen nuevos procedimientos y servicios informáticos, se agiliza el proceso de salida y entrada de mercancías, se elimina la entrega de información en papel por parte de los importadores y se simplifica el proceso de descargue físico de mercancías. En conclusión, mejora la competitividad del país en comercio exterior.

Para Colombia el OEA es la persona natural o jurídica de confianza, que siendo parte de la cadena logística internacional, y previo el cumplimiento de estándares de calidad, confiabilidad y seguridad, tendrá un trato especial en el desarrollo de sus operaciones.

La Autorización o certificado otorgado como OEA, por parte de DIAN, le permitirá a la empresa hacer uso de los beneficios en el territorio nacional y en los países con los cuales Colombia suscriba acuerdos internacionales de reconocimiento mutuo.

El objetivo más importante de la DIAN es consolidar la seguridad de la Cadena logística a través de lo siguiente:

- Apunta a la pequeña, mediana o gran empresa.
- Certificación con vigencia indefinida (si incumple los requisitos se suspende o termina).
- Adhesión voluntaria
- Se debe acreditar la disponibilidad de sistemas informáticos de gestión de riesgos y de inventarios.
- El trabajo de diseño e implementación de la figura es realizada de manera conjunta con el sector privado

Beneficios del operador económico autorizado

- Aplicación de procedimientos simplificados adoptados por la DIAN.
- Reconocimiento como socio que garantiza seguridad y protección
- Asignación de un **ejecutivo de cuenta** de manera permanente que garantice soporte permanente en las operaciones.
- Facultad para ejercer de manera simultanea, actividades como: transportador, agente de aduanas, deposito, agente de carga internacional, intermediarios de tráfico postal.
- Notificación anticipada de la selección para el proceso de validación.
- Reconocimiento mutuo internacional de la figura en sus relaciones comerciales, cuando se suscriban acuerdos con otros países

Requisitos

- Contar con un historial satisfactorio de cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias.
- Contar con un sistema adecuado de gestión de los registros comerciales.
- Tener una solvencia financiera acreditada.

X. El OEA en la legislación nacional

El año 2008, tuvimos conocimiento que la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) venía trabajando en la implementación de un programa denominado "Servicio de Enlace Aduanero" (SEA), dirigido a un grupo reducido de empresas seleccionadas por el valor elevado de sus importaciones, pago de tributos aduaneros y buen nivel del cumplimiento de la normativa aduanera.

No obstante, los importadores no incluidos en el SEA no serían discriminados pues gozarían de los mismos derechos que los seleccionados, en lo que al objetivo de orientación se refiere, a través de una ventanilla de atención al cliente.

Los requisitos para estar incluido en el proyecto SEA eran:

1. Ser empresa formalmente establecida y contar con registro de comercio y NIT.
2. Empresa que por volumen y frecuencia de importaciones se sitúe entre los mayores importadores del país.

3. Empresas cuyas operaciones de comercio exterior tengan una antigüedad de 3 años en la ANB.
4. Las empresas deberían ser calificadas sin riesgo por el Departamento de Inteligencia Aduanera (DIA), al haber demostrado cumplimiento de la normativa.
5. Las empresas no deberían tener deuda tributaria pendiente con la ANB, resultante de procesos de control, verificación, investigación o fiscalización.

Beneficios

Los beneficios que obtendrán las empresas miembros del SEA eran:

1. Celeridad en su paso por aduanas por tratarse de empresas con domicilio fijo y antigüedad en la estructura económica del país (facilitación).
 - Disminución en la asignación de canales rojos y amarillos.
 - Concentración en fiscalizaciones posteriores.
2. La empresa sabe de los problemas y competencias desleales existentes en su sector y ahora contará con un medio que le permita dar a conocer esta información a la ANB en forma confiable y confidencial.
3. Enlace directo para la comunicación de las posibilidades que le puede proporcionar un uso adecuado de la normativa, en especial regímenes aduaneros suspensivos.
4. Todas las dudas sobre normas técnicas que tenga la empresa con respecto a la ANB, o a la inversa, podrán formularse a través del funcionario-enlace, dado el carácter recíproco e inmediato que se pretende, estas actividades tendrán condición aclaratoria no vinculante para ninguna de las partes.
5. Orientación personalizada y preactiva a través de funcionarios-enlace. (Acuerdo de valor de la OMC y otros).

Lamentablemente ese intento de contar con socios confiables y estratégicos, no prospero hasta la fecha.

XI. El despachante de aduanas como OEA

Como hemos podido observar, el OEA no es sinónimo de Despachante de Aduana, ya que es un estatus otorgado a uno de los actores de la cadena logística de comercio internacional anteriormente mencionados, pero no hay duda que este Auxiliar de la Función Pública Aduanera, es un eslabón importante que

cumple con la mayoría de los requerimientos señalados para ser acreditado como OEA, ya que su actividad es la única que en su totalidad esta regulada por la autoridad aduanera y se constituye en un profesional especializado en comercio exterior que, cumpliendo con los requisitos establecidos por la legislación, facilita las operaciones de los diferentes regímenes aduaneros, constituyéndose se hecho en un socio confiable y estratégico para las aduanas, al canalizar por su intermedio la recaudación tributaria aduanera y velar con su actuación por la seguridad y salud de la sociedad en su conjunto.

Así, los Despachantes de Aduana, Agentes Aduanales, Agentes de Aduana, Despachadores, Corredores, etc. cumplen con lo siguiente:

- Han aprobado satisfactoriamente los exámenes de suficiencia para obtener su correspondiente licencia o patente para ejercer como tal.
- Han constituido garantía suficiente para su actuación, en resguardo del correcto pago de tributos, intereses y multas.
- Han obtenido autorización de la autoridad aduanera para ejercer su profesión.
- Cuentan con infraestructura física y tecnológica necesaria para cumplir eficientemente sus funciones.
- Disponen de personal especializado para atender los requerimientos de importadores y exportadores.
- Realizan sus declaraciones aduaneras por vía automatizada, alimentando bases datos para la generación de estadísticas de los países.

Por otra parte entre sus funciones en el ámbito de la cadena logística realizan:

- Clasificación Arancelaria de la mercancía, pudiendo realizar un reconocimiento físico, que le permita identificar la misma.
- Revisión y control de la documentación soporte para elaborar las declaraciones aduaneras.
- Liquidación de tributos aduaneros, aplicando en su caso las preferencias arancelarias correspondientes.
- Archivo de documentos originales, que sirven de soporte para las declaraciones aduaneras.
- Legalización de las fotocopias de los documentos originales que se encuentran bajo su custodia y responsabilidad.

- Verificación de que su cliente cumpla con la normativa vigente, respecto a documentación, licencias, permisos, autorizaciones previas, etc.
- Prestación de un servicio personalizado y profesional.
- Actualización sobre los procedimientos aduaneros, legislación, normas de origen, valoración, nomenclatura, integración y todo lo relativo a comercio exterior.
- Asesoramiento y prestación de consultoría en temas de comercio exterior y aduanas.

La opinión de un Despachante de Aduana, certificado como OEA en España, publicada en el Diario Marítimas el 9 de noviembre de 2007, entre otros aspectos señala: *"..... efectivamente, no hay eslabón de la ya famosa cadena logística que esté tan directamente implicado y vinculado con el OEA como el Agente de Aduanas; nuestra relación con la Administración Aduanera es constante y permanente ya que toda nuestra actividad se desarrolla bajo su intervención y tutela...."*

XII. Conclusión

El desarrollo del presente trabajo y la legislación comparada nos permite concluir:

Que la seguridad en el comercio internacional se ha convertido en un factor estratégico y ha obligado a las administraciones aduaneras a incrementar su rol en materia de seguridad de la cadena logística internacional, que comprende desde la producción de bienes hasta su entrega al consumidor final, incluidas la importación y exportación de los mismos.

Si bien la figura del Operador Económico Autorizado responde a esta nueva necesidad, parecería más oportuno señalar que esta figura se introduce partiendo de la necesidad que tienen las administraciones aduaneras de mejorar su mecanismo de control, ya sea por un nuevo ejercicio de desarrollo de su función intrínseca o por una demostración puntual de cierta capacidad relativa para atender su misión complementaria de velar por la seguridad del comercio internacional, sin dejar de lado la "facilitación", especialmente por el considerable incremento del tráfico internacional en las últimas décadas.

Por la experiencia de los países donde tienen vigente al OEA, no hay duda que con esta figura las administraciones aduaneras se fortalecerán, ya que a través de un cierto número de operadores confiables, tienen la certeza del tráfico seguro de las mercancías, así como de las diferentes operaciones aduaneras, sin generar demoras en los despachos aduaneros y en las recaudaciones tributarias; ya que al considerarlos como socios estratégicos

y confiables, éstos adquieren mayor responsabilidad, entre ellas el informar oportunamente a la autoridad aduanera, sobre cualquier irregularidad, sospecha o anomalía, con relación a la carga, mercancía o documentación, de la que en su momento es responsable. Situación que permitirá a la administración aduanera abocarse con mayor profundidad a controlar eficientemente aquellas operaciones que eluden los controles aduaneros para favorecer al contrabando y a otras irregularidades que se suscitan en el comercio internacional.

Ser un Operador Económico Autorizado es totalmente voluntario y dependerá de cada empresa o en su caso persona natural, tomar la decisión de solicitar o no esta acreditación por parte de la aduana, considerando si las ventajas y responsabilidades que le dará este estatus son beneficiosas para desarrollar su actividad y son acordes a los costos en que incurrirá para ser certificado y para cumplir su nuevo rol ante la administración aduanera.

Podemos concluir que la figura del operador Económico Autorizado, se constituye en un verdadero reto para las modernas administraciones aduaneras y también para los operadores. Su generalización permitirá que las administraciones aduaneras sean más eficientes y que las empresas tengan trámites más expeditos en las aduanas de frontera, aeropuertos, zonas francas, puertos, etc.

XIII. Propuesta

A diez años de la promulgación de la Ley General de Aduanas N° 1990 y la actual Constitución Política del Estado que rige al país, será necesario revisar y adecuar la mencionada Ley, incorporando en ella las modificaciones necesarias que permitan la adecuada regulación del comercio exterior boliviano, considerando su evolución y las normas internacionales emitidas por la Organización Mundial de Aduanas y las nuevas necesidades que han surgido en el transcurso del tiempo.

En este sentido, la vigencia de la figura del Operador Económico Autorizado (OEA), constituye una Propuesta prioritaria en la nueva legislación aduanera, ya que otorgará mayor garantía, seguridad y facilidad a las operaciones aduaneras de importación, exportación y tránsito aduanero.

El Programa de implementación del Operador Económico Autorizado (OEA) debe estar orientado a desarrollar una alianza con empresas vinculadas y los miembros de la comunidad del comercio exterior, que presenten un adecuado nivel de cumplimiento de sus obligaciones y demuestren un compromiso con la adopción de las directrices de este programa e implementación de medidas de seguridad, así como su disposición para asumir la responsabilidad de mantener la parte que les corresponde en la cadena logística internacional, a cambio de facilidades en el proceso de comercio exterior.

Finalmente, Bolivia debería proponer a la Secretaria General de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la vigencia del OEA en todos los países miembros, así como solicitar a los países del MERCOSUR y otros con los que tenemos acuerdos de integración y de complementación económica, que ya tienen vigente la figura del Operador Económico Autorizado (OEA), para que exista un reconocimiento mutuo recíproco con los Operadores Económicos Autorizados (OEA), que en el futuro próximo sean acreditados en Bolivia.

BIBLIOGRAFÍA

- ANTONIO DE LA OSSA MARTÍNEZ, Operador Económico Autorizado (OEA) – Aplicación y Experiencia. Editorial TARIC S.A.. Junio 2009.
- <http://www.comerciointernacional.cl/2009/07/el-operador-economico-autorizado>. El Operador Económico Autorizado, por Eugenio Maggio.
- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS DE ARGENTINA. Nota Externa N° 37/2009. Bs. As., 22/4/2009.
- Msc. JOE HENRY THOMPSON ARGÜELLO, Operador Económico Certificado. 25 de abril de 2008.
- SISTEMA NACIONAL DE COMPETITIVIDAD DE COLOMBIA. Comienzan implementación de Operador Económico Autorizado. Boletín Número 7. Mayo de 2009.
- RUBÉN PÉREZ, Operador Económico Autorizado. Seminario Internacional Asunción, Paraguay. 2008.
- RODOLFO VILLALBA, Operadores Económicos Autorizados. Congreso Ordinario CNDA. Abril 2008.

NOTAS

¹ La Organización Mundial de Aduanas (OMA), organización intergubernamental que ayuda a sus miembros (las administraciones de aduanas o las uniones aduaneras) a comunicarse y cooperar en las cuestiones aduaneras. Se estableció en 1952 como el Consejo de Cooperación Aduanera y adoptó su actual nombre el año 1994.

² **Marco SAFE: Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global.**

³ Según la definición contenida en las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea.

⁴ Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General de Aduanas. Nota Externa N° 37/2009 de 22 de abril de 2009.

⁵ http://www.snc.gov.co/prensa/noticias-snc/2009/mayo/nsnc_090507a.asp

Julia Inés Sánchez*

La valoración aduanera en la Comunidad Andina

* Especialista en Ingresos Públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. Economista consultora de la Comunidad Andina en temas aduaneros. Docente de cursos de postgrado de varias universidades latinoamericanas. Tiene dos libros y varios artículos publicados sobre temas aduaneros.

Presentación

A diez años de la aprobación de la Ley 1990 General de Aduanas de Bolivia, en esta oportunidad en que se cumplen las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, se quiere resaltar la importancia de algunos temas aduaneros y en particular de uno que ha venido cobrando relevancia en este mundo globalizado, como es la valoración aduanera de las mercancías importadas.

Como seguramente es de conocimiento de todos los que de una u otra manera están inmersos en actividades de comercio exterior, hoy por hoy rige los destinos del intercambio comercial de mercancías entre países, el Tratado por el que se crea la Organización Mundial de Comercio (OMC) que cobra vigencia a partir de enero de 1995; todos los países conformantes del bloque andino pertenecen a este Tratado y, en consecuencia, han adquirido compromisos derivados de los diferentes Acuerdos que tienen carácter vinculante para las Partes¹.

Es así como el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, uno de los Acuerdos Multilaterales sobre el comercio de mercancías del Anexo 1A del Tratado por el que se crea la OMC, establece obligaciones a los países contratantes que no pueden ser soslayadas y, por el contrario, deben ser acatadas y respetadas para garantizar el libre comercio con los controles que sean estrictamente requeridos.

Ahora, después de casi diez años de aplicación plena sin reservas de las normas derivadas del Acuerdo sobre Valoración en nuestros países², cuál es la real dimensión de su adaptación y funcionalidad?

Veamos,

Desarrollo

Para tener una visión clara sobre el estado de cosas en lo que tiene que ver con la aplicación y funcionalidad del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se hace a continuación una exposición pormenorizada sobre los diversos aspectos que condicionan el avance de las normas de valoración aduanera en nuestros países y el uso de los procesos que deben facilitar su adecuado cumplimiento.

Aspectos Normativos

Actualmente se encuentra vigente y obliga a los Países Miembros de la Comunidad Andina, la Decisión 571 de 2003 y su Reglamento Comunitario adoptado por la Resolución 846 de 2004. Igualmente se expidieron en su orden las Resoluciones 961 de 2005 que regula los casos especiales de

valoración y la Resolución 1239 de 2009³ que establece el nuevo formulario de Declaración Andina del Valor (DAV) con fecha límite de implementación para su presentación y transmisión electrónica, a más tardar en junio 1 de 2010, y que en Bolivia ya se aplica a partir de junio del año en curso.

En términos generales existe el debido cumplimiento de la normativa andina por parte de los Países Miembros, que por lo demás tiene carácter supranacional y prima sobre cualquier disposición nacional que le resulte contraria. Sin embargo, hay todavía algunas falencias e incumplimientos que sería necesario revisar.

Se encuentran disposiciones nacionales que podrían ser contrarias al sentido del Acuerdo sobre Valoración, por ejemplo, el hecho de prohibir la aplicación del método del Valor de Transacción en determinadas situaciones, convirtiendo la medida en obligatoria y de carácter general sin atender a la realidad comercial.

No existe armonización entre algunas disposiciones nacionales de los países andinos, particularmente en lo que tiene que ver con la valoración del Software; es así por cuanto en unos países se permite declarar como base imponible el valor únicamente del soporte físico, mientras que en otros se toma el valor total pagado incluido el valor del intangible; asimismo, se ha interpretado unilateralmente esta medida de excepción, extendiendo su aplicación a situaciones no contempladas en la Decisión 4.1 del Comité de Valoración, referida a la exclusión del valor en aduana de determinados elementos como son los derechos de licencia; asimismo se tiende a aplicar el mismo tratamiento a otros soportes con valor intangible agregado como las producciones musicales o cinematográficas, entre otros, cuando expresamente no les es permitido aplicar dicho tratamiento de excepción.

Hay todavía vacíos normativos que se habían dejado a propósito para ser regulados en la legislación de cada país; así es cuando se evidencia la ausencia de una reglamentación nacional que desarrolle lo atinente a las responsabilidades que le asisten a quien elabora y firma la Declaración de Valor, y a lo mejor la normativa nacional que ahora se aplica no acata lo señalado en el artículo 13 de la Decisión andina 571 sobre el particular.

Aún se encuentra la mención en norma interna de algunos países, respecto a que "La base imponible de los impuestos arancelarios, en las importaciones es el valor CIF...", lo que contraría abiertamente lo dispuesto en el artículo 15.1.a) del Acuerdo que al texto dice: "*por "valor en aduana de las mercancías importadas" se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas;*". Se sabe que el valor CIF no siempre corresponde al valor en aduana y mal podría tomarse como base imponible para la liquidación de los derechos causados por una importación.

Algunos de nuestros países aún no han expedido disposiciones nacionales para desarrollar aquellos aspectos que el Reglamento Comunitario les ha dejado para que cada uno de ellos lo asuma, por ejemplo, las tablas que deben ser elaboradas por la Aduana para facilitar el cálculo del valor del seguro cuando éste resulte gratuito, no se haya tomado o no se encuentre soportado documentalmente. O la aplicación del mecanismo de Ajustes de Valor Permanente que por lo demás trae ventajas al usuario. O la reglamentación de las garantías en forma de depósito monetario cuando así lo estime la Administración para acelerar los procesos de Despacho o para controlar el fraude.

Sin embargo, pese a que falta reglamentación, de otro lado se observa una tenencia común a los países nuestros, el desarrollo y proliferación de demasiadas normas y procedimientos, no siempre necesarios, que en ocasiones podrían entrar en contradicción y que generarían inseguridad jurídica al administrado y que probablemente dificultan el oportuno conocimiento al funcionario que debe aplicarlas.

Finalmente, es bueno destacar el cambio que se ha surtido en materia de Inspección previa al embarque que en diferentes épocas ha tenido cada uno de los países Miembros de la CAN. Si hacemos un poco de memoria, en la década del 70 y de los 80, se administraban sistemas de valoración extremadamente paternalistas, que garantizaban niveles de recaudación más que satisfactorios y protegían los productos nacionales.

En ese contexto se entendía la presencia de las llamadas empresas de Inspección Previa cuya actividad también se encuentra regulada en la OMC; por aquella época los países andinos aplicaban la Definición del Valor de Bruselas basada en una noción teórica del valor, que buscaba restablecer los precios declarados a los niveles de "*precio usual de competencia*", hecho que permitía subir artificialmente las bases imponibles y por supuesto aumentar el recaudo. De esta manera resultaba práctico utilizar los precios indicados por tales empresas a efectos de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Hoy por hoy, esto ya no resulta razonable ni aceptable; como se ha dicho, el bloque andino se haya en situación de plena aplicación sin reservas del Acuerdo sobre Valoración de la OMC basado en una noción positiva del valor, es decir, ya no valen consideraciones de tipo teórico para la determinación del valor en aduana, se exige en todo caso tomar en cuenta las condiciones y los precios reales de negociación sin importar si éstos son más bajos que el "*precio usual de competencia*", siempre y cuando, tales precios, sean los efectivamente pagados por el comprador al vendedor de las mercancías importadas. Esto es, los valores en aduana están basados en hechos ciertos y demostrables que impidan la arbitrariedad tanto de la administración como del administrado.

En este orden de ideas, ya no es posible tomar los precios informados por las empresas verificadoras como base de la valoración aduanera. Así lo reconoce la Decisión andina 571 de 2003 cuando en su artículo 24 señala que estas empresas no están en condiciones de determinar el valor en aduana y que su actividad debe limitarse a verificar el precio en origen, sin que tal precio adquiera carácter vinculante para la Administración, pero reconociendo su importancia como indicador de riesgo.

En armonía con lo expuesto, las leyes internas de los Países Miembros han sido modificadas para no utilizar más los servicios de las empresas de Inspección Previa en las operaciones aduaneras y, particularmente, en la verificación de precios pre-embarque. En el caso de Colombia hace más de 10 años, en el caso de Perú hace como 5 años, en el caso de Bolivia hace aproximadamente dos años y en el caso de Ecuador hace más o menos un año.

Aspectos Estructurales

Para conocer con exactitud el real funcionamiento de un servicio de valoración en particular, hay que analizar la forma como está concebida su estructura administrativa básica, los niveles de la organización a nivel nacional, las funciones y competencias asignadas a cada nivel y la dotación de recursos humanos, físicos y tecnológicos para su funcionamiento.

Un servicio de valoración bien organizado no puede constituirse en un obstáculo o traba para el libre flujo de las mercancías importadas, por el contrario, debe garantizar la práctica de lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, siendo como es, un Acuerdo comercial que facilita el libre comercio y que evita cualquier trato meramente fiscalista al sector de las importaciones. De paso, el diseño de una estructura administrativa y funcional ideal, también garantiza la aplicación de los sistemas de control adecuados.

Al respecto, la Decisión andina 571 en su artículo 20 señala: "*Las Aduanas de los Países Miembros de la Comunidad Andina dispondrán de las estructuras administrativas apropiadas de sus Servicios Nacionales de Valoración, dotándolos de las facultades y competencias que les permita cumplir con su función investigativa.*"

No se trata de una recomendación, es un mandato derivado de una norma supranacional que obliga a las Partes. Sin embargo, al parecer, no hay un desarrollo apropiado de esta norma. Así, no siempre se ve una clara estructura del Servicio de Valoración en las Aduanas andinas; en unas no se tienen todos los niveles de la organización requeridos⁴; en otras no existe una dependencia con identidad propia que tenga asignada funciones concretas en esta materia y a veces, se nota que no hay un hilo conductor entre el nivel local y el nivel central, para que las tareas vinculadas al reconocimiento y aforo de las mercancías importadas, que conllevan la verificación

del valor en aduana de las mercancías, o eventualmente las actividades del control posterior que se desarrollen, reciban las orientaciones y seguimientos respectivos.

Y qué decir del Control Posterior? Es lamentable reconocer que el control posterior aún no funciona en algunas de las aduanas andinas en su verdadera caracterización. Se podría asegurar sin pecar de exageración, que el control posterior al levante de las mercancías no existe tal y como lo recomienda la Organización Mundial de Aduanas (OMA), pese a que están creadas áreas que podrían ser aprovechadas para asignarles funciones dentro de las cuales se enmarcaría esta actividad.

Por el conocimiento que se ha podido tener de las estructuras administrativas y funcionales de las Aduanas, aún no se identifica plenamente una dependencia responsable que cumpla completamente las funciones del control posterior específicamente en el tema de la valoración aduanera; se sabe que están creadas las unidades de Fiscalización, pero fundamentalmente dedicadas a las acciones derivadas de la función represiva de las aduanas que es la cara menos amable que muestra esta Entidad. Por tal razón, el utilizar estas unidades a lo mejor no daría buenos resultados, pues al mezclar funciones eminentemente técnicas con tareas mecánicas que requieren menos especialización, difícilmente se podrá atender de manera diligente un tema tan técnico como el da la valoración aduanera.

Es en el control posterior donde la Administración puede llevar a cabo verdaderas comprobaciones, cumplir con su facultad de auditoría y con la función de determinar el valor en aduana cuando corresponda. Los métodos de valoración según el Acuerdo de Valoración de la OMC, no son fáciles ni de aplicación instantánea, además de que casi siempre requieren de información complementaria a la conocida por la Aduana durante el proceso del Despacho, que no es de rápida consecución y que la mayoría de las veces tiene su origen en el exterior. Por lo tanto, necesariamente su pleno desarrollo debe ser durante el proceso de control posterior y no durante el Despacho de las mercancías.

Al respecto se ve que la mayoría de las organizaciones administrativas de las aduanas andinas comprende una dependencia de Valoración y otra de Fiscalización, pero se observa que a veces no tienen asignadas funciones claras y delimitadas en lo que tiene que ver con las tareas relacionadas con la valoración aduanera, especialmente cuando de seguimientos o estudios de valor se trata. Esta situación en varias oportunidades ha generado conflictos de competencias entre ambas.

Este particular se torna aún más preocupante cuando se conoce que en algunos países andinos se presentan otras dependencias que tienen asignadas funciones que de una u otra forma tienen que ver con la valoración aduanera; no existe conexión alguna entre ellas, hay una verdadera ato-

mización de la valoración y por tanto se diluyen las responsabilidades. El efecto redundante en que el nivel central con funciones normativas y de seguimiento que concentra los funcionarios más capacitados, en ocasiones no puede adelantar estudios de valor y éstos quedan en cabeza de personal menos especializado ubicado en el nivel local, sin que exista un canal de comunicación directa con el área apropiada del nivel central, debido básicamente a que la estructura administrativa no permite que se ejerza una autoridad funcional directa entre ellos.

Como consecuencia, en el nivel local las verificaciones de valor son deficientes y las funciones referidas a las comprobaciones más profundas a través de estudios y de investigaciones por auditoría a empresas, no están claramente asignadas y no se llevan a cabo de manera satisfactoria, con la agravante de que cuando se pretende realizarlas, los responsables lo hacen sin tener el suficiente conocimiento y experiencia para garantizar resultados efectivos.

La pregunta obvia es, ¿por qué está sucediendo esto? Precisamente por lo que se anotaba anteriormente, la mayor parte de los esfuerzos administrativos se orientan principalmente al control durante el Despacho, lo que naturalmente va a producir más entorpecimiento que resultados efectivos. Además, se requiere que se entienda en su real dimensión lo que significa la valoración aduanera y tener una buena disposición para adecuar su desarrollo.

Aspectos procedimentales

La llamada "duda razonable"

Se ha generalizado esta expresión en nuestros países, pero no es más que el derecho que tienen las Aduanas a la duda, no solo del valor declarado sino también de los documentos presentados en apoyo de tal declaración; así lo dispuso la Organización Mundial del Comercio mediante la Decisión Ministerial 6.1 del Comité de Valoración.

Sin embargo, no siempre se encuentra un buen manejo de la "duda razonable"; las normas de valoración internas, en algunos casos, se han extralimitado en su aplicación y desarrollo, exigen el rechazo automático del valor de transacción declarado por los importadores cuando tal precio es inferior a los corrientes de mercado⁵ y en ocasiones se obliga a la sustitución de los valores declarados por precios tomados ya sea de una base de datos de precios, de informaciones físicas o virtuales, o sencillamente de disposiciones administrativas.

Si bien es cierto no se puede negar el derecho que les asiste a las aduanas de desarrollar su función controladora e investigativa, tampoco se puede desconocer la obligación que tienen de utilizar correctamente los mecanis-

mos de control que para el efecto existen, como es el caso de los precios de referencia; estos precios son indicadores de riesgo y no pueden sustituir los valores declarados sin que previamente se haya cumplido con un estudio de valor.

Hay que cumplir entonces con lo señalado en el artículo 53 del Reglamento Comunitario adoptado por la Resolución 846 de 2004 para no contrariar el espíritu del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Es más, es necesario conocer y aplicar lo dispuesto por el Comité Técnico de Valoración en Aduana en documentos elaborados por el mismo⁶.

Por otra parte, y ligado a las dudas que pueda tener la Aduana respecto a los valores declarados o documentos presentados en apoyo de los mismos, se han visto casos en que se niega el derecho al importador de retirar las mercancías de las Aduanas mediante la constitución de una garantía. Obviamente es un desconocimiento absoluto de lo que manda como prioridad el Acuerdo sobre Valoración de la OMC⁷.

Lo anterior podría tener una explicación, y es la innegable tendencia que existe, como un común denominador en nuestros países andinos, de una importante defraudación del Fisco, intencional o no, en lo atinente a la declaración del valor en aduana o base gravable sobre la que se liquidan los derechos de aduana así como los demás derechos e impuestos causados por la importación.

Por esta razón es que se observa que el esfuerzo se centra en la ejecución de controles exhaustivos durante el proceso del aforo, procedimiento que entorpece el rápido despacho de las mercancías y que no siempre redundan en verdaderos estudios e investigaciones de valor⁸ que se puedan llevar a cabo de maneja posterior. En el afán completamente válido de proteger al Fisco y de impedir que el posible defraudador no pueda ser controlado una vez se le entregue la mercancía, es que las regulaciones nacionales aplican procedimientos que no atienden a la técnica de la valoración aduanera.

Pero, ¿qué hacer entonces? Existen soluciones, basta con conocer los mecanismos que se han dispuesto sobre el particular tanto en la Organización Mundial de Aduanas como en la misma Comunidad Andina y proceder de conformidad.

Los controles en valoración aduanera no pueden concentrarse únicamente en el aspecto precio, como efectivamente ocurre durante la diligencia del aforo; hay otros elementos de igual o mayor importancia que sólo pueden ser estudiados o investigados en un momento posterior al levante de las mercancías, donde se tendrá más tiempo y oportunidad de conseguir información complementaria y contar con la cooperación del administrado.

La Declaración de Valor

Para la percepción de los Derechos de Aduana así como de los demás Derechos e Impuestos causados por la importación, es indispensable determinar el valor en aduana considerando prioritariamente los elementos de hecho y circunstancias comerciales de la operación que da origen a la importación de las mercancías valoradas.

Es indispensable tanto para el importador como para la Aduana que exista un formulario en el que se pueda declarar no solamente tales elementos de hecho sino también la forma como se ha determinado el valor. De un lado le sirve al importador de guía para declarar correctamente su valor en aduana y de otro le sirve a la Aduana para hacer las verificaciones y comprobaciones. Adicionalmente tiene un mayor beneficio cuando una vez sea revisada y aceptada tal declaración por parte de la autoridad aduanera, puedan tomarse sus datos para alimentar los sistemas de información.

El Acuerdo sobre Valoración no se ocupa en forma alguna de los formalismos de un formulario de declaración de valor; sin embargo la CAN sí ha instituido mediante norma comunitaria obligatoria para los Países Miembros, la forma y el instructivo para suplir este requerimiento. Así, en los artículos 8 y 9 de la Decisión 571 se dispone que la DAV sea un documento soporte de la declaración en aduana y que la misma sea exigida al importador por las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros.

El formato y funcionamiento han sido reglamentados mediante la Resolución de la Secretaría General de la CAN 1239 de 2009 en sustitución de la Decisión andina 379.

El formulario como tal debe ser amigable para el declarante y contener información atinente básicamente a la valoración aduanera, forma que debe prestarse fundamentalmente para la transmisión electrónica de los datos. Se recuerda que tal formato ya ha sido aprobado y se convertirá en obligatorio a más tardar en junio de 2010. La inquietud que queda es si ya ha sido divulgado y probado suficientemente para evitarle dificultades a los importadores o declarantes sobre quienes recae tal obligación.

Por último hay que llamar la atención sobre la utilización que se está dando a la Declaración Andina del Valor. ¿Se estará tomando como fuente invaluable de información y como instrumento de control? Es preocupante, pero en algunos países nuestros aún se preguntan para qué sirve la Declaración del Valor.

Banco de datos y Sistemas de información

La Decisión andina 571 en su artículo 25 dispone: "*Los Países Miembros de la Comunidad Andina deberán constituir bancos de datos a los efectos de la*

valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. La utilización de los bancos de datos **no debe llevar al rechazo automático del valor de transacción** de las mercancías importadas. Debe permitir la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para generar y fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 17 de esta Decisión, para el control y la elaboración de programas sobre estudios e investigaciones de valor. Asimismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración de que tratan los artículos 2, 3 y 7 del Acuerdo, siempre que se cumpla con los requisitos exigidos para cada método.” (Resaltado fuera de texto).

Para dar cumplimiento a este mandato supranacional, es necesario entender lo que es un banco de datos de valoración aduanera.

Los archivos informáticos o módulos contenidos en un banco de datos pueden definirse y alimentarse de acuerdo con lo siguiente, entre otros componentes:

- importador
- exportador
- mercancía
- infractores
- contratación
- precios internacionales
- personas vinculadas
- país de compra
- valores en aduana, aceptados por la autoridad aduanera (Decisiones sobre Valoración).
- regímenes aduaneros que requieran seguimiento para la valoración.
- actos administrativos referidos al valor (Ajustes de Valor Permanente, declaraciones simplificadas, etc.)
- archivo doctrinario.
- tipos de cambio

Estos módulos deben constituirse mediante fichas informáticas en las que se detallan los atributos propios de cada uno de ellos para su configuración.

Una vez constituido el banco de datos, se debe permitir el acceso a la información por parte de los funcionarios competentes de la aduana, y en ocasiones a los mismos importadores, agentes u operadores de comercio exterior, con ciertas limitaciones derivadas de la información confidencial y el secreto comercial, evitando que tomen los precios referenciales para sustituir los declarados.

El uso acertado de la información en la valoración aduanera de las mercancías importadas resulta definitivo para asegurar la correcta aplicación de la

norma, desarrollar los mecanismos de control que eviten la defraudación y garantizar una recaudación justa derivada de la determinación de una base imponible apropiada.

Además, cuando exista en los bancos de datos sobre valoración información sobre valores en aduana ya determinados y aceptados en aplicación del Método del Valor de Transacción según los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se podrá tomar esta información para la aplicación de los métodos del Valor de Transacción de mercancías idénticas o similares. De igual manera los valores en aduana determinados por otro método podrán ser utilizados en el procedimiento del último recurso, con el cumplimiento de todos los requisitos legales.

Sin embargo, como puede verse frente a la situación real de algunos de los países andinos, los bancos de datos que se han constituido, más bien deberían llamarse bases de precios, pues no han tenido en cuenta lo señalado en el artículo 25 de la Decisión 571.

Los sistemas de las aduanas estarían todavía alimentados con la información de los precios verificados por las empresas de Inspección preembarque y podrían estar desactualizados.

Igualmente las bases de datos podrían estar tomando los valores de la totalidad de declaraciones de aduana y de valor presentadas en un momento determinado. Estos valores declarados no necesariamente estarían analizados. Se corre el riesgo de que tales valores, no siempre confiables, puedan ser tomados como base de valoración de otras mercancías o utilizados por el funcionario durante la diligencia de despacho en sustitución de los valores declarados.

En este sentido hay que reiterar lo dicho en la norma citada, la información tomada del banco de datos **no puede llevar al rechazo automático** del valor de transacción de las mercancías importadas y sus datos únicamente **servirán como indicadores de riesgo para fundamentar las dudas** que tenga la administración aduanera.

A estos efectos el artículo 2 del Reglamento comunitario define dentro del concepto de precios de referencia, los precios de carácter internacional tomados de los bancos de datos, concepto que luego es desarrollado por el artículo 53 del mismo Reglamento donde se insiste una vez más en la correcta utilización de esta información para no contrariar las normas de valoración aduanera.

Las bases de datos limitadas a los precios de las mercancías no se pueden tomar como información técnica y útil a efectos de la valoración aduanera. Justamente uno de los elementos que tendría que generar información para alimentar estas bases de datos es la Declaración Andina del Valor; sin embargo, se desperdicia esta posibilidad pues no hay un control riguroso

en cuanto a la información consignada en los formularios; no se estudia o se revisa el contenido de los mismos ni se hacen chequeos de cruce de información para evaluar la consistencia de unas casillas con otras.

Por la amplia utilización que tiene una base de datos en valoración, no es razonable que la misma únicamente se refiera a los precios de las mercancías cualquiera que sea su fuente⁹. La información contenida en una base de datos de valoración debe permitir conocer, además del comportamiento de los precios en el mercado internacional, la identificación de otras variables que inciden en la valoración tales como los principales importadores y sus características particulares, la existencia de personas vinculadas y la incidencia de la vinculación en los precios declarados, mercancías que se importan en grandes volúmenes, antecedentes de valores en aduana ya determinados y aceptados por la autoridad aduanera, la tendencia sobre la aplicación de los diferentes métodos de valoración, entre otros elementos que permitan definir criterios de riesgo.

La ausencia de un módulo donde vayan las decisiones de valoración y todos aquellos casos aceptados en un proceso de Despacho, así como los estudios que concluyen en el área de Control Posterior, corren el riesgo de no ser utilizados para situaciones futuras.

Gestión del riesgo

De la existencia y buen uso del banco de datos en valoración, se desprende un buen sistema de gestión o administración del riesgo, el que se encuentra íntimamente relacionado con las técnicas de control implementadas por la Aduana, las cuales deben conservar un punto de equilibrio con la facilitación y buen servicio aduanero para no entorpecer el flujo internacional de mercancías.

En asuntos de valoración aduanera, una buena gestión del riesgo asegura resultados satisfactorios cuando los esfuerzos se centran en operaciones o en operadores de más alto riesgo, mientras que los de más bajo riesgo tendrían un tratamiento diferente.

Con información referida por ejemplo a un registro y estratificación de importadores, se puede usar el banco de datos sobre valoración, para seleccionar aquellos a quienes se les realizará auditorías de control posterior con base en las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC; la eventual aceptación de los valores declarados o su determinación después de la auditoría, se constituye en nueva fuente de información a ser ingresada en la base de datos para futuras referencias.

Es así como estas acciones de control deben retroalimentar al nivel central para la actualización del banco de datos; los resultados obtenidos de la verificación o comprobación, además de llevar a la constitución de las llamadas Decisiones de valoración que contienen los valores en aduana

aceptados o determinados, pueden permitir la identificación y evaluación de otras situaciones encontradas referidas por ejemplo, a nuevas formas de fraude, mercancías sensibles, infractores, sistemas de contratación, todo con el objeto de disponer de más información para resolver casos futuros.

Pero en la práctica no se ve que esta forma de administración se lleve a cabo. El error más frecuente que se tiene es el desconocimiento del comportamiento del importador para poderlo clasificar a efectos de los controles. Este desconocimiento se debe de una lado a la falta de un registro en la Aduana y a la no capitalización de los resultados que eventualmente se puedan tener de investigaciones o auditorias de control posterior.

Grado de facilitación

Ha nacido un nuevo concepto en las administraciones aduaneras acerca de la cultura tributaria y el cumplimiento **voluntario** de las obligaciones de los operadores de comercio exterior.

Hoy por hoy existe un escaso desarrollo de una cultura de la tributación entre la población económicamente activa, que está en condiciones de contribuir al presupuesto de la Nación a través de la recaudación, de manera especial en lo que tiene que ver con los derechos de aduana y demás impuestos causados por la importación de las mercancías.

Esta situación la genera el grado de desconocimiento que exista sobre las obligaciones fiscales, así como sobre la importancia que tiene la tributación para alcanzar los objetivos mínimos propuestos por un Estado para generar bienestar y desarrollo, o quizás porque existe una percepción negativa sobre la efectividad en la administración de los recursos públicos obtenidos.

Pero el factor más determinante es la ausencia de una cultura institucional enfocada a facilitar la comprensión y cumplimiento de las obligaciones fiscales y la disposición de una infraestructura no adecuada para la prestación del servicio de comercio exterior.

Las consecuencias no se hacen esperar, la cantidad de personas que efectivamente pagan sus impuestos es muy baja en relación con el potencial recaudador, hay un alto nivel de evasión y elusión de los derechos aduaneros, se incrementan cada vez más las prácticas fraudulentas, incluido el contrabando, y no hay suficiente motivación ciudadana para apoyar los procesos de recaudo.

Conclusiones y recomendaciones

Se encuentran todavía muchas dificultades en nuestros países que han impedido un pleno desarrollo de las normas y técnicas de valoración aduanera. Entre otras, tenemos:

- Los responsables de la valoración en las aduanas no se dedican exclusivamente a los estudios de valor por tener diversas funciones relativas a otros temas, lo que les impide tener una especialización en valoración aduanera, aunque hayan recibido cursos de capacitación.
- La presión que se tiene del importador cuando los estudios de valor se adelantan sin haber obtenido el levante de las mercancías por no haberse constituido garantía.
- La escasez de profesionales para atender las comprobaciones posteriores derivadas de una gestión del riesgo o de denuncias o simplemente de programas previamente diseñados.
- Las estructuras administrativas actuales que pueden no ser las apropiadas para hacer las verificaciones, comprobaciones y auditorías y que en ocasiones impiden un apoyo formal y sistemático.
- Los procesos a veces lentos y engorrosos para obtener pruebas y documentos en el exterior, lo que entorpece y no permite resolver oportunamente los estudios de valor.
- La ausencia o falta de desarrollo de un proceso de cultura tributaria para que los usuarios decidan cumplir voluntariamente con su obligación aduanera.
- La alta incidencia del fraude que perjudica al Fisco y a los importadores del sector formal de la economía.
- El desconocimiento o falta de capacitación en la materia por parte de algunos operadores o responsables de la determinación y declaración del valor en aduana de las mercancías importadas.
- La falta de cooperación por parte de los importadores o declarantes e inclusive de algunos países cuando son requeridos.

Por último se recomienda y solicita revisar la norma nacional para que pueda estar alineada con el Acuerdo sobre Valoración y disposiciones andinas así como la reglamentación de aquellos aspectos que todavía se encuentran pendientes.

Revisar las instrucciones internas sobre la aplicación del Acuerdo que pueden tener imprecisiones que inducen a error.

Desarrollar y fortalecer el mecanismo de las garantías para agilizar los procesos de despacho y entrega de las mercancías.

Permitir para personas naturales o pequeños importadores, y lo más importante, para controlar el fraude, se constituyan garantías personales a manera de depósitos para asegurar el pago de los tributos en los casos de controversias de valor. Esto requiere de legislación y reglamentación interna.

Estudiar la posibilidad de simplificar el contenido de la Declaración Andina del Valor.

Flexibilizar los requisitos y formalidades que deben reunir los documentos probatorios que se puedan tener en cuenta en las investigaciones aduaneras de control posterior para determinar el valor.

Difundir la aplicación del Acuerdo entre los usuarios externos como gremios, empresas, importadores, agentes de aduana, etc.

En resumen, se puede encontrar fácil solución a los problemas encontrados a través de acciones planificadas de la Administración aduanera que conduzcan al cumplimiento de estos grandes objetivos:

- Priorizar el servicio sobre las acciones represivas
- Estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones aduaneras
- Desestimular la tendencia a la evasión
- Aplicar controles inteligentes en el momento adecuado.

NOTAS

¹ Por disposición del Artículo II.2 del Tratado por el que se crea la OMC.

² Plena vigencia a partir del año 2000 sin lugar a reservas.

³ Actualiza la Resolución 1112 de 2007 reglamentaria del funcionamiento y formato de la DAV y su Resolución modificatoria 1137 de 2007 respecto a la fecha de entrada en vigor.

⁴ Funciones de valoración en el nivel local, nivel central y de requerirse en un nivel regional.

⁵ Ver Opinión Consultiva 2.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana (CTVA)

⁶ "Una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos" de diciembre de 2004.

⁷ Artículo 13 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y artículo 61 del Reglamento Comunitario.

⁸ El aforo es una actividad aduanera que debe cumplirse en el menor tiempo posible teniendo en cuenta únicamente los documentos que se le han presentado como soporte de la importación de que se trate.

⁹ Precios referenciales

Jacqueline Villegas de Montes*

La fiscalización y determinación aduanera

* Gerente General de la Aduana Nacional de Bolivia. Experta internacional en Documento Único Aduanero. Fue Consultora Senior de las Naciones Unidas en proyectos tributarios. Administradora de Empresas con más de diez años de experiencia en la Aduana Nacional de Bolivia.

Desde la promulgación de la Ley General de Aduanas - Ley 1990, en la gestión 1999, la Aduana Nacional de Bolivia ha emprendido la tarea de reestructurar las labores operativas y de control con el objeto básico de modernizar y automatizar todos los procesos y regímenes aduaneros.

Amparados en esta nueva norma legal, la cual abraza la lógica y operativa establecida inicialmente en el convenio de KYOTO y demás acuerdos internacionales, la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) procedió a redefinir los procesos y procedimientos de control tomando en cuenta el objetivo principal establecido por la Organización Mundial de Comercio sobre la facilitación del comercio internacional, esto sin dejar de lado lo establecido en el artículo tercero de la Ley General de Aduanas, que a la letra indica:

"La Aduana Nacional es la institución encargada de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos que gravan las mismas y de generar las estadísticas de ese movimiento, sin perjuicio de otras atribuciones o funciones que le fijen las leyes."

Para el logro del objetivo mencionado, la Aduana Nacional de Bolivia ha implantado los siguientes 3 niveles de control, que fueron plasmados en normas internacionales como la Decisión 574 "Control Aduanero" de la Comunidad Andina de Naciones y en procedimientos internos operativos de la ANB.

- a) **Control anterior**, que es el ejercido por la administración aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera de mercancías.
- b) **Control durante el despacho**, que es el ejercido desde el momento de la admisión de la declaración por la aduana y hasta el momento del levante o embarque de las mercancías.
- c) **Control posterior**, que es el ejercido a partir del levante o del embarque de las mercancías despachadas para un determinado régimen aduanero."

Cabe mencionar que la implementación de estos controles no podía ser posible sin el intercambio de información con otras entidades de control nacional¹ y el fortalecimiento de la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional para posibilitar el intercambio de información con áreas de control de aduanas vecinas como ser la Receita Federal do Brasil, Servicio Nacional de Aduanas de Chile, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú, Administración Federal de Ingresos Públicos de la Argentina, etc.

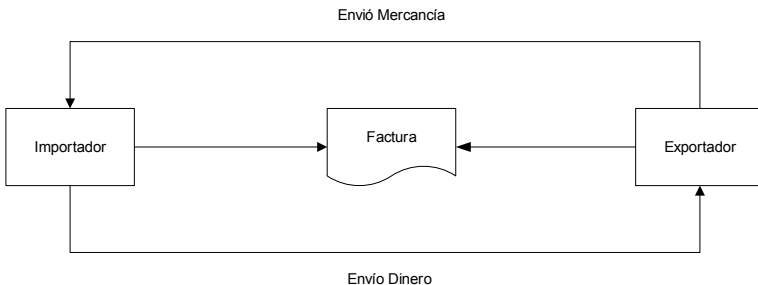
A la fecha, la ANB a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización, es parte de oficinas de inteligencia internacional como ser las oficinas del RILO (Regional Intelligence Liaison Office) que constituye una red mundial para el

intercambio de información entre las Aduanas de todo el mundo que maneja datos relacionados con las actividades ilícitas relativas a materias aduaneras y que opera bajo el marco de la OMA (Organización Mundial de Aduanas).

Esta red mundial de intercambio de información está apoyada por CEN (Custom Enforcement Network), que es un sistema de información que contiene datos acerca de las incautaciones de mercancías y actividades controladas por las aduanas de todo el mundo.

Por otra parte, la Aduana Nacional ha comenzado a trabajar en coordinación con la INTERPOL en seguimiento específico de flujos comerciales y control de operadores de comercio exterior vinculados a delitos como lavado de dinero, narcotráfico, propiedad intelectual, piratería, etc.

El trabajo de control y fiscalización que realiza la Aduana Nacional es aplicado a toda la cadena del comercio internacional desde el acuerdo de compra venta internacional entre proveedor y vendedor, que puede reflejarse en un contrato hasta la nacionalización de la misma en territorio aduanero boliviano e incluye los controles no habituales establecidos para las zonas francas de nuestro país.



Considerando lo antes expresado, es necesario exponer algunas definiciones específicas presentadas a nivel comunidad andina sobre el tema de fiscalización y control aduaneros.

Fraude proviene del latín "fraus o fraudes" que traducido al español significa "engaño" y está definido como el acto contrario a la verdad y a la rectitud, tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros. Comprende tanto al ilícito tributario contravencional como al ilícito tributario penal. No incluye el concepto de "economía de opción" que es optar por un régimen tributario que se considere más beneficioso a una economía determinada.

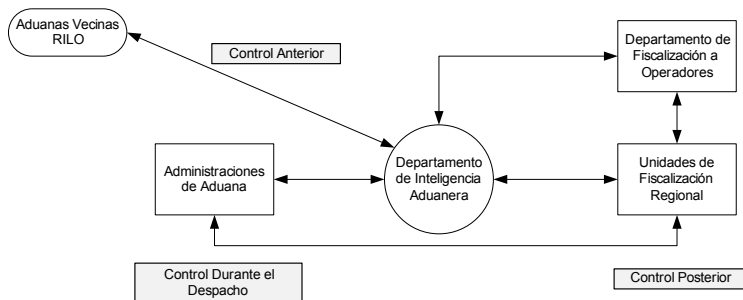
La OMA define el fraude comercial de la siguiente manera: "cualquier infracción o delito contra estatutos o disposiciones regulatorias en que la aduana sea responsable de asegurar su cumplimiento, incluyendo:

- a) *Evadir o intentar evadir el pago de derechos-aranceles-impuestos al flujo de mercancías.*
- b) *Evadir o intentar evadir cualquier prohibición o restricción a que estén sujetas las mercancías.*
- c) *Recibir o intentar recibir cualquier reembolso, subsidio u otro desembolso al cual no se tiene derecho legítimo.*
- d) *Obtener o intentar obtener en forma ilícita algún beneficio que perjudique los principios y las prácticas de competencia leal de negocios”.*

De la misma manera la normativa nacional a través de la Ley General de Aduanas y su Reglamento y el Código Tributario y su reglamento establecen y aclaran los ilícitos aduaneros existentes diferenciando los mismos por sus características en contravencionales y delitos (jurisdiccionales).

Procesos de control y fiscalización aduanera

La Aduana Nacional de Bolivia ha implementado en el marco de lo establecido en las normas legales vigentes el siguiente esquema de control y fiscalización posterior.



1ra etapa. Controles anteriores, establecidos en el régimen de tránsito y en el régimen de Depósito; estos controles tienen como fuente de información los reportes de exportación o reexpedición emitidos por aduanas vecinas, los que son utilizados en las Administraciones Aduaneras de Frontera el momento de validar el registro de Tránsitos Aduaneros e identificar aquellos que no se presentaron a control aduanero boliviano para su respectivo inicio de acción legal.

Esta misma información es utilizada en las aduanas de destino en el momento de la emisión del parte de recepción a fin de validar y evitar el cambio de mercancías en ruta.

2da etapa. Control durante el despacho, El proceso de control en el aforo está determinado por dos variables claramente diferenciadas pero vinculadas entre sí; la primera de éstas está relacionada a los comités de selectividad tanto nacional como regionales y la segunda se encuentra validada por las administraciones de aduana como parte ejecutora de los procesos de aforo.

Los resultados de estos controles son verificados y retroalimentados al Departamento de Inteligencia Aduanera a fin de determinar las acciones a seguir por cada instancia de control es decir Administrador, Unidades de Fiscalización, Departamento de Fiscalización a Operadores, COA, Aduanas Vecinas, otras instancias

3ra etapa. Control posterior o Fiscalización Aduanera Posterior (FAP), que constituye el conjunto de actividades a través de las cuales la Aduana Nacional verifica e investiga los hechos, actos, sus elementos, relaciones y circunstancias emergentes de las operaciones de comercio exterior.

1. Inicio

Se inicia con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes.

2. Ejecución de la FAP

Durante la ejecución de la FAP, los funcionarios actuantes obtienen información y documentación de acuerdo al alcance de la fiscalización, la cual es revisada, evaluada y verificada con objeto de determinar o no la existencia de deuda tributaria.

Dentro de la ejecución de la FAP se debe considerar lo siguiente:

2.1. Facultades de los funcionarios actuantes en la fiscalización

A efectos de ejecutar la FAP los funcionarios encargados de la fiscalización pueden:

- 1.1.1. Requerir al Operador la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.
- 1.1.2. Inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos, programas de sistema (software de base) y programas de aplicación (software de aplicación) incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad, la informa-

ción contenida en las bases de datos y toda otra documentación que sustente la obligación tributaria o la obligación de pago.

- 1.1.3. Realizar actuaciones de inspección material de bienes, locales, elementos, explotaciones e instalaciones relacionados con el hecho imponible. Requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando fuera necesario o cuando tropezara con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.
- 1.1.4. Requerir de las entidades públicas, operadores de comercio exterior, auxiliares de la función pública aduanera y terceros, la información y documentación relativas a funciones del Operador, así como la presentación de dictámenes técnicos elaborados por profesionales especializados en la materia.
- 1.1.5. Solicitar información a otras Administraciones Tributarias, empresas o instituciones tanto nacionales como extranjeras, así como a organismos internacionales.
- 1.1.6. Recabar del juez cautelar de turno, orden de allanamiento, requisa y secuestro.
- 1.1.7. Practicar las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, cantidad, calidad, medida, origen, procedencia, valor, costo de producción, manipulación, transformación, transporte y comercialización de las mercancías.
- 1.1.8. Realizar inspección e inventario de mercancías, en establecimientos del Operador o vinculados a éste, mismo que deberá prestar el apoyo logístico correspondiente (estiba, desestiba, descarga y otros).
- 1.1.9. Realizar, en coordinación con las autoridades aduaneras del país interesado, investigaciones fuera del territorio nacional, con el objeto de obtener elementos de juicio para prevenir, investigar, comprobar o reprimir delitos y contravenciones aduaneras.

2.2. Obligaciones del sujeto pasivo, responsables y terceros

Constituyen obligaciones para el sujeto pasivo, responsables y terceros, a efectos de la FAP:

- 2.2.1. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.

- 2.2.2. Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en bancos y otras instituciones financieras.
- 2.2.3. Conforme a lo establecido en disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición los mismos, en la forma y plazos en que el fiscalizador los requiera.
- 2.2.4. Permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación) incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.
- 2.2.5. Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticos provistos por la Administración Tributaria, en los equipos y recursos de computación que utilizarán, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.

Asimismo, toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con el Operador, cuando fuere requerido expresamente.

El incumplimiento de la obligación de informar no podrá ampararse en disposiciones normativas, estatutarias, contractuales y reglamentos internos de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efecto de impedir la comprobación de las operaciones sujetas a fiscalización.

2.3. Alcance de la fiscalización

La FAP verifica un despacho u operación aduanera específica o las operaciones aduaneras realizadas por el Operador durante el período sujeto a fiscalización a través del análisis técnico de los antecedentes y otros documentos relacionados con las operaciones de comercio exterior; revisando valor, origen, clasificación arancelaria, cantidad, aplicación de alícuotas y otros, además de verificar la correcta aplicación de la normativa vigente, según corresponda.

2.4. Lugar y plazo de la fiscalización

De conformidad al artículo 101º del CTB, la fiscalización aduanera posterior se podrá desarrollar en los siguientes lugares indistintamente:

- a. En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiera designado.
- b. Donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o se encuentren los bienes gravados.
- c. Donde exista alguna prueba al menos parcial, de la realización del hecho imponible.
- d. En casos debidamente justificados, estas facultades podrán ejercerse en las oficinas públicas; en estos casos la documentación entregada por el contribuyente deberá ser debidamente preservada, bajo responsabilidad funcionaria.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo V del artículo 104º del CTB la fiscalización aduanera posterior debe concluir en un plazo no mayor a doce (12) meses, prorrogables por seis (6) meses más mediante Resolución Administrativa de la MAE.

2.5. Método de determinación de la base imponible

- 2.5.1. La base imponible se determinará sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable el hecho generador del tributo.
- 2.5.2. De conformidad a lo establecido en el artículo 44º del CTB se determinará la base imponible utilizando el método sobre base presunta cuando la información necesaria para la determinación sobre base cierta no haya sido proporcionada por el Operador.

Asimismo, de conformidad al párrafo III del artículo 80º del CTB, las presunciones no establecidas serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común.

3. Resultados de la FAP

Como resultado de la FAP se puede determinar lo siguiente:

3.1. Presunción de la comisión de contravención:

- a. Contravención tributaria por Omisión de pago prevista en el artículo 160º, numeral 3 y el artículo 165º del CTB, cuando los

tributos omitidos por cada operación aduanera sean inferiores a 50.000 UFVs

- b. Contravenciones aduaneras, conforme lo establecido en el artículo 160° numerales 5 y 6 del CTB, el artículo 186° de la Ley General de Aduanas y el Anexo de clasificación de contravenciones aduaneras y graduación de sanciones.
- c. Contravención tributaria por contrabando prevista en el artículo 160°, numeral 4 y último párrafo del artículo 181° del CTB modificado por el artículo 56° de la Ley Financial "Presupuesto General de la Nación-Gestión 2009" y el artículo 32° del Decreto Supremo N° 0014 de 19/02/09, que establecen que el Contrabando de mercancías cuyo valor del tributo omitido sea igual o menor a 200.000 UFVs será considerado contravención tributaria.

3.2. Presunción de la comisión de delito tributario

- a. Delito de Contrabando de mercancías previsto en el artículo 175° numeral 5 y el artículo 181° del CTB, cuando el valor del tributo omitido sea superior a UFVs 200.000.
- b. Delito de Defraudación Aduanera previsto en el artículo 175° numeral 2 y el artículo 178° del CTB, cuando el valor del tributo omitido por cada operación aduanera sea mayor o igual a 50.000 UFVs.
- c. Otros delitos aduaneros tipificados en los artículos 171° al 176° de la Ley General de Aduanas:
 - i. Delito de usurpación de funciones aduaneras, quien ejerza atribuciones de funcionario o empleado público aduanero o de auxiliar de la función pública aduanera, sin estar debidamente autorizado o designado para hacerlo y habilitado mediante los registros correspondientes, causando perjuicio al Estado o a los particulares
 - ii. Delito de sustracción de prenda aduanera, el que mediante cualquier medio sustraiga o se apodereare ilegítimamente de mercancías que constituyen prenda aduanera. Este delito será sancionado con privación de libertad de uno a tres años, con el resarcimiento de los daños y perjuicios y la restitución de las mercancías o su equivalente a favor del consignante, consignatario o propietario de las mismas, incluyendo el pago de los tributos aduaneros.

- iii. Delito de falsificación de documentos aduaneros, el que falsifique o altere documentos, declaraciones o registros informáticos aduaneros.
- iv. Delito de asociación delictiva aduanera, los funcionarios o servidores públicos aduaneros, los auxiliares de la función pública aduanera, los transportadores internacionales, los concesionarios de depósitos aduaneros o de otras actividades o servicios aduaneros; consignantes, consignatarios o propietarios de mercancías y los operadores de comercio exterior que participen en forma asociada en la comisión de los delitos aduaneros tipificados en la presente Ley.
- v. Delito de falsedad aduanera, el servidor público que posibilite y facilite a terceros la importación o exportación de mercancías que estén prohibidas por ley expresa; o posibilite la exoneración o disminución indebida de tributos aduaneros, así como los que informan o certifican falsamente sobre la persona del importador o exportador o sobre la calidad, cantidad, precio, origen, embarque o destino de las mercancías.
- vi. Delito de cohecho activo aduanero cuando una persona natural o jurídica oferta o entrega un beneficio a un funcionario con el fin de que contribuya a la comisión del delito. El cohecho pasivo se produce con la aceptación del funcionario aduanero y el incumplimiento de sus funciones a fin de facilitar la comisión del delito aduanero.

4. Emisión de Vista de Cargo

De conformidad con lo establecido en el párrafo I del artículo 96º del CTB y el artículo 18 del RCTB, la Vista de Cargo contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

5. Emisión de Acta de Intervención contravencional

En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación. Asimismo, debe contener la siguiente información, de acuerdo a lo establecido en el artículo 66º del RCTB:

- a) Número del Acta de Intervención.
- b) Fecha.
- c) Relación circunstanciada de los hechos.
- d) Identificación de los presuntos responsables, cuando corresponda.
- e) Descripción de la mercancía y de los instrumentos decomisados.
- f) Valoración preliminar de la mercancía decomisada y liquidación previa de los tributos.
- g) Disposición de monetización inmediata de las mercancías.
- h) Firma, nombre y cargo de los funcionarios intervinientes.

6. Emisión de Acta de Intervención por delito

Se elaboran el Acta de Intervención conforme a lo establecido en el artículo 187° del CTB y el Manual de Gestión para la etapa preparatoria de juicio en procesos penales aduaneros, que será presentado con el expediente completo por la GNF o la Gerencia Regional al Ministerio Público de acuerdo a lo establecido en el artículo 49° del Código de Procedimiento Penal y 184° del CTB.

7. Emisión de la Resolución Determinativa

En caso de no existir hallazgos o si la deuda tributaria hubiera sido pagada totalmente antes de la emisión de la Vista de Cargo o del Acta de Intervención contravencional, de conformidad a lo establecido en el artículo 104°, párrafo VI del CTB, se elabora Resolución Determinativa, en la que especifica la inexistencia de deuda tributaria y dispone el archivo del expediente.

NOTAS

¹ Unidad de Investigación Financiera, Servicio de Impuestos Nacionales, la FELCN, INTERPOL, etc.

Alberto Goitia Málaga*

La Ley General de Aduanas a sus 10 años de vigencia y sus perspectivas en el Nuevo Estado Plurinacional de Bolivia

* Director de la Aduana Nacional de Bolivia, Presidente de la Academia Nacional de Investigación en Tributación y catedrático de Derecho Aduanero de la Universidad Andina Simón Bolívar. Fue Presidente de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana de Bolivia y de la Cámara Regional de Despachantes de Aduana de La Paz.

28 de julio de 1999

El 28 de julio del presente año la Ley N° 1990 Ley General de Aduanas, cumplió diez años de vigencia. En esa fecha no hubo festejos oficiales ni privados que destaquen el aporte que representó para el Estado; pocos recordaron aquel décimo aniversario. Sin embargo los actores que hace diez años vimos culminar una labor que pocas veces se había intentado en la historia de Bolivia, tenemos presente su importancia aunque la satisfacción deja la sensación de que algunos de los objetivos trazados no se han logrado. Era una sensación de alegría amainada porque es una Ley que está languideciendo, debilitándose no por el paso del tiempo, sino por el virus de la indiferencia y por las constantes violaciones de que es objeto que persiguen su extinción, la cual reaviva la amenaza del desorden tributario y aduanero. Se generan sentimientos encontrados, porque a la vez, esa Ley se ha convertido en un instrumento regulador algunos han logrado aprovecharla para tergiversarla en beneficio propio, con fines oscuros, corrompiendo a quienes tienen el deber de hacerla cumplir.

En su momento resaltó el haberse constituido en una ley que convulsionó a ese mundillo desordenado y artero de contrabandistas y defraudadores. Causó revuelo al grado de generar marchas de miles de personas movilizadas con bajos intereses que la calificaban como la nueva Ley 1008; “Ley maldita”, decían sus detractores que al penalizar las conductas habituales del fraude aduanero faltarían cárceles para albergar a todos los que tendrían que purgar por esas inconductas.

Pero era una visión miope, aislada, aunque con facilidades para movilizar gente que confrontaban su postura con la que esgrimía el criterio de los Organismos internacionales que financiaron la reforma aduanera, con los importadores y exportadores que demandaban trato justo y sin discriminaciones, con productores que esperaban un mercado de libre competencia, con muchos operadores del comercio exterior que advertían que por primera vez en muchos años la voluntad política acompañaba al cambio y la innovación. Vislumbraban un país diferente, ordenado aduaneramente, debidamente regulado, en el que la equidad y la ecuanimidad debían primar en materia de comercio exterior, en el que se erradicaran las viejas prácticas del cohecho, del prevendalismo, del asistencialismo, de la demagogia, del contubernio y del nepotismo entre otros males. Había una necesidad ante la cual se actuó oportunamente.

Las necesidades que la precedieron y las soluciones adoptadas

Una de las necesidades que justificaba la creación de una ley de aduanas fue el de erradicar las prácticas de corrupción de las entidades del Sector

Público. La Reforma Aduanera iniciada en agosto de 1999, con la creación de la Ley General de Aduanas Nº 1990, de 28 de julio de aquel año daba inicio a reformas en la estructura del propio Estado. Después de ella se llevaron adelante procesos similares en otros entes estatales, principalmente el Servicio de Impuestos Nacionales y el Servicio Nacional de Caminos.

Fue una visión que se contrapuso a la de acudir a simples remiendos que durante más de treinta años se venían implementando sin resultados concretos, que únicamente servían para acompañar los discursos de candidatos presidenciales y estructuras partidarias empeñadas en justificar planes de gobierno que al tener que traducirse en resultados concretos, quedaban limitados a falsas acciones tendentes a erradicar el contrabando y el tráfico de influencias en la Aduana.

Dos años antes de la vigencia de la Ley Nº 1990, a instancia de la Confederación de Empresarios Privados de Bolivia y a motivación de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana, apoyada por la determinación del Fondo Monetario Internacional que se sentía utilizado al financiar procesos insulsos de moralización y modernización aduanera, nació el proceso de reforma aduanera. Merece ser recordado por ese mérito el funcionario de la Aduana de Francia Sr. Ives Soler, comisionado por el Fondo Monetario Internacional para que acompañe el nuevo proceso de reforma.

Aquel esfuerzo sirvió para fortalecer la determinación de exigir al gobierno de entonces, la creación de una Ley que permita lograr la erradicación de la corrupción de la aduana, en todos sus matices y superar la ineficiencia del servidor público aduanero, viabilizando la modernización de la aduana. Los cambios que se consideraron necesarios se sustentaron en los principios de facilitación, simplificación y de buena fe. Ese fue el escenario que se brindó a quienes conformamos la comisión redactora de la nueva Ley.

La reticencia de funcionarios del sector público, principalmente de la vieja Aduana y de algunos políticos que vieron que sus espacios de poder corrían el riesgo de perderse, fue el primer escollo que debió superarse; el segundo fue un conjunto de paradigmas que impedían comprender las propuestas de cambio a partir de rechazar que se otorgara a la nueva Aduana la calidad de entidad autárquica. Valga adelantar que ese profundo significado jamás fue comprendido ni aplicado en su verdadera dimensión.

Esos paradigmas bloqueaban la comprensión de la necesidad de introducir el aforo selectivo y aleatorio, la inamovilidad funcionaria, el blindaje para que la aduana sirva únicamente a los intereses de la colectividad y no de parcialidad o intereses político partidistas o económicos; la oralidad del proceso penal aduanero, la adopción de conductas típicas del derecho penal general al derecho aduanero a partir de la inclusión de otros ilícitos aduaneros adicionales al contrabando y a la defraudación. Afortunada-

mente fueron inútiles los esfuerzos contrarios a la elaboración de una ley General de Aduanas y su ingreso en vigencia, o, en términos sencillos, de conservar el statu quo existente hasta ese momento. La Ley se aprobó en desmedro de apetitos políticos y sectoriales de algunos actores que de esa manera sucumbieron frente a la demanda popular de exigir una aduana idónea. Los paradigmas de la viaja aduana quedaron remozados por otros de servicio público, de independencia y de transparencia.

El cambio de actitud gubernamental permitió la creación de un ente autárquico, que debe impedir a los gobernantes de turno utilizarla para la recaudación paralela, para el acomodo de sus acólitos o para el tráfico de influencias. La estructura orgánica, en tanto la Ley sea obedecida es en su esencia, inafectable políticamente, genera derechos para los administrados que impiden el abuso o la discrecionalidad de los funcionarios públicos. Sus autoridades deben ser elegidas por cinco años, su remoción, se justifica por cumplimiento del período de designación, previa elección del sustituto de la misma manera que aquel que debe ser sustituido o, por fallecimiento, renuncia o destitución previo proceso sancionatorio concluido. Los funcionarios aduaneros, en tanto no sufran sanción por actos ilegales en el ejercicio de sus funciones, están garantizados con una carrera administrativa que los debe mantener inmunes a los vaivenes políticos o sectoriales; prevalece la causal de impedimento para ser aduanero, que afecta a quienes tengan vínculos de consanguinidad o afinidad con el Presidente o Vicepresidente de la República, Ministros de Estado, Senadores, Diputados y Presidente Ejecutivo y Directores de la Aduana Nacional o personal jerárquico de la misma, así como tener cargos condenatorios ejecutoriados con el Estado o por procesos administrativos, al igual que realizar simultáneamente actividades de comercio internacional.

La modernización se inició con la aprobación de la Ley y prosiguió con la adopción de un sistema informático especializado para la gestión y administración aduaneras, creado por la UNCTAD (NACIONES UNIDAS). Su eficiencia fue previamente comprobada en otras aduanas del orbe; con ese instrumento se debe evitar la discrecionalidad funcionaria o al menos minimizarla para que el servicio aduanero sea más eficiente y transparente. Transcurridos los años fue implementado por los técnicos aduaneros a tal grado que el SIDUNEA ++ boliviano ha sido considerado como un modelo de desarrollo incomparable a nivel mundial, esforzándolo más allá de su capacidad inicial y de sus límites máximos. La cantidad de operaciones que por su intermedio se realizan supera en miles por ciento el promedio estimado en su inicio. Ese esfuerzo ha determinado su agotamiento y como todo sistema informático debe ser innovado adoptándose sistemas operativos, lenguaje y demás mecanismos necesarios.

Cabe destacar que en el ámbito de las comunicaciones, para lograr independencia operativa y exclusividad del servicio, la Aduana Nacional adquiri-

rió y tiene en servicio un moderno sistema satelital complementado por comunicaciones wi max, creándose así el canal por el que ahora el sistema SIDUNEA ++ se despliega y ejecuta a nivel nacional y en el futuro pueda hacerlo cualquier otro que lo reemplace.

Con igual o mayor importancia la LGA propuso un sistema aduanero-penal especial, que le otorgaba al Poder Judicial el rol procesal y sancionatorio y al Ministerio Público la dirección de la investigación. En mérito a ello, en el año 2000 se experimentó en Bolivia el primer proceso penal oral que concluyera con una sentencia condenatoria a pena privativa de libertad efectiva de cuatro reos. Debieron transcurrir 175 años para que en Bolivia, el contrabando que durante ese tiempo estuvo tipificado como delito, permitiera la condena de los primeros cuatro procesados por ese delito. Frente al escepticismo en el sistema judicial y en la fortaleza de la Ley de Aduanas, el Juez de Partido en lo Penal del Distrito Judicial de La Paz, Dr. Alberto Solares dictó sentencia condenatoria que, ejecutoriada, quedó en los anales del derecho boliviano.

Finalmente, las operaciones aduaneras fueron legisladas en un nivel equivalente al que se practica en las demás aduanas del orbe. Su desarrollo sigue los lineamientos del Convenio de Kyoto, ajustado a las disposiciones de la Organización Mundial de Aduanas y a las Decisiones de la Comunidad Andina, cuidando su concordancia con las recomendaciones o determinaciones de la Organización Mundial del Comercio y de otros acuerdos de complementación económica.

Realidades aduaneras y la necesidad del cambio

Ansiosos de demostrar que la reforma aduanera era imprescindible y que la moralización aduanera era factible, la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana, el año 1994 realizó el Seminario Internacional "Modernización, Moralización, Transparencia y Eficiencia Aduanera" contando con la participación del Director de la Aduana de Chile, Lic. Benjamín Prado y con la del Administrador Central de Planeación Aduanera de México, Lic. Jorge Enrique Loera, como invitados internacionales y con el concurso de diversas personalidades nacionales.

Benjamín Prado dejó dicho que *"En los últimos 25 años nosotros iniciamos en Chile, el año 79, el paso de modernización de nuestros sistemas aduaneros cuando iniciamos estos pasos el año 79, instituyendo muchas cosas de las que se han hablado aquí, ya estábamos atrasados en más de 10 años con respecto a los países desarrollados, ya los países desarrollados habían invertido, no solo en tecnología, en bienes técnicos, por así decir, en implementación técnica, sino habían invertido en personas, habían invertido en los sistemas y en los funcionarios, habían hecho una inversión hacia la modernización..."*

Disertó refiriéndose a la temática aduanera que conduce a la modernización de las aduanas. Hizo referencia a la política de sustitución de importaciones y a los resultados negativos que había arrojado, expresando "Yo decía que desde hace 25 años a esta parte a los países, a nosotros, a nuestros pueblos, a nuestros Estados, se les está enfrentando a un desafío tremendo, no pueden seguir ya con sus economías conservadoras cerradas, tienen que abrir las puertas a la economía y tienen que ser capaces de esfuerzos internos, de capacitación, especialización, de eficiencia, que les permita entrar por alguna de las puertas por las cuales se entran a los mercados mundiales o por la puerta de los Acuerdos Bilaterales, Trilaterales, Multilaterales. Los Acuerdos Regionales, los Acuerdos de Preferencia Arancelaria, avanzando hacia lo que Europa está logrando fuertemente en la etapa más avanzada de lo que yo estoy hablando son los mercados comunes, ya borrando toda clase de fronteras económicas y generando un gran gigante que se enfrenta con el resto, llamados terceros países. Nosotros estamos desafiados a eso, a convertirnos en países exportadores de bienes por mayor valor agregado..."

De dicha conferencia rescato como necesarias las citas que hizo sobre polaridad entre controles o fiscalización aduanera y la facilitación, dos caras de una misma moneda, precisando que donde hay mayores controles, o los controles son más caros o se los hace más veces, o con más papeles, no se logra hacer mejores controles. Que la informática no suple a las definiciones de los objetivos, a las grandes y concretas políticas que se deben tener, a los procedimientos que sean racionales, la informática es necesaria pero emergente de todo lo antes indicado una vez que es un instrumento que funciona como el hombre quiera que funcione. Sobre la transparencia que hace necesario que las aduanas hagan públicos todos sus procedimientos internos y de toda la información que posean. Respecto a la capacitación del personal como el medio imprescindible para que los aduaneros entiendan la problemática aduanera y de comercio exterior.¹

Por su parte Jorge Enrigue Loera hizo énfasis en la prevención para evitar la corrupción del funcionario aduanero, y dijo: "*Si yo autorizo a un empleado para que me revise todos los cargamentos, algo encontrará mal en el cargamento, si yo hago que mis empleados revisen papel por papel, letra por letra, acento por acento, algo encontrarán o algo inventará para detener el flujo de ese papel y exigir, ya no una cantidad fuerte de dinero, por lo menos una dádiva, una propina, lo que se tiene que hacer en estos casos de simplificación es reducir los trámites sin perder el control... Las aduanas deben facilitar, no estorbar los trámites del comercio exterior, pero cómo hacer para facilitar, si tenemos ya el monstruo armado, cómo hacer para desarmarlo... el comercio exterior no se detiene, al comercio exterior no lo detiene ni la guerra.... Hay que cortar de cuajo con la navaja toda opción de corrupción que pase el camión y un mecanismo azaroso indique a quien revisó y a quien no revisó,... nunca más las intercepciones en el camino, porque son otra opción de corrupción.*"

Al concluir su disertación entregó como documento complementario la recopilación de la Opinión de 17 Directores de Aduana recogidas los días 5 y 6 de abril de 1993 en el Consejo de Cooperación Aduanera, en su primera reunión sobre el tema de la corrupción.

El documento recomienda las siguientes acciones:

1. Realizar un estudio diagnóstico del problema de la corrupción.
2. Hacer difícil que el personal participe en la corrupción quitando discrecionalidad.
3. Hace difícil que otras personas traten de corromper al personal.
4. Quitar la impresión de que el trabajo que se realiza es poco apreciado.
5. Llevar a cabo el nombramiento de funcionarios bien educados y de buena conducta.
6. Proporcionar salarios adecuados.
7. Contratar al personal idóneo.
8. Introducir un sistema de bonos y recompensas.
9. Establecer oportunidades bien definidas de ascenso y de carrera.
10. Entrenamiento continuo al personal.
11. Efectuar procesos efectivos de investigación del personal.
12. Autorizar a la administración a tomar medidas represivas en contra de empleados dispuestos a la corrupción.
13. Incrementar la conciencia de integridad entre los funcionarios
14. Reforzar el papel de la dirección, permitiendo aumentar y mejorar sus controles.
15. Efectuar una rotación geográfica regular de los funcionarios.
16. Elaborar un boletín de información, diseñado para dar mayor conocimiento del papel de las aduanas.
17. Realizar una nueva redacción y modernización de la legislación aduanera, para hacerla más clara y accesible al personal.
18. Elaborar manuales de procedimientos.
19. Adquirir los equipos de control adecuados para los servicios de vigilancia.

20. Tener una división de funciones y rotación regular del personal comisionado en ardas de alto riesgo.
21. Diseñar y emplear sistemas claros y simples que reduzcan el campo de acción para el fraude, restringiendo los límites de discrecionalidad del funcionario aduanal.
22. Efectuar auditorías independientes, realizadas por entidades que no tengan conexión con la aduana.
23. Eliminar en la medida de lo posible, las restricciones arancelarias y no arancelarias al comercio exterior.
24. Racionalizar y simplificar la estructura del arancel de importación.
25. Eliminar en la mayor proporción posible las excepciones y las exenciones.
26. Proporcionar los recursos necesarios e introducir una estructura de organización adecuada.
27. Introducir y aplicar un sistema de disciplina efectivo.
28. Convencer a los responsables de la política, de la necesidad de llevar a cabo las reformas y diseñar un programa integral de las mismas.
29. Instrumentar la computación para reducir el contacto aduanero-importador.
30. Diseñar un sistema de información adecuado para la dirección.
31. Modernizar la legislación, de forma que se eliminen las disposiciones anticuadas, que dan lugar a prácticas ilícitas.
32. Proporcionar al personal manuales que contengan instrucciones claras, relativas a los procedimientos que deben seguir.
33. Hacer transparente el sistema aduanero a la comunidad comercial.
34. Inculcar en el personal de las aduanas el sentido de la integridad y el orgullo del servicio.
35. Hacer circular información, como fuente de estímulo, acerca del éxito del programas de integridad.
36. Reducir los tiempos para la elaboración de las estadísticas de comercio exterior.
37. Introducir un nuevo concepto de vigilancia del cumplimiento de la ley.

38. Que la computarización de los procedimientos aduaneros se oriente hacia la simplificación del proceso de información; mejoramiento y elevación de su calidad que pueda ser sujeta a una serie de controles y de verificaciones.
39. Ofrecer al personal de las aduanas incentivos para que denuncien actos de corrupción.
40. Ofrecer al público en general incentivos para denunciar actos de corrupción en las aduanas.
41. Utilizar reglas claras de valuación y clasificación de mercancías.
42. Que los derechos sean fijados a base de valores reales, y no fundamentarse en números arbitrariamente determinados por las autoridades.
43. Que la exactitud de los datos sobre el valor se verifique por medio de cotejos con otras oficinas recaudadoras, o a través de una mayor cooperación con los países exportadores.
44. Que las aduanas acepten facturas originales auténticas, para efectos de la recaudación de derechos.
45. Intensificar las relaciones internacionales de colaboración aduana-aduana.
46. La asignación del funcionario aduanero que realice la inspección deberá ser aleatoria, así como el embarque a revisión.
47. Establecer límites máximos de tiempo para la inspección,
48. Aplicar sanciones severas contra los agentes aduanales que promuevan la corrupción

En aquel evento me correspondió enfatizar sobre la necesidad de la reforma aduanera, exigiendo del gobierno un cambio, la materialización de la voluntad política; para modernizar a la aduana. Fundamente sobre la necesidad de legislar el comercio exterior y de adoptar un sistema informático de gestión aduanera, así como la implementación cierta de las recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera.

Posteriormente, en el Primer Seminario Internacional sobre el Tratado de Libre Comercio Bolivia-México realizado en las ciudades de Santa Cruz, Cochabamba y La Paz en el año 1996, con el auspicio de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana, expertos en reformas aduaneras compartieron sus experiencias en nuestro país, disertando sobre sus logros en países como México y Costa Rica.

El abogado mexicano Jorge Enrique Loera, ejerciendo la Administración Cen-

tral de Planeación Aduanera de México, reconocido como el pilar de la reforma aduanera ejecutada en aquel país en los años 1990, de la que es su reconocido ejecutor en su función de Director General del Departamento de Planeación de la aduana mexicana, fue invitado para disertar sobre el Tratado de Libre Comercio entre Bolivia y México. Su participación tuvo el mérito de ilustrar la profunda transformación de la aduana mexicana manifestando: "Antes del GATT,... Los aduaneros lo hacíamos todo, revisábamos todas las mercancías y a todas las personas. Pero cada vez fue más difícil revisar todas las mercancías y a todas las personas. Eso terminó siendo una colosal mentira, no habían vistas suficientes para que pudieran revisar en una sola de nuestra aduanas 1.500 camiones en una jornada de 8 horas de trabajo. Almacenábamos y todo se nos perdía. Valorábamos y se presentaba la corrupción. Clasificábamos y era un proceso lleno de irregularidades. Cobrábamos los impuestos y no digo que se perdiera el dinero, pero también era un hoyo negro de corrupción. Comprenderán ustedes que, si un empleado tiene el poder de decir "sí" o "no", le pongo el sello o no lo pongo, firmo o no firmo, ese poder crea la corrupción"⁷²

Recojo la conferencia de Jorge Enrigue Loera porque al leerla me da la sensación de que leo a un aduanero boliviano que me relata lo que nos estuvo y nos está sucediendo. Lo hago además porque dejó recomendaciones al decir: "¿Qué va a ocurrir en el 2009 cuando nuestro comercio esté totalmente librado? ¿Seguiremos algunos años más con el tratado? (Bolivia-México) ¿Avanzaremos hacia una unión aduanera? ¿Nos ganará la carrera la cumbre de Miami y antes que concluya nuestro tratado estaremos en una inmensa alianza desde Alaska hasta la Patagonia?...¿Hacia dónde van las aduanas en 1995? ... lo que hicimos para tomarle el pulso a las aduanas del mundo fue analizar un documento, un precioso documento que yo recomendaría a todos ustedes que se llama el Plan Estratégico de la Organización Mundial de Aduanas,... un organismo expresamente apolítico que reúne en este momento a ciento treinta y ocho países... hicieron un plan estratégico para ver qué era lo recomendable durante los 4 ó 5 años próximos y se fijaron tres postulados fundamente. El primero es el de fomento, cuidado, expansión de los llamados Instrumentos Internacionales del Consejo, que son los tratados que se han suscrito por los diversos países en materia de aduanas y que han facilitado el comercio. A la cabeza está sin ninguna duda el Sistema Armonizado... Pero también la definición del valor hoy del GATT.. También otra, la de Nairobi, que es una convención para prevenir las infracciones aduaneras, que nos permite pedirle al vecino los documentos con que salió la exportación de allá y se convirtió en importación de acá, que nos permite preguntarle al vecino cuánto dice que cuesta una mercancía, que obliga a decir la verdad... El segundo postulado es la revisión de la Convención de Kyoto para modernizar procedimientos... Finalmente el apoyo financiero y tecnológico de los países que quieren modernizar la aduana. Pues es lógico que a estos grandes bloques de países como la Comunidad Económica Europea, como los siete tigres del oriente, etc. les interesa que los países con los cuales comercian, tengan una aduana moderna."⁷³

Finalmente en enero de 1999, en el III Seminario Internacional "Construyendo el Futuro de una Aduana Bolivia, Moderna y Eficiente", el experto internacional en asuntos tributarios, aduaneros y de seguridad social, Patricio M. Castro sostenía que los tres objetivos de la función aduanera eran mejorar de la recaudación, la administración de la política comercial y la protección de los ciudadanos, factibles de lograr únicamente si se cumplían tres pre-condiciones, la primera el compromiso político de las más altas autoridades nacionales. El segundo, la necesidad de un equipo de proyecto dedicado y en forma exclusiva al Programa de Reforma y, el tercero, los recursos necesarios de infraestructura, informáticos, de comunicaciones y todo lo indispensable para una efectiva prevención y lucha contra el contrabando. Para lograrlo recomendaba contar con un marco legal y con procedimientos simples, modernos y transparentes y el cambio de la organización introduciendo el control de gestión en técnicas gerenciales modernas con la introducción del concepto de servicio.⁴

En esa oportunidad me correspondió exponer sobre el Proyecto de Ley General de Aduanas, sobre su contenido y las razones que lo justificaban manifestando que "La historia rescatará el comportamiento del actual Gobierno, en este orden de cosas, como el principio del reconocimiento de errores arrastrados desde el pasado y la manifestación de voluntad para corregirlos, erradicando los núcleos de corrupción advertidos en la estructura de la Aduana, aportando a ese efecto, con un proyecto de Ley General de Aduanas que merecerá igual suerte cuando el Poder Legislativo tenga la oportunidad de considerarlo, en la que esperamos primen los sagrados intereses nacionales a los de grupo, partido o personales, y en aras del cambio y de la modernización y moralización de nuestra Aduana, se apruebe y promulgue como Ley de la República este proyecto tan necesario y tan sentido"⁵

Escollos al desarrollo aduanero

Existían escollos que parecían ineludibles que impedían que el proceso de reforma se materialice; hoy, 10 años después, persisten. La práctica del contrabando es tan arraigada que todos se nutren de ella y su nefasta acompañante, la defraudación aduanera, también se arraiga con las permisividades extranjeras y nacionales.

El comerciante legalmente establecido debe pagar, al importar, el Gravamen Arancelario, en una alícuota que mayoritariamente es del 10% sobre el valor en aduana de lo importado y el 14.94% de Impuesto al Valor Agregado. Algunos productos también generan el pago del Impuesto a los Consumos Específicos con alícuotas entre el 10% y el 50% y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados fluctúa en razón del precio internacional del petróleo. El contrabandista no paga ningún impuesto. El importador legal debe además satisfacer el requerimiento de certificados de diversa índole, que más que de prevención sanitaria algunos tienden a ser instrumentos de recaudación.

Quien soporta los costos tributarios y lo hace en el ejercicio de una tributación idónea, se encuentra en desventaja con aquellos que subfacturan, que falsifican facturas, o que se nutren del contrabando, o que al amparo de una declaración única de importación (DUI) introducen mercancías en demasía y de aquellos que eluden los controles sanitarios y pueden vender sus productos sin más esfuerzo que trasladarlos a los mercados negros, que en Bolivia son los centros de comercialización a los que acuden todo, donde se expende lo introducido al país legal e ilegalmente.

La Aduana Nacional, en su esfuerzo de aminorar aquellas irregularidades, está en la labor de implementar aduanas binacionales, que permitan que una operación de importación boliviana sea simultánea a la de exportación del país vecino; también que la información de exportaciones a Bolivia sea transmitida a la Aduana Nacional por la Aduana del país del que proceden, prácticas que hoy son habituales con la Aduana de Chile, como lo son los controles integrados con las Aduanas de Argentina y Paraguay.

Sin embargo, la esencia del contrabando está en la permisibilidad nacional de su comercio. Impedida como está la Aduana Nacional de fiscalizar habitualmente a los comerciantes minoristas y con la garantía legalizada que éstos tienen de establecer almacenes que difícilmente son fiscalizados, el negocio de que el contrabando llegue al punto de venta se constituye en el logro del objetivo de los contrabandistas. En cuanto a vehículos, muchos han sido los modos operandi para su internación vía contrabando y diversos son los mecanismos para que aquellos que deban nacionalizarse tributen sobre bases imponibles que llegan al absurdo. A quién responsabilizar de aquello cuando existen los mecanismos administrativos para que se comercialicen libremente. Cómo evitar ese hecho si no existen los controles idóneos para verificar la autenticidad de placas de circulación y de registro de chasis o serie del parque automotor nacional.

El desarrollo aduanero

En la primera reunión de Directorio realizada el 4 de agosto de 1999 que continuó el 5 y 6 de ese mes, contando con la presencia de la Presidenta Ejecutiva y Presidenta del Directorio de la Aduana Nacional, Dra. Amparo Ballivian y de los Directores, Antonio Soruco, Alberto Goitia, Danilo Versalovic y Bruno Giussani, se aprobó la estructura orgánica de la Aduana.

En mérito a que la Ley 1990 establece que el Directorio es la máxima autoridad de la entidad, responsable de definir sus políticas, normativas especializadas de aplicación general y normas internas, así como de establecer estrategias administrativas, operativas y financieras y, la Presidencia Ejecutiva es la máxima autoridad ejecutiva, responsable de cumplir y hacer cumplir las disposiciones de la citada Ley y normas legales vigentes,

dispusieron crear la estructura de la nueva entidad, adecuándola a una estructura empresarial, creándose los cargos de Gerente General y Gerentes Nacionales y Regionales. Los niveles de apoyo y operativos responden en razón de materia o región a dicha estructura.

En la misma reunión se debatió sobre las conclusiones del Taller de Planificación Estratégica de la Reforma Aduanera; considerándose la necesidad de contar con un sistema informático aduanero, tratándose además de la estructura organizativa del Control Operativo Aduanero. Así se dio inicio al proceso de reforma, así nació la Aduana Nacional.

De allí en adelante, en cada reunión de Directorio fueron aprobándose medidas de gestión. Lo más trascendente fue la de establecer las políticas que regirían a la nueva Aduana, que comprendían a la gestión de personal, a la gestión informática, a la gestión de control, a la gestión de valoración, a la de prestación de servicios mediante concesiones, al relacionamiento interno e internacional, a la prevención y sanción de ilícitos aduaneros, a la difusión e implementación de la Ley General de Aduanas. Para ese propósito las Gerencias Nacionales creadas fueron:

- Gerencia de Administración y Finanzas
- Gerencia Nacional Jurídica
- Gerencia Nacional de Fiscalización
- Gerencia Nacional de Normas
- Gerencia Nacional de Sistemas.

Las Gerencias Operativa, persiguiendo la descentralización de la Aduana fueron las siguientes:

- Gerencia Regional La Paz
- Gerencia Regional Oruro
- Gerencia Regional Cochabamba
- Gerencia Regional Santa Cruz y,
- Gerencia Nacional Tarija,

La regionalización respondió al criterio de optimizar recursos, abarcando en cada una de ellas a las áreas territoriales que por su vinculación de transportes o inmediatez justificaba su dependencia. Estas Gerencias Regionales asumían el control de las Administraciones de Aduana que a su vez se clasificaron en Aduanas de Frontera y Aduanas Interiores.

En la reunión de 17 de agosto se procedió a la elección del primer Vicepresidente de la Aduana, recayendo en el Director Alberto Goitia.

La difusión de la Ley 1990 se hizo imperativa, aprobándose al efecto un Plan de Seminarios y Talleres de difusión de la Ley 1990. Designados los

capacitadores, realizaron cursos de inducción al personal aduanero y concurren a seminarios que a nivel nacional se realizaban para explicar los alcances de la Ley, sus procedimientos y sus medidas de prevención y de sanción de ilícitos aduaneros. El interés de los comerciantes llevó a la Asociación de Usuarios ZOFRI A.G. a promover el seminario "Transparencia, Motor del Intercambio Comercial realizado en el auditorio de dicha Zona Franca en la ciudad de Iquique, Chile, en el año 2000.

En la reunión del 14 de octubre se consideró el proyecto de /Decreto Supremo de regularización de vehículos indocumentados. La decisión del Directorio fue que se represente mediante nota al Ministro de Hacienda por una medida que atentaba contra la Ley General de Aduanas. La preocupación no fue atendida y se dictó el Decreto Supremo N° 25575.

Otro aspecto prioritario fue el definir la modalidad de administración de los depósitos aduaneros. En la reunión de fecha 3 de febrero de 2000 se inició la consideración de la contratación de un Banco de Inversiones que permitiría definir la conveniencia de licitar la concesión de depósitos de aduana. En la siguiente reunión se determinó licitar internacionalmente la contratación de un Banco de Inversiones que de los lineamientos para luego licitar la concesión de la totalidad de los recintos o depósitos de aduana.

La adopción de políticas internas comprendió en consecuencia determinar la modalidad de la administración de los depósitos de aduana, la conformación del COA, de UTISA, la contratación de personal mediante un proceso de convocatoria pública a realizarse de forma terciarizada pretendiendo garantizar que ni las autoridades de la aduana ni ninguna otra puedan tener inherencia en ese proceso. En ese intento fue la /Aduana Nacional la que generó el primer proceso masivo de contratación pública. Las deficiencias obedecieron a la inexperiencia de entidades especializadas para semejante propósito, las que tuvieron que agotar recursos para cumplir lo que les fuera encomendado. Se lo hizo licitando, condicionando los requisitos de formación académica, experiencia, perfil psicométrico, buenos antecedentes y la inexistencia de causales de conflicto de interés o impedimentos. El producto fue parcial, debieron realizarse a posteriori otros dos procesos similares para cubrir la contratación del total de profesionales, objetivo que jamás fue logrado en el 100%.

Entre tanto la necesidad de cumplir con los objetivos de facilitación y de mantener el control generaron la creación de los Comités presididos por algunos Directores, tales como el caso del Comité de Calidad, responsable del desarrollo de las reformas de los procedimientos y reglamentos aduaneros o de la creación de los inexistentes, o del Comité Jurídico, que asumía la labor de difusión de la Ley General de Aduanas y de su Reglamento, del relacionamiento con el Poder Judicial, con el Ministerio Público y con el Consejo de la Judicatura. De esa labor derivaron los cursos de capacitación

a Jueces y Fiscales, que fuera posible realizar con el concurso del Consejo de la Judicatura.

Sin embargo, las labores más destacadas de la Aduana Nacional se desarrollaron en el ámbito de competencia asignada a cada Gerencia Nacional, destacándose las siguientes”

Gerencia Nacional de Administración y Finanzas.- Por su intermedio se asumió la primera labor destacada, la de administrar al personal que debía trabajar con ítems, con niveles salariales satisfactorios, con apoyo económico para su desplazamiento en caso de viajes en comisión y, principalmente que debía ser conducido a su reconocimiento de institucionalización como en efecto sucedió, siendo el personal de aduana el que dio pie al primer reconocimiento de funcionarios de carrera administrativa que garantizaba su inamovilidad.

Tuvo a su cargo la elaboración del primer presupuesto de la nueva /Aduana y, contra toda práctica elaboro el primer balance de la aduana nacional, sometido a auditoría interna, práctica que se mantiene cada año.

La segunda labor importante en mi criterio fue la de administrar los bienes que el Ministerio de Hacienda había transferido a la Aduana, principalmente bienes inmuebles, desde un edificio situado en la calle Potosí de la ciudad de La Paz, hasta lo llamados recintos aduaneros a nivel nacional, que antes estaban administrados por la Administración Autónoma de Almacenes Aduaneros.

El suministro de los demás bienes necesarios y la provisión de equipos de toda índole fue una tercera actividad preponderante de esa Gerencia.

A su cargo se encomendó la planificación de construcción de viviendas en frontera para el personal de aduanas y de nuevas oficina a nivel nacional, priorizando fronteras.

Gerencia Nacional Jurídica.- Asumió la herencia de todos los procesos en curso o por iniciar que en el inventario pudo establecerse.

Para su mejor ejercicio se crearon las Unidades de Gestión Legal, a cargo de las acciones jurisdiccionales y de Asesoría Legal, responsable del asesoramiento en general.

Tuvo como carga de trabajo el coadyuvar a la implementación de la Ley General de Aduanas y de su Reglamento, así como de elaborar reglamentos y procedimientos para el ejercicio de las antes citadas labores.

Debo reconocer que la dinámica que imprimieron implicó romper el hielo que el Poder Judicial había creado a la materia aduanera. Esa reticencia

obedecía a que en la Ley 1990 se les impuso un sistema de administrar justicia penal que atentaba contra sus viejas estructuras y con la agravante de que se les imponía, por primera vez en la historia de nuestro país, un procedimiento oral, continuo, ininterrumpido y contradictorio al que temían o menospreciaban. Luego, la puesta en vigencia plena del nuevo Código de Procedimiento Penal allanaría sus reformas en cuanto ya la Ley General de Aduanas había abierto brecha en ese campo. Regularización del /Derecho Propietario de Bienes Inmuebles

Gerencia Nacional de Fiscalización.- Su labor la más controvertida. Al ingreso de los Directores a las dependencias de la Aduana, se pudo establecer que la entidad responsable de la fiscalización aduanera había tergiversado esa responsabilidad. Se encontraron expedientes de fiscalización guardados para provocar prescripciones. La extorsión era manifiesta. El resultado fue inmediato, se destituyó a todo aquel que estuvo comprometido con esas inconductas.

Se aprobaron procedimientos que sistematizaron labores, tales como la habilitación de vías, rutas y horarios para el tránsito aduanero; la creación del Sistema Informático de Control de Tránsitos; la aprobación de diversos procedimientos, como ser para la Realización de Operativos Conjuntos entre la Aduana Nacional de Bolivia y el Servicio de Impuestos Nacionales, los Procedimientos de Control Diferido, Procedimiento General de Fiscalización Ex Post, Procedimiento para el tránsito aduanero con Tarjetas Chip, Procedimiento de Inspección, verificación y certificación de importaciones y posteriormente el Procedimiento de Fiscalización Diferida, Inspección, verificación y certificación de importaciones, entre las labores más destacadas.

A su vez debieron soportar la pesada labor de establecer la cantidad de tránsitos no arribados que no habían derivado en acciones judiciales.

Gerencia Nacional de Normas.- Recayó en ella la revisión de los procedimientos y reglamentos existentes, su reformulación y la redacción de los inexistentes para sistematizar todas las destinaciones aduaneras. Su labor fue agotadora e incomprensible, sin embargo produjo la normativa necesaria que constantemente está en revisión y remoción.

Son de destacar los Procedimientos del Régimen de Importación para el Consumo, para aforo en Régimen Aduanero de Importación, de Despacho Fronterizo, para el Despacho Aduanero de Exportación Definitiva, para el Despacho Aduanero de Exportación por Ductos, para el Despacho en Zonas Francas, para el control de Dity Free, para la Reexpedición al por menor en Zonas Francas Comerciales ubicadas en frontera, Procedimiento para reexpedición de mercancías desde Zonas Francas, para el Régimen de Tránsito Aduanero, para el Transbordo de Mercancías, para la Gestión de Manifiestos, para la Administración del Padrón de Operadores de Comercio Exterior, para el Despacho fronterizo y otros varios.

Gerencia Nacional de Sistemas.- Incuestionablemente se vincula a esta Gerencia con la modernización aduanera en razón de que su desarrollo objetivó la tan deseada creación de un sistema que desvincule al funcionario aduanero con el operador de comercio, que estandarice los procedimientos y se achique la discrecionalidad.

Si bien el desarrollo que en esa Gerencia se operó desechando programas criollos que sirvieron para llevar a la Aduana al espacio de la cibernética, adoptando al SIDUNEA ++ como el sistema matriz de la nueva aduana; la labor desplegada no quedó reducida a ese espacio. Se ambicionó más y se logró superar con creces las expectativas de sus creadores, los técnicos de la UNCTAD, que jamás supusieron que podría servir para una multiplicación de operaciones como la sucedida en Bolivia.

Tuvo también la labor de avanzar con otro proyecto, el de comunicaciones sin el cual la informática es poco efectiva. Hoy la Aduana Nacional cuenta con una red propia de antenas satelitales que permiten vincular a todas las administraciones de aduanas a nivel nacional, sin importar en qué confín se encuentran, centralizando sus labores y fiscalizándolas.

Para ese logro, también encararon, conjuntamente con la Gerencia de Administración y Finanzas, la adquisición de equipos de generación eléctrica.

Por su trascendencia destaco que en la reunión de Directorio de 11 de mayo de 2001 se adoptó el sistema informático SIDUNEA++ para el régimen de exportaciones definitivas, con el apoyo del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), la Agencia de las Naciones Unidas para el Desarrollo y Comercio (UNCTAD). Ese sistema abarca hoy todas las operaciones aduaneras.

OTRAS UNIDADES.- Ante el desafío de administrar recursos nunca antes percibidos por la Aduana Nacional se creó el Programa de Modernización Aduanera (PROMA), que tuvo la labor de conducir las inversiones que las diversas Gerencias tuvieron que ejecutar para lograr lo antes detallado.

Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros.- Cumplió un papel preponderante al constituirse en la unidad élite de la Aduana Nacional, bajo dependencia directa del Presidente Ejecutivo, para efectuar el control por sustitución en las diferentes administraciones aduaneras del país.

UTISA tiene la difícil misión de establecer inconductas dolosas o culposas de los funcionarios aduaneros. Producto de sus actividades fueron desvirtuados y procesados funcionarios que fueron sorprendidos en tales intentos. Simultáneamente alimentaron con información a las reparticiones responsables de investigar tales hechos, como son el Ministerio Público, la

Gerencia Nacional de Fiscalización, la Gerencia Nacional Jurídica, la extinta Oficina de Ética hoy denominada Unidad de Lucha Contra la Corrupción y por intermedio de aquéllas, al Juez Sumariante.

Por su importancia, su rol se hizo necesario y sus dependientes se constituyeron en los elementos que pueden asumir el mando operativo de diversas reparticiones aduaneras, brindando la confianza de su idoneidad.

Comunicación Social.- Acompañó a la Aduana en todas sus actividades. Muchos fueron los comunicadores que pasaron por la Aduana y diversa fue su iniciativa, dejando para los anales aduaneros el material que lograron.

Control Operativo Aduanero.- Si bien es una entidad de la Policía Boliviana, el primer contingente logró el respeto que se esperaba. Estaba conformado por personas que habían realizado cursos de comercio exterior y que mediante convocatoria pública apoyada por el PNUD concursaron para que previa evaluación académica y física sean seleccionados. Para que puedan utilizar uniformes y armas, debieron ser asimilados por la Policía Boliviana.

Los resultados fueron inmediatos, sin embargo su permanencia fue fugaz. Los que asumieron el Comando del COA promovieron la sustitución de aquellos por policías de servicio con los resultados que son de público conocimiento. Su labor arrojó luces y sombras y merece su reorganización con la estructura prevista para que cumplan lo que la Ley 1990 dispone; que sea un órgano operativo de apoyo a la Aduana Nacional, conformado por personal especializado de la Policía Nacional declarado en comisión de servicio, seleccionado por el Presidente Ejecutivo de la Aduana Nacional y bajo su dependencia.

La Aduana Nacional en la actualidad

Diez años después, los resultados logrados son trascendentes. Se logra la sistematización deseada y la Aduana está vinculada nacionalmente y con las aduanas de los países vecinos, a través del sistema informático en línea y mediante acciones conjuntas como es el caso de las aduanas binacionales que operan en la frontera con la República Argentina y con el Paraguay. Con la Aduana de Chile se avanza en ese mismo propósito, entre tanto nos remiten la información del facturado de reexpediciones de la Zona Franca de Iquique simplificando la labor de fiscalización. Con la Aduana de Brasil se avanza de manera similar, estando próxima la inauguración de aduanas binacionales. Con la Aduana del Perú se tiene próximo que la Aduana boliviana el utilice la infraestructura aduanera peruana en Desaguadero en tanto se edifique el complejo aduanero denominado SEDAF.

No obstante, muchas son las críticas que se reciben. La principal es la relativa al contrabando constante que afecta a nuestros mercados. La respuesta sigue siendo la misma. El contrabando obedece a un fenómeno social que compromete a la población en su conjunto. Acceden a sus centros de comercialización persiguiendo precios bajos con la consabida rebaja del IVA y naturalmente de los tributos aduaneros. Siendo un problema social, miles de personas dependen de su práctica y no la consideran delictiva sino un medio de vida. Por su parte el control de fronteras y de su tráfico que está encomendado al COA, resulta un desafío difícil en atención a los pocos efectivos que tiene esa repartición. Las demás entidades estatales que prestan servicios en fronteras no asumen ninguna responsabilidad ante ese hecho. La defraudación aduanera emerge de otros delitos, tales como la falsificación de documentos aduaneros o la alteración de valores en facturas de importación. La causa de ello y lamentablemente de que algunos malos funcionarios aduaneros se benefician está en la determinación del valor en aduana. Aplicar la valoración GATT o de la OMC resulta dificultoso ante la difundida práctica de la mala fe ante la inicial inocencia aduanera de considerar, como lo recomienda la OMA, la buena fe. En su detrimento el fraude creció y hoy carcome a la estructura aduanera.

La alta rotación de personal es otro de los males que esta debilitando a la Aduana. Muchos funcionarios de carrera administrativa optaron por renunciar y hoy aportan con lo aprendido en la Aduana a entidades nacionales o extranjeras cuando no ejercen labores independientes. Los espacios son cubiertos al margen de las políticas de recursos humanos adoptado por el Directorio en su inicio. Ya no se hacen convocatorias públicas y la responsabilidad de la designación es propia del ejecutivo de la entidad. La respuesta a la demanda del Directorio por retomar las buenas prácticas no tiene resultados. Si bien comparten con ellos la inquietud y consideran que debe reformularse lo que hoy se hace, persisten las contrataciones directas. La labor de algunos funcionarios operativos es igualmente controvertida. Pese a los procedimientos y reglamentos aprobados, es cada día creciente el ejercicio de la discrecionalidad.

Finalmente debo referirme al debilitamiento de la Ley General de Aduanas como consecuencia de la adopción, en el Código Tributario Boliviano, de instituciones aduaneras, de atribuciones y determinaciones que persiguen la generalización de conceptos tributarios absorbiendo a los aduaneros y, con mayor gravedad, al cercenamiento de los ilícitos aduaneros mediante la derogatoria de los artículos 158 a 170 de la Ley 1990, recogidos ahora en la Ley 2492 en sus artículos 148 a 181.

La drasticidad de la prevención contra el contrabando ya estaba debilitada con la desagregación del tipo penal aduanero cuando lo decomisado tenía una ponderación de tributos que se pretendía evadir igual a inferior a 10.000 UFVs, que sirviera para que algunos malos funcionarios certifique o

informes haciendo coincidir valores dentro del rango de la contravención. La gravedad de esa debilidad está acrecentada ahora cuando en la Ley Financial del presente año se incrementa ese límite a 200.000 UFVs.

El reconocimiento de las debilidades citadas no implica solamente hidalguía, obedece a la responsabilidad de exponer los hechos como se presentan, única manera de corregirlo.

Mas allá de lo negativo debemos reconocer sin lugar a dudas y sentirnos orgullosos de los hitos logrados por la Ley General de Aduanas No 1990, sin ella continuaría la improvisación del control del comercio exterior, se mantendría la debilidad institucional en infraestructura, en equipos y en sistemas.

Perspectivas en el Nuevo Estado Plurinacional de Bolivia

La implementación de la Nueva Constitución Política del Estado conlleva la dictación de leyes que deben adecuarse a la estructura del Estado Plurinacional.

En materia aduanera y seguramente en materia tributaria habrán lineamientos que tendrán que implementarse y uno de ellos es definir las políticas que se adoptarán en materia de comercio exterior.

El sistema de economía está previsto que será centralmente planificada. El artículo 316 de esa norma precisa esa función y esa característica al establecer lo siguiente:

Artículo 316. La función del Estado en la economía consiste en:

1. Conducir el proceso de planificación económica y social, con participación y consulta ciudadana. La Ley establecerá un sistema de planificación integral estatal, que incorporará a todas las entidades territoriales.
2. Dirigir la economía y regular, conforme con los principios establecidos en esta Constitución, los procesos de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios.
3. Ejercer la dirección y el control de los sectores estratégicos de la economía.
4. Participar directamente en la economía mediante el incentivo y la producción de bienes y servicios económicos y sociales para promover la equidad económica y social, e impulsar el desarrollo, evitando el control oligopólico de la economía.
5. Promover la integración de las diferentes formas económicas de producción, con el objeto de lograr el desarrollo económico y social.

6. Promover prioritariamente la industrialización de los recursos naturales renovables y no renovables, en el marco del respeto y protección del medio ambiente, para garantizar la generación de empleo y de insumos económicos y sociales para la población.
7. Promover políticas de distribución equitativa de la riqueza y de los recursos económicos del país, con el objeto de evitar la desigualdad, la exclusión social y económica, y erradicar la pobreza en sus múltiples dimensiones.
8. Determinar el monopolio estatal de las actividades productivas y comerciales que se consideren imprescindibles en caso de necesidad pública.
9. Formular periódicamente, con participación y consulta ciudadana, el plan general de desarrollo, cuya ejecución es obligatoria para todas las formas de organización económica.
10. Gestionar recursos económicos para la investigación, la asistencia técnica y la transferencia de tecnologías para promover actividades productivas y de industrialización.
11. Regular la actividad aeronáutica en el espacio aéreo del país.

Este es el marco constitucional que debe ser cumplido y la Aduana deberá adecuarse a tales lineamientos.

Es innegable que la labor aduanera es estratégica para la economía y los procesos de planificación económica no pueden soslayar a la Aduana. Resulta en consecuencia que existe una orientación a la producción nacional que obviamente será protegida. La doctrina económica y aduanera nos enseña que los mecanismos de protección parten de la discriminación tributaria. Tributara mas la importación de lo que se produce en Bolivia y de esa manera se pretenderá garantizar la comercialización de lo que se industrialice en Bolivia.

Esa medida tiene un historial negativo, genera contrabando, incrementa el fraude aduanero, acrecienta la corrupción y fortalece el mercado negro.

Previo a considerar ese cambio de política económica deberá definirse como se incorporaran a los comerciantes minoristas, a los gremiales y en su conjunto a todos quienes participan de la economía informal al régimen general tributario. No hacerlo implicara dejar abierta una puerta al incremento de los delitos tributarios, así como será un incentivo para que la defraudación se acreciente.

Será labor de los legisladores prevenir aquellos males y considero que la Aduana debe ser reforzada con la corrección de los defectos anotados. No debemos olvidar que por encima de los gobiernos de turno, las instituciones deben

fortalecerse porque con ello se aporta al reforzamiento de los derechos de las personas, a un comercio ágil y beneficioso para la población y para el país.

Con ese propósito considero necesario que se mantenga la independencia de la Aduana a través de la autarquía y que bajo ninguna circunstancia se incurra en el error de fusionarla al Servicio de Impuestos Nacionales ni a ningún otro ente, respetando la materia que la Ley General de Aduanas debe regular, diversa en sus objetivos a la que le corresponde a Impuestos Nacionales.

Para no incurrir en el error de someterlas a una fusión que resulte perjudicial deberá estudiarse los efectos o resultados de procesos de integración que se dieron en Perú, Brasil y Argentina, países en los que el resultado deseado no pudo lograrse, generando debilidades antes que fortalezas.

Deberá también considerarse la fronterización de las aduana, de tal manera que el control aduanero sea realizado al ingreso y salida de las mercancías del territorio aduanero nacional.

Otro elemento necesario para el desarrollo aduanero está en la descentralización que implica que en lugar de mantener a seis gerencias regionales, la Aduana se despliegue en tres áreas de control: Oriente, Occidente y Sur. La razón que justifica esta ponencia es simple, cada área deberá ser fortalecida con mecanismos que logren mejores resultados, como ser la dotación de sistemas de inspección no intrusivos, fortalecimiento del control en los puntos de comercialización para que la fiscalización sea efectiva y, control del transporte nacional e internacional. Es imposible el contrabando si los transportistas operaran cumpliendo las formalidades previas que prescribe la Ley General de Aduanas.

Agotando este análisis, es necesario dar una solución a los mecanismos de interdicción del contrabando. Esa labor debe ser de exclusiva responsabilidad de la Aduana, a la que deberá dársele el instrumento interno que le permita contar con una Unidad de Policía Aduanera integrada por efectivos capacitados para esa difícil labor.

Agradecimiento

En esta oportunidad no puedo dejar de agradecer a las personas que han participado en el proceso de reforma aduanera, sin embargo larga sería la lista de aquellos y alto el grado de omitir nombre de meritorios ciudadanos y ciudadanas que han dedicado parte de su vida a ese propósito. Por esa razón me atrevo a mencionar solo a unos cuantos, en el entendido de que el auditorio sabrá adicionar a quienes estoy omitiendo.

El impulsor de la Ley fue un técnico aduanero reconocido mundialmente por su aporte a las aduanas. Me refiero al Sr. Ángel Einar Rasmussen, hoy fallecido.

La primera Presidenta Ejecutiva de la Aduana Nacional fue la Dra. Amparo Ballivián Valdez, quien con inteligencia y dominio del manejo público dio a la nueva Aduana el impulso que pocos lo hubieran logrado.

De los Directores que dejaron resultados positivos en este proceso de reforma debo mencionar a Danilo Versalovic Jordán y Antonio Soruco Villanueva.

Del personal jerárquico y funcionarios a todos aquellos que sirvieron a la Aduana, que sacrificaron familia e intereses personales para lograr el desafío de hacer una nueva Aduana.

Debo mencionar también a quienes fueron forjadores de la redacción de esta Ley, principalmente a los de la comisión jurídica que integre junto a los abogados Ramiro Iturri Zamorano y Oscar García Canseco por el sector privado y, por el sector público, al Dr. Rafael Vergara Sandoval, hoy Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el ámbito gremial, merecen el reconocimiento expreso las Cámaras Nacional de Despachantes de Aduana y Regionales, la Confederación de Empresarios Privados de Bolivia y las Cámaras de Industria y de Comercio

NOTAS

¹ Seminario Internacional: Modernización, Moralización, Transparencia y Eficiencia Aduanera. Publicación de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana de Bolivia. La Paz, 1994.

² COMERCIO EXTERIOR-Seminario Internacional Tratado de Libre Comercio Bolivia-México. Libro publicado por la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana de Bolivia. La Paz, Abril de 1996.

³ Ídem.

⁴ III Seminario Internacional "Construyendo el Futuro de una Aduana Bolivia, Moderna y Eficiente" Publicación de la Cámara Nacional de Despachantes de Aduana, La Paz , 1999.

Tercer eje temático:

Tributación interna y municipal



César García Novoa*

La tributación en el modelo de estado autonómico español

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (España). Doctor en Derecho y autor de numerosos libros y artículos sobre tributación. Tiene 20 años de experiencia en docencia universitaria e investigación.

I. Introducción. El estado autonómico español. Un modelo abierto de organización territorial.

La Constitución española de 1978 perfila en su Título VIII un modelo de organización territorial peculiar, el *Estado autonómico*. Tal peculiaridad se refleja en múltiples rasgos distintivos. Por ejemplo, en que el Texto Constitucional no "fija" competencias autonómicas, porque las mismas son fijadas por los Estatutos de Autonomía, tipo peculiar de ley del Estado de elaboración paccionada, a la que se atribuye esta función constitutiva de asignación competencial, mientras que la CE se limita a establecer en su artículo 149.1 una lista de facultades estatales, pero sin recoger, como ocurre en todos los Estados federales desde la Constitución de los Estados Unidos de 1787, una lista cerrada de competencias estatales.

Se trata de un modelo inspirado en la Constitución italiana de 22 de diciembre de 1947, que legitima el Estado *regional*, pero de carácter abierto. La Constitución no ha querido *cerrar* un modelo de Estado y ha dejado muchas cuestiones abiertas para, a través de la aprobación de los Estatutos de Autonomía y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC), se decantase el modelo de Estado.

En efecto, el modelo del Estado de las autonomías que perfila la Constitución española de 1978 es un modelo abierto, del que VANDELLI ha dicho que "...el Constituyente, en el tema de las autonomías regionales, se ha limitado a trazar sus líneas esenciales, dejando, desde el más completo rechazo de fórmulas generales y uniformes, amplios espacios a la disciplina confiada a los diversos estatutos y a futuras leyes orgánicas y ordinarias"¹.

Se trata de un modelo abierto y en constante construcción y reforma, especialmente sensible a lo que se ha venido llamar, en la moderna Teoría del Estado, la *mutación constitucional*. Autores como HESSE, defensores de la "fuerza normativa de la Constitución", reconocían que una Constitución que quiera preservar esa fuerza normativa tiene que equilibrar la rigidez y el cambio Constitucional, cambio que se justificará a su vez por los cambios de las relaciones fácticas subyacentes; el lo que este autor denomina "mutación constitucional" (*Verfassungswandel*)². Se trataría de cambios no formales en la Norma Fundamental que suponen que la norma, conservando el mismo texto, reciben una significación diferente³. En concreto, en el ámbito territorial-financiero, la Norma Suprema no sólo permite diversas opciones, sino que, como dice AGUALLO AVILES, es también "derecho en cambio", de manera que "muta el contenido de la norma sin cambiar el texto". Dicho más gráficamente, con relación al Título VIII y a la organización territorial, no es posible interpretar a día de hoy este Título de manera similar al momento en que la Constitución fue aprobada y que principios

como *autonomía, solidaridad, equilibrio económico, privilegios económico-sociales...*”tienen un contenido sensiblemente diferente al que tenían cuando nuestra Ley Fundamental cobrara vida hace ya más de veinte años”⁴.

La mutación constitucional legitima también la mutación del bloque de constitucionalidad y en especial, la reforma de los Estatutos de Autonomía, lo que supone reconocer una ampliación de la base competencial de las Comunidades Autónomas en la medida en que se incrementen las legítimas aspiraciones de autogobierno. Esta es posible en la medida en que el art. 147,3 y 155,2 de la Constitución se remite al procedimiento establecido en los mismos, procediendo en el caso catalán el procedimiento “complejo” previsto en su Título IV, art. 56, de la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre. No obstante esta afirmación exige recordar que la mutación constitucional, como mecanismo de la adecuación de la Constitución ala realidad, y como elemento que contribuye a dotar de eficacia y estabilidad al orden constitucional, pero que la misma está sujeta a límites, que empezarían a perfilarse cuando se produce una contradicción entre la mutación operada y el texto constitucional. En tal caso, lo fundamental, como ha señalado el propio HESEE, es el respeto el “sentido y finalidad” (*Sinne und Telos*) de la proposición normativa constitucional⁵. Si los Estatutos y el bloque de constitucional son también un Derecho vivo, los cambios deben realizarse preservando la esencia del modelo territorial contenido en la Constitución. Todo lo que sobrepase este límite supone una “ruptura” y, por tanto, una inaceptable alteración del modelo territorial a través de los Estatutos y sin proceder a la necesaria reforma constitucional⁶.

Las Comunidades Autónomas gozan, a día de hoy, de mayores competencias legislativas de las que disponen los entes territoriales integrantes de muchos Estados de corte federal. En efecto; sin haberse inspirado en la Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949, la ordenación jurídica del Estado español se aproxima bastante a la misma, en sus rasgos de *federalismo cooperativo* o *federalismo de ejecución*. Esta proyección, como veremos, es especialmente intensa en materia fiscal.

Sin embargo, existen rasgos distintivos del Estado autonómico español que permiten diferenciarlo del Estado Federal. En los Estados federales “la norma institucional básica de cada Estado miembro de la Federación es su Constitución propia, que los Estados aprueban por sí mismos como una norma válida por su propia voluntad” mientras que los segundos dicha norma institucional es una norma del Estado⁷. Y sobre esa base se rechazaría el cuño federal del Estado autonómico español, sencillamente porque es el Estado quien constituye a las Comunidades Autónomas, aunque a iniciativa y con participación de los territorios, y los Estatutos son leyes del Estado, que “los amparará y reconocerá como parte integrante de su ordenamiento jurídico” (art. 147,1 de la Constitución)⁸.

En efecto, los Estatutos de Autonomía, normas institucionales básicas de las Comunidades Autónomas, son normas del Estado. Leyes del Estado y no el trasunto de una *Constitución* de la Comunidad Autónoma. Son, además materia reservada a la ley orgánica, según dispone el artículo 81, 1 de la CE. Pero se trata de unas leyes estatales peculiares pues tienen la condición de *normas paccionadas*. Es verdad que esta es una teoría que se ha intentado combatir desde diversos frentes, pero a nuestro juicio, por un mal uso del término "norma paccionada". Cuando se habla de leyes paccionadas se suele pensar en el modelo de la ley de 1841 que instaura el régimen foral de Navarra, es decir, una ley basada en el pacto entre dos sujetos de soberanía, esto es, entre realidades territoriales preexistentes a la CE⁹. El uso actual de este modelo de ley paccionada serviría para incorporar un espíritu confederal, claramente incompatible con la CE¹⁰. Y mucho menos para promover una interpretación historicista del fenómeno autonómico. Interpretación, que, en principio, resulta contradictoria con una Constitución que, por definición, es un acto de innovación normativa, donde "lo histórico" sólo es relevante en la medida en que la Constitución decide incorporarlo. Tal incorporación se produce en la CE a través de la Disposición Adicional Primera de la CE, pero, como recuerda CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, tal Disposición Adicional no está pensada para los derechos históricos, sino para los territorios históricos, que son una especificidad propia y exclusiva del País Vasco y de Navarra¹¹.

Cuando no se ha utilizado el concepto de ley paccionada para proponer el "pacto entre entidades soberanas" o para defender los derechos históricos, se ha hecho simplemente y como denunciaba DE OTTO, para defender que los Estatutos serían la única norma a tener en cuenta en la delimitación de competencias¹². Por el contrario, cuando nos referimos a leyes paccionadas simplemente estamos haciendo a un tipo de normas en cuyo procedimiento de elaboración se otorga relevancia a la concurrencia de dos voluntades; la de los representantes de la nacionalidad o región y los órganos centrales, lo que va más allá de unas meras singularidades inherentes a su procedimiento de aprobación¹³. Se trata de instrumentos normativos de carácter paccionado, ya que tanto su aprobación como su reforma exigen la concurrencia o concordancia de las dos voluntades: la autonómica y la estatal, o si se prefiere "la coparticipación entre el Estado y la Comunidad". Esta coparticipación es la base de un concepto muy polémico, utilizado en la proposición de reforma del Estatut; la *bilateralidad* y es, al mismo tiempo, el fundamento último de la indisponibilidad por parte del Estado de los Estatutos, como normas institucionales básicas del orden autonómico.

Pero, a pesar de esta singularidad de las normas institucionales de las Comunidades Autónomas, no podemos hablar de un Estado Federal. En especial, no podemos hablar de un Estado Federal en lo tributario pues, como veremos, existe sólo un sistema tributario; el del Estado.

Debemos señalar, no obstante, que estas consideraciones que basan la nota distintiva del Estado federal en ese supuesto poder originario de los Estados integrantes de la Federación están condicionados por las viejas teorías de la doble soberanía o soberanía divisible. Estas teorías tienen su origen en el federalismo norteamericano y a las fórmulas de *federalismo de integración*, pero no pueden dar respuesta a los modelos de federalismos creados a partir de Estados unitarios, respecto a los que no se puede hablar ni de soberanía compartida ni de una exclusividad competencial, que en la práctica no se da en los Estados federales¹⁴. En éstos, y el ejemplo alemán es significativo, al igual que en Estados descentralizados no federales, existen competencias concurrentes y compartidas. Por tanto, los problemas de organización territorial y de distribución del poder político son semejantes en todas las formas de Estados descentralizados, ya que cuando se habla de cosoberanía para definir al Estado federal, se está usando una expresión para referirse a la problemática distribución territorial del poder político en los modelos no centralizados¹⁵.

I.1. La configuración constitucional del modelo de Estado Autonómico.

la Carta Magna describe las líneas maestras de un peculiar modelo de organización territorial, llamado Estado de las Autonomías, equidistante tanto de las fórmulas federales puras de *cuño norteamericano*¹⁶ o de *federalismo cooperativo*, al estilo alemán¹⁷, como de las organizaciones territoriales de carácter regional, que representa el ejemplo italiano¹⁸. Si hubiera que definir en pocas palabras las características de la organización territorial del Estado español en la Constitución de 1978, podríamos decir que la misma se ordena a partir de las exigencias del principio de unidad, ya que el art. 2 de la Norma Fundamental habla de la "indisoluble unidad de la Nación Española" y del principio de autonomía de las nacionalidades y regiones, "para la gestión de sus respectivos intereses" – art. 137 de la Constitución -.

Siendo la existencia de las autonomías territoriales el rasgo distintivo de la organización territorial española, derivada del texto constitucional de 1978, conviene recordar que la autonomía reconocida en el Capítulo III, del Título VIII, es antes que nada una autonomía política, lo que supone reconocer y amparar la capacidad de las Comunidades políticas integradas en el Estado, para determinar los fines que, en tanto entes públicos, pueden perseguir. Y esa autonomía la ejercerán a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva¹⁹; pero sobre todo, a través de la definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas que estos entes deban cubrir. Lo que llevará a los entes territoriales autónomos a definir, como dice MORTATI, un ordenamiento jurídico propio²⁰.

Al margen de las diferentes fórmulas de acceso a la autonomía que se derivan de la Constitución española, con unas Comunidades Autónomas de

primer grado o de *vía rápida de acceso*²¹ – es decir, País Vasco, Cataluña y Galicia ex Disposición Transitoria segunda de la Constitución y las Comunidades que asuman la iniciativa conforme al complejo procedimiento previsto en el artículo 151, 1 de la Constitución – junto a Comunidades Autónomas que acceden a la autonomía por la *vía lenta* de los artículos 143, 144, y 148, 2 de la Constitución, y sin entrar ahora en las críticas que esta diferenciación suscitó en el proceso constituyente²², el orden jurídico-territorial derivado de la Constitución se caracteriza por la coexistencia, junto con el ordenamiento del Estado, de unos ordenamientos regionales que las Comunidades Autónomas pueden crear al amparo de la expresión jurídica de su autonomía política. Esos ordenamientos autonómicos se expresan a través de unos productos normativos que el ordenamiento común del Estado tutela y protege.

El ejercicio del poder normativo por las Comunidades Autónomas y la capacidad de creación de su propio ordenamiento jurídico se hace a partir de un orden estatal en el que prima la Constitución y el llamado “bloque de constitucionalidad”²³.

En efecto, el ordenamiento de las Comunidades Autónomas está, obviamente, sujeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, y vinculado por el llamado *bloque de constitucionalidad*²⁴. Así lo ha señalado el TC en su emblemática sentencia 76/1983 de 5 de agosto, sobre la LOAPA; en esta resolución señala que si bien “las leyes estatales pueden cumplir en unas ocasiones una función atributiva de competencias –leyes orgánicas de transferencia o delegación– y en otras una función delimitadora...” pero estarán vinculadas en todo caso por los Estatutos de Autonomía que son normas llamadas a fijar las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución” (FJ 4º).

Podemos definir tal bloque de constitucionalidad como ese conjunto de normas interpuestas entre la Constitución y las leyes, que, aun siendo iguales en rango a estas últimas, sirven para enjuiciar su constitucionalidad, cuestión a la que se refiere el art. 28, 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional²⁵. Entre estas normas del *bloque de constitucionalidad* destacan sus Estatutos de Autonomía, definidos por el artículo 147, 1 de la Constitución como la “norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma”. Esta norma del Estado será la ordenación legal básica de las Comunidades Autónomas, junto con diversas normas que también forman parte del *bloque de constitucionalidad* como las leyes de delegación (art. 150, 1 Constitución), las leyes orgánicas de transferencia (art. 150, 2) y las leyes de armonización (art. 150, 3), así como la legislación que dicte el Estado al amparo de específicos preceptos constitucionales, como la LOFCA, consecuencia de la Ley 157, 3 de la Constitución (sentencia 274/2000, de 15 de noviembre de 2000, FJ 7º) e incluso la Ley Orgánica 2/1982, reguladora del Tribunal de Cuentas, dictada de acuerdo con la previsión del art. 136,4 de la Norma Fundamental (sentencia 187/1988, de 17 de octubre, FJ 5º).

Además de ello, la organización jurídica de las Comunidades Autónomas y el reconocimiento de un ámbito de intereses que pueden tutelar con sus propias normas, se garantiza, junto con los principios de igualdad y solidaridad, por la regla de la competencia. Precisamente, la "dotación de competencias" a partir de la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto de disposiciones integrantes del "bloque de constitucionalidad" constituye la esencia del orden jurídico autonómico. El principio de competencia es el elemento clave en la relación entre el ordenamiento estatal y el que procede de las Comunidades Autónomas, en especial en lo relativo a las normas con rango de ley, que tendrán origen estatal o autonómico en función del respectivo reparto competencial. La Constitución española establece que las leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley son idénticas en valor cualquiera que sea su origen y, como dice GARCÍA DE ENTERRÍA "todas ellas están equiordenadas a la Constitución puesto que idéntico es el tratamiento que la Constitución les da a todas"²⁶. La reordenación entre ambos ordenamientos radica en el reparto competencial que deriva de la Constitución y, sobre todo, del contenido de los respectivos Estatutos.

Por tanto, las Comunidades Autónomas existen en virtud de los respectivos Estatutos, no *ex Constitutione*, ya que son los Estatutos los que establecen su territorio y organización, atribuyéndole competencias y dándoles existencia y entidad propias. Pero esta atribución competencial parte de la delimitación que lleva a cabo la propia Constitución. En este sentido conviene diferenciar lo que son *competencias* en sentido estricto, del objeto o la materia sobre las que tales competencias recaen. Si bien las competencias son simples facultades, que incluyen las de carácter normativo – poder legislativo y poder reglamentario – y las administrativas de aplicación de las normas, su reparto constituye el verdadero nervio del Estado de las Autonomías diseñado en la Constitución.

En tal sentido, la Constitución española de 1978, en lugar de adoptar el sistema muy extendido en los Estados federales de disponer el reparto del poder político, a través de *listas* de materias (exclusivas del Estado, exclusivas de los entes subcentrales y compartidas) ha acogido una distribución competencial que ha generado una gran cantidad de controversias. Tal distribución podemos resumirla, a grandes rasgos, en una serie de materias que se atribuyen en exclusiva al Estado – art. 149 de la Constitución –, otras materias cuya competencia podrá ser asumida en exclusiva por las Comunidades Autónomas en sus Estatutos a través de un principio dispositivo y basado en un gradualismo establecido por la Constitución a partir de la existencia de dos vías que reconoce para acceder a la autonomía – art. 148 –²⁷ y materias concurrentes, que el art. 149 atribuye también a las Comunidades Autónomas en virtud de expresiones como "sin perjuicio", "legislación básica", "bases", "normas básicas"..., debiendo en estos casos el legislador estatal establecer qué preceptos son básicos, "como exigencia del principio de seguridad jurídica" (sentencia 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 3).

Así habrá que reconocer la existencia de materias de competencia exclusiva del Estado pero susceptibles de ser concurrentes y materias de competencia exclusiva del Estado pero, en su caso, delegables a las Comunidades Autónomas. Y dentro de las competencias concurrentes, podemos hablar de materias concurrentes para todas las Comunidades Autónomas (por ejemplo, artículos 148, 1, 7 ó 149, 1, 23), concurrentes para las que hayan accedido a la autonomía por la vía rápida o todas las demás transcurridos cinco años, materias cuya legislación compete al Estado y cuya ejecución puede ser competencia de las Comunidades Autónomas (por ejemplo, arts. 149, 1, 6, ó 149, 1, 16) o materias en las que el Estado se reserva las bases y que las Comunidades Autónomas pueden desarrollar legislativamente y ejecutar por sí mismas (arts. 149, 1, 17 ó 18).

En suma, un orden extraordinariamente complejo, que se cierra con la pretendida "regla de prevalencia" de las normas del Estado en caso de conflicto, prevista en el art. 149, 3 y la "cláusula de supletoriedad", contemplada en el art. 149, 3 *in fine*, según la cual "el Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas", interpretada por la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC)²⁸, y por destacados representantes de la doctrina más autorizada²⁹, como carente virtualidad competencial. Se trataría de una simple regla de aplicación del Derecho, que obliga a acudir al Derecho estatal supletorio en caso de laguna en el ordenamiento autonómico.

A partir de esta somera descripción de la distribución competencial en el Estado de las Autonomías y teniendo en cuenta, como señala ALVAREZ CONDE que "las competencias determinan el **quantum** de poder político que se atribuye a una Comunidad Autónoma"³⁰, estamos ante un reparto "dispositivo" y con un papel preponderante de los Estatutos de Autonomía³¹. En este complejo marco competencial no es de extrañar que el TC haya tenido un papel decisivo a través de sus resoluciones, tanto enjuiciando la constitucionalidad de diversas leyes y su adecuación a la norma fundamental y al bloque de constitucionalidad como a la hora de resolver los múltiples conflictos competenciales que un sistema tan abierto ha propiciado, dentro de las competencias atribuidas al TC por el art. 161, 1 de la Constitución y del art. 1 de la LOTC³². Así el TC ha ido profundizando en el significado de los principios de autonomía, así como en los límites y condicionantes de la misma, en el principio de solidaridad y en la exigencia de "unicidad del orden económico nacional", como consecuencia tanto de las discrepancias abstractas sobre la interpretación del texto constitucional en relación con su compatibilidad con una ley singular como los conflictos que ponen en cuestión alguna expresión del sistema de organización territorial establecido en la Constitución, entre el Gobierno Central y las Comunidades Autónomas o entre éstas entre sí. Como decía en 1982 GARCÍA DE ENTERRÍA, sólo el Tribunal Constitucional puede ser órgano adecuado para la resolución de estos conflictos que afectan a la esencia misma de

la Constitución al afectar a la distribución de poder y de correlativas competencias por ella operada, sobre todo "dada la indeterminación del Título VIII de la Constitución deja al modelo, hoy tan discutido del Estado de las Autonomías, que necesariamente el Tribunal Constitucional será llamado a precisar en sus aplicaciones concretas"³³.

II. El rasgo singularizador del modelo de Estado español. La autonomía política y financiera de los entes subcentrales.

Como hemos dicho, la Constitución española define un modelo abierto de Estado. Este carácter abierto, se proyecta también en el aspecto fiscal.

La financiación no es más que el aspecto instrumental de la organización institucional de una entidad de base territorial y naturaleza política; no existe autogobierno sin capacidad para decidir los medios financieros y, por tanto, sin capacidad para diseñar una Hacienda Privativa. Los medios financieros son algo consustancial al reconocimiento de la autonomía política y por eso el TC ha señalado que la Hacienda privativa de las Comunidades Autónomas "es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma" (sentencias 14/1986, de 31 de enero (FJ 2) y 63/1986, de 21 de mayo, FJ 4, y 183/1988, de 13 de octubre, FJ 1). Por eso la autonomía financiera se reconoce ampliamente en la Constitución española, ya que el artículo 156 de la CE establece que "las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

La Constitución española atribuye a las Comunidades Autónomas en su art. 156, autonomía financiera, "para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo al principio de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles". Y, por su parte, la autonomía financiera es consustancial a la autonomía política, hasta tal punto que cabe afirmar que no es posible hablar de ésta sin aquélla, ya que los medios financieros son algo inherente al reconocimiento de la autonomía política. Una autonomía política que presupone capacidad para perseguir fines públicos sin capacidad de decisión sobre el volumen de fondos que se van a emplear para perseguir tales fines, no es una verdadera autonomía, aunque tales fines fuesen objetivamente suficientes para el logro de los fines propuestos por el ente supuestamente autónomo³⁴. Por eso el Tribunal Constitucional (TC) ha afirmado que la Hacienda privativa de las Comunidades Autónomas "es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma" (sentencias 14/1986, de 31 de enero (FJ 2) y 63/1986, de 21 de mayo, FJ 4, y 183/1988, de 13 de octubre, FJ 1).

La afirmación anterior está en la propia lógica de las cosas, pues se apoya en una evidencia. El sistema de financiación de entes subcentrales en cualquier Estado es consecuencia directa de la organización territorial que resulte establecida en la correspondiente Constitución. Y en el caso español, la financiación es fruto del peculiar modelo de Estado Autonómico, al que ya nos hemos referido.

Ya hemos dicho que en la práctica (aunque no en el perfil jurídico), el Estado español de las autonomías funciona como un Estado federal. Por eso, la distinción fundamental en los modos constitucionalizados de organización territorial debe establecerse, a nuestro juicio, entre Estados centralizados y Estados descentralizados, se rijan éstos por fórmulas regionales, autonómicas o federales. En todos ellos, las regiones, comunidades o *länder* tienen un poder político, manifestado en un autogobierno, o autonomía y, en consecuencia, un poder tributario³⁵.

El reconocimiento de un poder tributario propio, previsto en los artículos 153,2 de la CE y 6 de la LOFCA como característica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común en España, ha sido destacado por el TC como rasgo distintivo de la autonomía financiera (sentencia 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4º). El poder tributario incluirá en palabras de un clásico como MICHELI, "...la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas"³⁶, a lo que habría que unir lo que en la doctrina alemana se denomina "soberanía sobre las sumas recaudadas" – *Ertragshoheit* a que se refiere el artículo 106 de la Ley Fundamental de Bonn - o, en palabras de RAMALLO MASSANET, "potestad sobre el rendimiento"³⁷, esto es, disponibilidad sobre los ingresos fruto de las categorías tributarias creadas y aplicadas por la propia Comunidad Autónoma.

Si la autonomía exige poder tributario como poder legislativo de creación de tributos, y éste es expresión de la autonomía financiera que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas, es evidente que tal autonomía tiene que expresarse a través de la exigencia de tributos propios, y, en concreto, de impuestos propios. Así lo reconoce el art. 157, 1, b) de la Constitución a referirse a los impuestos, tasas y contribuciones especiales, propios de las Comunidades Autónomas.

II.1. Significado de la autonomía financiera

La autonomía financiera es la piedra angular de la construcción de la financiación territorial en la Constitución española y el TC lo ha caracterizado como "instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política" (sentencia TC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3º).

Por tanto, el TC está vinculando la autonomía financiera a la autonomía política de las CCAA. Y si bien el concepto de "autonomía financiera" es

complejo e indeterminado³⁸, el TC lo que sí resulta claro es que “autonomía financiera” no puede consistir en una mera autonomía de gasto o suficiencia de recursos, puesto que si la autonomía equivale, como en su momento señalamos, a autonomía política, la suficiencia financiera que a la misma se vincula ha de ser una suficiencia subjetiva. Esto es; una suficiencia a valorar por la propia Comunidad Autónoma a través de la determinación del nivel de ingresos disponibles. Sólo así la Comunidad Autónoma puede actuar en la graduación e intensidad de sus objetivos mediante el gasto. Por eso, como señala PERULLES, “la autonomía financiera se manifiesta en la posibilidad de la libre aplicación de los recursos, pero para ello debe existir un sistema de ingresos que garantice de forma suficiente la libre elección de los objetivos”³⁹. Lo que encuentra adecuado reflejo en los pronunciamientos del TC que insisten en que las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera para poder elegir sus objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos. Así lo señala la sentencia 13/1992 de 6 de febrero, FJ 9º y la posterior sentencia 127/1999, de 1 de julio - FJ 8º-, cuando afirman que la autonomía financiera “no entraña sólo la libertad de sus órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la cuantificación y distribución del mismo dentro del marco de sus competencias”.

Así lo ha entendido el TC, al conceptualizar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas como una parte de la autonomía política de las mismas orientada a la gestión de sus propios intereses. Tala autonomía financiera “supone la existencia de una Hacienda autónoma que permita el ejercicio y financiación de las competencias asumidas” (sentencia 183/1988, de 13 de octubre; FJ 1º). Lo que se conseguirá sólo si la Comunidad Autónoma goza de capacidad normativa sobre un número importante de figuras tributarias. Y ello exige disponer, en palabras de MICHELI, de “...la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas”⁴⁰, a lo que habría que unir lo que en la doctrina alemana se denomina “soberanía sobre las sumas recaudadas” - *Ertragshoheit* a que se refiere el artículo 106 de la Ley Fundamental de Bonn - o, en palabras de RAMALLO MASSANET, “potestad sobre el rendimiento”⁴¹, esto es, disponibilidad sobre los ingresos fruto de las categorías tributarias creadas y aplicadas por la propia Comunidad Autónoma.

En suma; el reconocimiento de la autonomía financiera supone que las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias para regular fuentes de ingresos, y en especial, tributos propios, que son inherentes a un sistema de financiación basado en la autonomía. Y al mismo tiempo, tienen poder para disponer de las sumas recaudadas. Los términos en que se tenga que reconocer ese poder normativo en materia tributaria a las Comunidades Autónomas dependerá de la especial distribución que se haga, a partir del bloque de constitucionalidad, de las potestades financieras,

al margen del régimen de distribución de competencias materiales. Así lo ha señalado el TC al destacar la *potestad tributaria propia*, prevista en los artículos 153,2 de la CE y 6 de la LOFCA como característica del sistema de financiación previsto en la Constitución (sentencia 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4º).

El sistema de financiación autonómico apuntado en la Constitución y perfilado a partir de las aportaciones jurisprudenciales del TC, es un sistema basado en la autonomía financiera que exige suficiencia de medios y capacidad de las Comunidades Autónomas para apreciar esa suficiencia a través del diseño de un sistema propio de recursos que incluiría impuestos propios. No obstante, el conjunto de impuestos propios de las Comunidades Autónomas se encontrará con una serie de limitaciones que expondremos a continuación. Entre ellos, el hecho de que la Constitución y el bloque de constitucionalidad sólo prevén un sistema tributario a favor del Estado.

II.2. Los principios de coordinación y solidaridad.

El principio de autonomía financiera aparece condicionado en nuestro ordenamiento constitucional por la garantía de la coordinación. El principio de coordinación, según el TC, "...persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían la realidad misma del sistema" –sentencia 32/1983, de 28 de abril, FJ 2º -. Por eso, el contenido sustancial de la función estatal de coordinación radica en legitimar la intervención legislativa estatal, normalmente sobre la base del art. 149,1, 18, que estará orientada a asegurar un trato uniforme, "en orden a la consecución de los objetivos de la política económica general o sectorial", evitando resultados disfuncionales o disgregadores (sentencias 152/1988 y 186/19888), sin que puedan catalogarse como tales medidas de coordinación la adopción por el Estado de cualquier medida limitativa de la autonomía financiera sino únicamente de las que tengan una relación directa con las exigencias de política económica general de carácter presupuestario dirigida a la consecución y mantenimiento de la estabilidad económica interna y externa (sentencia 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 4º).

Por su parte, el otro elemento que condiciona la autonomía, la solidaridad constituye un factor esencial en la ordenación de la financiación autonómica. Entendido como "instrumentación de determinados medios a fin de evitar las desigualdades de tipo económico y social entre las distintas Comunidades Autónomas"⁴², ha sido definido por el propio TC diciendo que "...no es sino un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la nación española". Unidad económica que ya venía siendo destacada por el TC en sentencia 1/1982, de 28 de enero. La responsabilidad para lograr un "equilibrio en la unidad"

se encomienda, en el plano financiero, al Estado, y que se traduce en la exigencia de "...velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español..." - sentencia 135/1992, de 5 de octubre (FJ 7º) -, llegando incluso a destacar el papel de las transferencias como elemento fundamental en la garantía de la solidaridad financiera - sentencia 68/1996, de 18 de abril (FJ 10º) -.

Por tanto, y teniendo en cuenta el contenido del principio de solidaridad que condiciona, según nuestra Norma Fundamental, la financiación autonómica y el ejercicio de la autonomía financiera, el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas estará integrado, según el TC en sentencia 68/1996, de 18 de abril, por las "transferencias", obviamente por el Estado a favor de las Comunidades Autónomas y que son propias de lo que se conoce, en el *argot* del federalismo fiscal, como sistemas de financiación territorial *de unión*, en los que el Estado regula y recauda los impuestos importantes del sistema y tiene la obligación de transferir parte de esos ingresos a los entes subcentrales con criterios de solidaridad. Es la solidaridad interterritorial la que legitima e impone la habilitación de esas transferencias, que se llevarán a cabo sobre todo a través del Fondo de Compensación Interterritorial al que se refiere el art. 16 de la LOFCA, sin que la fijación de las mismas pueda fundarse en la competencia Hacienda General, como ha señalado la sentencia del TC 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2º C, para las subvenciones incondicionadas locales, por no tratarse de medidas orientadas a cubrir déficits o a asegurar el equilibrio financiera de las Haciendas Territoriales.

Esas transferencias, cuando se dirigen a entes territoriales como las Comunidades Autónomas, de los que se predica una autonomía financiera que abarca la capacidad para tener una hacienda y unos ingresos propios

Respecto a estas transferencias, el TC ya señaló, en sentencia 13/1992, que el sistema de financiación que concibe la Constitución se caracteriza por el predominio de las llamadas "fuentes exógenas de financiación", lo que se ha visto ratificado por la práctica en estos últimos años. A ello hay que unir lo dispuesto en sentencia 68/1996, de 18 de abril, acerca de que el sistema de financiación diseñado por la LOFCA, "...ha optado por establecer una Hacienda autonómica de transferencia, en el que el grueso de los ingresos procede del presupuesto estatal a través del porcentaje de participación de los ingresos del Estado y, en su caso, del Fondo de compensación Interterritorial y de las asignaciones niveladoras" (FJ 10º).

La articulación de las transferencias, fundamentales en un régimen de financiación construido en torno al principio de solidaridad, se efectuará en torno a una serie de criterios, a los que se refiere el art. 16,4 de la LOFCA⁴³, y sobre los cuales el legislador ordinario tiene un amplio margen de apreciación. El TC, al valorar los criterios distributivos de las transferencias destinadas a gastos de inversión canalizadas a través del Fondo de Compensación

Interterritorial, "con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad" de acuerdo con el art. 158, 2 de la Constitución, reconoce este margen de apreciación, sobre la base de la "importancia relativa" de los distintos criterios (sentencia 183/1988, de 13 de octubre). Así, por ejemplo, reconociendo la importancia de la regla de la "inversa de la renta por habitante" para articular un adecuado sistema de solidaridad interterritorial, el TC sin embargo, le atribuye la condición de "expresión de carácter genérico que ha de hacerse compatible con la aplicación de otros criterios" (FJ 3º). Por tanto, la exigencia de solidaridad no prejuzga los criterios a aplicar para que la misma sea efectiva, los cuales formarán parte de la libertad de configuración del legislador.

II.3. El principio de lealtad institucional.

En todos los Estados compuestos, sean éstos de cuño federal o simples Estados descentralizados de carácter regionalista, el ejercicio de la autonomía por los entes subcentrales conlleva un punto de equilibrio que radica en lo que se conoce como lealtad constitucional. Este principio, al cual en se le denomina en la teoría norteamericana del federalismo como *federal comity*, tiene su principal expresión en el *Bundestreue* de la doctrina constitucional alemana. Este principio es una expresión de la buena fe aplicada en el ámbito del Derecho Público y tiene una faceta que es la necesaria búsqueda del "equilibrio" de intereses entre el Estado y los demás entes territoriales, imponiendo a cada parte la obligación de tener en cuenta el interés de las demás en el ejercicio de sus competencias. En Alemania ha alcanzado el rango de un auténtico "principio constitucional no escrito", cuyos orígenes se remontan a la Constitución del Reich de 1871, y que se fundamenta en la idea de "fidelidad contractual al pacto federal". Según la constante jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, el principio garantiza la eficacia de la acción pública y el equilibrio entre los intereses estatales y regionales.

En nuestro país este principio puede traducirse en la exigencia de lealtad constitucional en el ejercicio de las competencias y en las aspiraciones de ampliación de las mismas. El TC se ha pronunciado sobre su contenido, aunque con una excesiva vaguedad, confirmando a veces este principio como una derivación de la solidaridad, cuando al definir la solidaridad hace referencia a que existe un "deber de recíproco apoyo y mutua lealtad" entre el Estado y las Comunidades autónomas y entre las Comunidades Autónomas entre sí (STC 96/1986, de 10 de julio, FJ 3), y cuando ha perfilado la solidaridad como "concreción, a su vez, del más amplio deber de fidelidad a la Constitución" (STC 11/1986, de 28 de enero, FJ 5).

Con mayor concreción, el TC señaló en su sentencia 25/1981, de 14 de julio, FJ 3, que el principio de lealtad constitucional requiere que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales, y en especial, por el Estado y por las Comunidades Autónomas, tengan como referencia necesaria

la satisfacción de los intereses generales y que, en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses, de modo que esta orientación sea tenida en cuenta, incluso, al gestionar los intereses propios. En suma, la lealtad constitucional debe presidir “las relaciones entre las diversas instancias de poder territorial y constituye un soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico y cuya observancia resulta obligada (STC 239/2002, FJ 11)” (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 7). En esta idea ha insistido en el FJ 3, d) de la más reciente sentencia 247/2007, de 12 de diciembre, relativa al ejercicio por la comunidad valenciana de sus competencias en materia hidrológica.

II. 4. La existencia del perturbador régimen foral.

En el ordenamiento español, cuando se habla del régimen de financiación de las Comunidades Autónomas, siempre se hace referencia, por defecto, al régimen general. Pero no cabe olvidar que en España existen ciertos territorios (Territorios Históricos del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra) con un régimen peculiar, más propio de un sistema confederal, y que podemos denominar *régimen foral*.

Los territorios de régimen foral tienen con capacidad para diseñar su propio sistema tributario en el marco de unos parámetros definitorios propios de una Hacienda confederal; esto es, sistema fiscal propio y compensación al Estado por las cargas asumidas por éste. Se suele argumentar que este régimen especial cuenta con legitimidad histórica. Pero esa legitimidad histórica es simplemente una “legitimidad de origen” que no configuraría esos derechos históricos como válidos y vigentes, puesto que su validez y vigencia sólo pueden entenderse a través de su adecuada integración en un ordenamiento definido a partir de la Constitución. De ahí que sólo a través del expreso reconocimiento del constituyente puedan esos derechos históricos formar parte del orden constitucional⁴⁴. Y ese acto de reconocimiento que, como parte integrante del “momento constituyente”, determina la validez del conjunto de normas que integran el ordenamiento *histórico* foral, puede marcar las premisas y condiciones de tal reconocimiento. Así lo ha señalado el TC al disponer, en su sentencia 76/1988 de 26 de abril, que “la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento de aquellos que contradigan los principios constitucionales”.

Esta actualización tuvo lugar por medio de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978, donde se establece que la Norma Fundamental “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, tanto de Navarra, como de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. La Constitución ha permitido actualizar estos regímenes forales en el marco del Estado de las Autonomías, provocando de esta manera una “integración de una dualidad de entes territoriales con soportes jurídicos diferenciables”⁴⁵. El TC señaló en su sentencia 11/1984, de 2 de febrero, que la delimitación de las

competencias forales podría exigir una investigación histórica para facilitar la solución de conflictos competenciales, pero esa investigación no puede "sustituir o desplazar los mandatos estatutarios o legales que actualicen el régimen foral" (FJ 6º).

Conviene recordar, en este sentido, lo que ha señalado el TC al disponer que los derechos históricos no son título competencial – sentencias 123/1984, de 18 de diciembre y posteriormente la 94/1985 - , añadiendo que de la Disposición Adicional Primera sí se deducen competencias, de manera similar a lo que para las Comunidades Autónomas de régimen común ocurre con los artículos 143 o 155 de la Constitución. Por lo que esta Disposición Adicional Primera derogaría para estos territorios históricos la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, que se establece en los artículos 148 y 149. Posteriormente, el propio TC reconocería en su sentencia 140/1990, de 20 de septiembre, la derogación en el caso navarro del régimen de distribución de competencias que la Constitución establece para las Comunidades de régimen común (FF JJ. 3º y 4º)⁴⁶. El poder tributario de estas Comunidades, ligado a los derechos históricos hace inaplicable en éstos el art. 133 de la Constitución que en su número 1, señala que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley y en su número 2 faculta a las Comunidades Autónomas sólo a "establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes". Si estas directrices constitucionales se aplican exclusivamente a las Comunidades Autónomas de régimen común al amparo de los artículos 156 y 157 de lo establecido en la LOFCA, ello quiere decir que tal distribución del poder fiscal no es aplicable a Navarra y los territorios históricos del País Vasco que no sólo pueden establecer y exigir tributos, sino que tienen la capacidad de diseñar su propio sistema tributario a partir del Concierto en el caso vasco, y del Convenio Económico, en el supuesto navarro⁴⁷.

En efecto, las Comunidades de régimen foral cuentan con una cierta libertad para disciplinar su sistema tributario desde el momento en que tienen potestad legislativa para establecer y regular la gestión, liquidación, recaudación e inspección de prácticamente todos los tributos⁴⁸, aunque debiendo acomodar su normativa a los criterios generales de armonización fijados en el art. 7º de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y el art. 3º de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Concierto económico Estado-País Vasco⁴⁹.

III. Competencias legislativas del Estado en materia de financiación autonómica. La vía de la colegislación.

Ya hemos señalado que el sistema de financiación inspirado en el principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas de régimen común

exige la existencia de impuestos propios de las Comunidades Autónomas. A nuestro modo de ver, el término *impuestos propios* utilizado aquí se emplea en el sentido de que es necesario reconocer a las Comunidades Autónomas un ámbito de poder normativo propio en materia tributaria, bien a través de permitir la creación de figuras tributarias propias, bien a través de la habilitación de capacidad normativa en impuestos del Estado.

Centrándonos, en primer lugar, en la creación de figuras tributarias propias por las Comunidades Autónomas, conviene señalar que, a nuestro modo de ver, a partir del perfil de la financiación autonómica prevista en la Constitución y en la LOFCA, las Comunidades Autónomas tienen capacidad para crear sus propios tributos y para definir un agregado de figuras tributarias. Por tanto, el rasgo definitorio de un tributo propio se localizará en el dato de que el mismo haya sido creado por una ley aprobada por el órgano legislativo autonómico, no concurriendo esta nota definitoria en el Arbitrio Canario a la Producción y la Importación ni tampoco respecto al Impuesto General Indirecto, como ha venido a señalar la sentencia del TC 156/2004, de 20 de septiembre, FJ 3º. Como consecuencia de este pronunciamiento el TC afirma que la resolución de las reclamaciones económico-administrativas respecto a estos impuestos es competencia de los tribunales económico-administrativos del Estado, aunque venían resolviéndolas los órganos canarios por un erróneo entendimiento de que eran tributos propios canarios.

Sin embargo, la capacidad de las Comunidades Autónomas de crear figuras tributarias tiene unos límites bien conocidos a los que nos referiremos a continuación y que, en todo caso, llevan a una conclusión medianamente clara: las Comunidades Autónomas tienen capacidad para crear tributos propios pero no para definir un sistema tributario propio. Teniendo en cuenta que por sistema tributario podemos entender el conjunto de tributos vigentes en un ordenamiento dado, teniendo en cuenta que el propio concepto de "sistema" excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias. La idea de sistema rechaza "un mosaico de gravámenes yuxtapuestos y superpuestos"⁵⁰ y exige una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de "sistematización"⁵¹. El TC ha destacado la relevancia del sistema tributario determinando que es el sistema el que constituye el cauce para hacer efectivo el deber de contribuir. En la sentencia 182/1997, de 29 de octubre, en la que el TC da un giro a su doctrina sobre el Decreto-Ley en materia tributaria, se hace referencia a que, para decidir si en cada caso concreto un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, es preciso atender no sólo a la "cuantía de la modificación que introduce" sino también a la "naturaleza del tributo sobre el que incide", esto es, al lugar que el mismo ocupa en el sistema tributario (FJ 9º). Además, es del sistema tributario y no del tributo individualmente considerado del que el artículo 31, 1 de la Constitución predica las exigencias de justicia tributaria, como recuerda el TC en sentencia 27/1981, de 20 de julio.

Por lo demás, los límites específicos a la capacidad de las Comunidades Autónomas para crear tributos propios se refiere a los impuestos de carácter fiscal, es decir, a los que responden a una finalidad recaudatoria directamente relacionada con las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Antes conviene hacer una referencia al régimen constitucional de los tributos autonómicos que no deparan ingresos orientados a la satisfacción de la generalidad de los gastos y, en concreto, a las tasas autonómicas, así como a los impuestos autonómicos con fines extrafiscales.

III.1. La LOFCA y la voluntad unilateral del Estado.

Siguiendo en la línea de perfilar las competencias legislativas del Estado en el ámbito de la financiación autonómica, debemos referirnos a la competencia del Estado, atribuida por el art. 157,3 de la CE, para dictar una ley orgánica para regular “el ejercicio de las competencias financieras” y que se ha concretado en la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Como dijo el Dictamen 269 del Consell Consultiu de la Generalitat sobre el proyecto de Estatuto de Cataluña, esta ley encarna la potestad del Estado para expresar, frente a la bilateralidad que inspira el carácter paccionado de los Estatutos de Autonomía, su voluntad unilateral. Se trata de una potestad que deriva directamente de la Constitución y que, por tanto, no puede ser ni desconocida ni anulada por los Estatutos, y ello porque la LOFCA también integra el *bloque de constitucionalidad*. Pero se trata de una potestad facultativa, ya que el art. 157,3 de la CE aclara que la regulación de competencias financieras por el Estado, “podrá” regularse mediante ley orgánica, lo que diferencia claramente este supuesto de otras situaciones en las cuales la CE dispone que el ejercicio de una competencia estatal depende de la aprobación por el Estado de una ley orgánica, como sería los supuestos previstos en los artículos 149,1, 29 ó 152,1. Entre otras cosas, por las especiales características de las competencias financieras. Como dijimos, la financiación es la faceta instrumental de la organización institucional, por lo que no puede entenderse como una competencia sino como una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma.

La ley orgánica prevista por el artículo 157,3 de la Norma Fundamental no condiciona las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, que éstas tendrán a partir de las competencias materiales que asuman. Lo que hace es delimitar esas competencias financieras, “reconduciéndolas” a un sistema, pues sólo al Estado puede corresponder la potestad de diseñar un *sistema de financiación*, que no sería posible si la financiación autonómica se diseñase exclusivamente desde los Estatutos de Autonomía. Así lo ha manifestado el TC, al afirmar que es el Estado el que decidirá crear uno u otro sistema de financiación (sentencia 192/2000, de 13 de julio, FJ 9º). Como veremos, los principios de coordinación y solidaridad impondrán que ese diseño sea *multilateral*.

Por tanto, la vinculación de los Estatutos con la Constitución lo es con todo el bloque de constitucionalidad y, en especial, con la LOFCA que, en tanto norma dictada al amparo del art. 157,3 de la Norma Fundamental, deriva directamente de la Constitución. Pero el propio carácter facultativo de la ley orgánica prevista en el artículo 157, 3 hace que, como afirma el Dictamen 269 del Consell Consultiu, el art. 157,3 de la CE habilita al legislador estatal para actuar "si lo cree conveniente" y por esta razón, las normas estatutarias relativas al sistema financiero autonómico podrían aplicarse "aunque no existiese la ley orgánica del art. 157,3 CE".

III.2. Exclusión de la generalización de la bilateralidad.

Las expresiones multilateralidad o bilateralidad con relación a la financiación autonómica han sido creadas en el argot periodístico y hacen referencia a la negociación del Estado de las fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas y, en especial, de su participación de los ingresos estatales. La multilateralidad no es un principio expresamente consagrado en el bloque de constitucionalidad, aunque últimamente se ha destacado su importancia junto con las reglas de igualdad, solidaridad y eficiencia.

Así, en un sentido positivo, la multilateralidad exige una negociación general con todas las Comunidades a través de un órgano de coordinación como el Consejo de Política Fiscal y Financiera

La expresión jurídica de la multilateralidad del sistema es la competencia del Estado, atribuida por el art. 157,3 de la CE, para dictar una ley orgánica para regular "el ejercicio de las competencias financieras" y que se ha concretado en la LOFCA. Como dijo el Dictamen 269 del Consell Consultiu de la Generalitat sobre el proyecto de Estatuto de Cataluña, esta ley encarna la potestad del Estado para expresar, frente a la bilateralidad que inspira el carácter paccionado de los Estatutos de Autonomía, su voluntad unilateral. Se trata de una potestad que deriva directamente de la Constitución y que, por tanto, no puede ser ni desconocida ni anulada por los Estatutos, y ello porque la LOFCA también integra el bloque de constitucionalidad.

La ley orgánica prevista por el artículo 157,3 de la Norma Fundamental es también un instrumento para reconducir a la unidad las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

Sólo al Estado puede corresponder la potestad de diseñar un sistema de financiación, que no sería posible si la financiación autonómica se diseñase exclusivamente desde los Estatutos de Autonomía. Así lo ha manifestado el TC, al afirmar que es el Estado el que decidirá crear uno u otro sistema de financiación (sentencia 192/2000, de 13 de julio, FJ 9º). Esta proclamación de la necesidad de afrontar la financiación autonómica desde un diseño de un sistema acordado con el conjunto de todas las Comunidades Autónomas

de régimen común, se observa en el FJ 5º, de la sentencia del TC 13/2007, de 18 de enero, relativa a la financiación andaluza, según el cual "...no existe un derecho de las Comunidades Autónomas constitucionalmente consagrado a recibir una determinada financiación, sino un derecho a que la suma global de los recursos existentes de conformidad con el sistema aplicable en cada momento se reparta entre ellas respetando los principios de solidaridad y coordinación. Por este motivo, habida cuenta de que la cifra de la financiación no es ilimitada y de que su distribución debe efectuarse de conformidad con los intereses generales y en función de los de todos los entes territoriales afectados, no puede pretender cada Comunidad Autónoma para la determinación del porcentaje de participación que sobre aquellos ingresos le pueda corresponder la aplicación de aquel criterio o variable que sea más favorable en cada momento a sus intereses, reclamando de nosotros una respuesta que sustituya la falta de acuerdo entre las instancias políticas". Esto mismo se repite en el FJ 3º de la sentencia 58/2007, de 14 de marzo. Insiste el TC en que no existe un pretendido derecho a obtener una determinada financiación —la que eventualmente cada Comunidad Autónoma pudiera considerar adecuada— en el FJ 4º, de la sentencia 237/2007, de 8 de noviembre, relativa al fondo de suficiencia.

La vinculación de los Estatutos con la Constitución lo es con todo el bloque de constitucionalidad y, en especial, con la LOFCA que, en tanto norma dictada al amparo del art. 157,3 de la Norma Fundamental, deriva directamente de la Constitución.

Como consecuencia de ello, la existencia de la ley orgánica que el Estado adoptará al amparo del art. 157,3 convierte a esta norma en expresión jurídica de la multilateralidad a través de las competencias del Estado sobre Hacienda General y coordinación y excluye la llamada bilateralidad en la formulación de la financiación autonómica.

En un sentido negativo, y aunque parezca una obviedad, la multilateralidad excluye propuestas bilaterales; lo que supone varias cosas.

En primer lugar, supone que no es posible que los estatutos de autonomía, partes integrantes del bloque de constitucionalidad, al igual que la LOFCA, desconozcan el contenido de ésta o introduzcan condicionantes que supongan reformas indirectas del sistema de financiación.

Por tanto, ningún Estatuto de Autonomía podrá hacerlo influyendo en la lista de impuestos cedidos, como hace el Estatuto de Cataluña de 2006, aprobado por Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, al fijar un incremento de la cesión de un 50 % en IRPF (Disposición Adicional Octava) y de un 58 % en los impuestos especiales (Disposición Adicional Novena). Concebir los impuestos cedidos a partir de la función de los Estatutos como normas atributivas de competencias los convertiría "materia compartida" entre el

Estado y las Comunidades Autónomas, vulnerando lo establecido por el Tribunal Constitucional Pero que sea el Estatuto la norma de atribución de competencias sobre impuestos cedidos no puede suponer ir más allá de esta condición de materia compartida: en suma, no puede servir para convertir en impuestos propios de la Comunidad Autónoma lo que son impuestos cedidos.

En segundo lugar, no es posible que los Estatutos de Autonomía introduzcan por su cuenta criterios de reparto de fondos del Estado, afectando al conjunto de los recursos a distribuir entre todas las Comunidades Autónomas de régimen común. Y ello, porque como ha dicho el Tribunal Constitucional las Comunidades Autónomas no tienen un derecho constitucionalmente consagrado a recibir una determinada financiación, sino un derecho a que la suma global de los recursos existentes de conformidad con el sistema aplicable en cada momento se reparta entre ellas respetando los principios de solidaridad y coordinación (FJ 5º, de la sentencia del TC 13/2007, de 18 de enero). Y las comunidades autónomas hacen valer unilateralmente un supuesto derecho a una determinada financiación, cuando Estatutos reformados como el catalán (art.206,3), el aragonés (art. 48 de la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril) o el balear (art. 123,2 de la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero) hacen depender la suma de financiación a recibir de la capacidad o esfuerzo fiscal de cada Comunidad Autónoma, que es tanto como decir a la recaudación por habitante o a la renta media de cada Comunidad Autónoma. Esto supone que los Estatutos proclaman un criterio difícilmente compatible con el principio de solidaridad, vulnerando lo que el Tribunal Constitucional llama derecho a que la suma global de los recursos se reparta entre ellas respetando los principios de solidaridad y coordinación. Sólo en función de esto puede entenderse el empeño por la publicación de las balanzas fiscales y la discutible metodología utilizada, que incluye a la Seguridad Social y mezcla flujos de solidaridad interterritorial con flujos de solidaridad intergeneracional.

Y en tercer lugar, tampoco sería posible que los estatutos predeterminen negociaciones bilaterales de ciertas Comunidades Autónomas con el Estado, al margen del sistema general, que propugna el Tribunal Constitucional al hablar de suma global de los recursos a repartir entre todas las Comunidades de régimen común de acuerdo con los principios de solidaridad y coordinación.

Así habría que rechazar la creación de comisiones de carácter bilateral, como las que crea el art. 183 del Estatuto de Cataluña, el art. 90 del Estatuto de Aragón y el art. 56,9 del Estatuto de Andalucía, aprobado por Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo.

Y, sobre todo, habría que rechazar las cláusulas que condicionan las inversiones del Estado en cada Comunidad Autónoma. Como venimos diciendo,

el Tribunal Constitucional ha insistido (sentencias 58/2007, de 14 de marzo, FJ 3º y sentencia 237/2007, de 8 de noviembre, FJ 4º) en la necesidad de una fijación de la financiación de las Comunidades Autónomas por el Estado, atendiendo a la totalidad de medios disponibles, así como los principios de coordinación y solidaridad. Y por tanto, que los criterios de reparto se fijen de tal modo que se posibilite una aplicación simultánea de todos, porque no se toman los criterios que más favorecen a una Comunidad sino los que permiten un reparto solidario, favoreciendo y perjudicando, al mismo tiempo, a todas ellas.

Esta multilateralidad, de acuerdo con la expuesta doctrina del Tribunal Constitucional, no parece muy acorde con previsiones como la contenida en la Disposición Adicional Tercera, Uno, del Estatuto de Cataluña, según la cual "la inversión del Estado en Cataluña en infraestructuras, excluido el Fondo de Compensación Interterritorial, se equiparará a la participación relativa del producto interior bruto de Cataluña con relación al producto interior bruto del Estado para un periodo de siete años (esto es, la cantidad equivalente a la participación de Cataluña en el PIB del Estado)". O la previsión del Estatuto de Andalucía, en su Disposición Adicional Tercera, 2, según la cual "la inversión destinada a Andalucía será equivalente al peso de la población andaluza sobre el conjunto del Estado para un período de siete años". Un derecho de este tipo redundaría en la disminución del saldo del conjunto del Estado, y afectaría a los intereses generales del conjunto de Comunidades Autónomas de régimen común.

La introducción de estas cláusulas bilaterales impide una aplicación simultánea de todas ellas, ya que cada una se funda en la variable más favorecedora para la Comunidad Autónoma respectiva (porcentaje sobre PIB, población, superficie) de tal manera que la suma de lo que el Estado debería invertir en cada Comunidad autónoma aplicando cada criterio bilateral superaría la cantidad total a repartir entre todas. La previsión de estas cláusulas es, por tanto, incompatible con la existencia de un sistema general que prevé el Tribunal Constitucional.

IV. La distribución del poder para crear impuestos. El poder del Estado y de las Comunidades Autónomas para crear y regular impuestos.

Cuando toca tratar el tema de la distribución del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas, hay que tener en cuenta que tal distribución depende, en buena medida, de la tipología del tributo que se trate; cuando el tributo se exige por la prestación de un servicio o realización de una actividad (tasa) o cuando el tributo tiene como causa una finalidad

extrafiscal, por ejemplo medioambiental, el poder tributario del Estado y de las Comunidades Autónomas estará condicionado por la distribución de competencias materiales. Sólo en los *impuestos fiscales* tal distribución competencial no estará directamente vinculada a la distribución de competencias materiales.

Conviene recordar, en tal sentido, que la distribución del poder para crear impuestos se deduce de las disposiciones constitucionales y del *bloque de constitucionalidad*, que, con relación a esta materia está integrado por los artículos 157 y 158 de la Constitución, además de por los respectivos Estatutos de Autonomía, y por la ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, prevista en el artículo 157, 3 para regular el ejercicio de competencias financieras. Hemos destacado la importancia de la competencia de *Hacienda General*

En relación con las Comunidades de régimen común, la capacidad de las Comunidades Autónomas para diseñar una Hacienda autonómica es una cuestión de selección de hechos imponible, esto es, de manifestaciones de capacidad contributiva que pueden gravar el Estado o, en su caso, las Comunidades Autónomas y esos hechos imponible que no incluyen una actividad administrativa a desarrollar por el acreedor del tributo no tienen que derivarse del ámbito de competencias materiales del titular del poder tributario. Circunstancia ésta que, sin embargo, puede plantear algún problema. Por ejemplo; el gravamen de las adquisiciones a título gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*, a través de la fijación del contenido del hecho imponible Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), corresponde al Estado, aunque las Comunidades Autónomas tienen competencias para regular actos, negocios o instituciones de su Derecho Civil propio.⁵² La competencia fiscal se desvincula de la material; ello provoca algunos efectos a los que nos referiremos más adelante.

La distribución del poder tributario entre los distintos niveles territoriales aparece en la Norma Fundamental en los artículos 133 1 y 2 y Título VIII. En este último se incluye la competencia exclusiva del Estado en *Hacienda General*, - artículo 149, 1, 14 de la Constitución- cuyo contenido es objeto de polémica ya que, inicialmente, se identificó con Hacienda general no limitándola a la estatal, llegando a calificarse como tal una Hacienda total de la que formarían parte los entes locales⁵³. La limitación de un la Hacienda General a un núcleo normativo atribuido al Estado es mérito de SAINZ DE BUJANDA, para quien este concepto comprenderá "el conjunto de principios y de instituciones que deben planear por encima de todo el aparato financiero con eficacia sobre todo el territorio de la Nación"⁵⁴. Lo que vendría reforzado por opiniones como la de SOLER ROCH, para quien Hacienda General serían aquellos aspectos de la actividad financiera que la Constitución establece con carácter general, sin referencia expresa a un ente público determinado⁵⁵.

Para el TC la competencia de Hacienda General debe ponerse en relación con el art. 133, 1 del propio Texto Constitucional, según el cual el Estado detenta la potestad *originaria* para establecer tributos, lo que, a su vez, hay que vincular con la capacidad para regular el ejercicio de regulación de competencias financieras autonómicas mediante ley orgánica (sentencia 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3º). Y aunque es difícil llenar de contenido el título competencial *Hacienda General*, parece factible postular, a partir de su ligazón con la potestad tributaria originaria del Estado, que el mismo abarque aquellas cuestiones en las que el Estado debería proveer una regulación unitaria, y en especial, como dice la sentencia del TC 76/1992, de 14 de mayo, los “preceptos típicos de derecho codificado” (FJ 4º)⁵⁶, esto es, las normas codificadoras como la Ley General Tributaria. Al mismo tiempo, otras resoluciones sitúan en la competencia sobre Hacienda General, el “punto de referencia” de normas de carácter general, como la Ley General Presupuestaria (sentencia 13/1992, de 6 de febrero) o encuentran en esta competencia el elemento de legitimación para que el Estado regule “las instituciones comunes a las distintas Haciendas” (sentencia 233/1999, de 13 de diciembre).

No está tan claro, por el contrario, que determinadas figuras tributarias, nucleares en el sistema tributario, deban integrarse también dentro de este título aunque la distribución territorial del poder tributario en nuestro país se caracteriza por la titularidad por parte del Estado de las competencias normativas sobre la mayoría de los tributos del sistema, trasvasándose formalmente a las Comunidades Autónomas ciertas atribuciones por medio de las Leyes de Cesión. Aunque el TC, poniendo en relación la competencia sobre *Hacienda General* del art. 149,1, 14ª, con los artículos 133, 1 y 157, 3 de la Constitución ha reconocido que al Estado le corresponde, no sólo la regulación de sus propios tributos, sino el “marco general de todo el sistema tributario”. No hay tributos que por esencia sean “propios” del Estado pero sí hay figuras tributarias que son referencia obligada del sistema tributario; recordemos la citada sentencia 182/1997, de 29 de octubre, en la que el TC habla de la naturaleza del tributo atendiendo a su *posición* en el sistema tributario (FJ 9º). El régimen jurídico de estas figuras tributarias puede muy bien integrar ese “marco general del sistema”.

Por otro lado, al Estado, corresponderá también asegurar unas condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de deberes constitucionales, entre los que se incluye el deber de contribuir, competencia atribuida en el art. 149, 1, 1º de la Constitución, y que ha sido invocada por el TC (aunque en ocasiones subsumiéndola en la competencia del art. 149, 1º, 18, “bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas”) como elemento de garantía de la igualdad en materia tributaria – sentencia 87/1987, de 2 de junio (FJ 3º) -.

Recordemos que la Constitución española señala que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado median-

te ley” – artículo 133, 1º -, mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes – artículo 133, 2º -. Al margen del significado que haya de darse a la calificación como “originario” del poder tributario del Estado⁵⁷, lo cierto es que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de dictar leyes para crear nuevos tributos⁵⁸, en lo que es una competencia propia sobre la tributación autonómica en sentido estricto. Pero esa capacidad se encuentra limitada de raíz por esa competencia originaria del Estado para definir la *Hacienda General*. No cabe calificar este poder normativo de las Comunidades Autónomas como “no originario” en el sentido de que sea un poder vicario o de *segunda división*. Es tan “originario” como el del Estado, porque su origen o causa remota es el texto constitucional. Pero es un poder más limitado que el del Estado.

El poder fiscal del Estado se delimita por la Constitución y por el bloque de constitucionalidad, en especial la LOFCA, con las interferencias de las competencias materiales en ciertos casos (tasas, impuestos mediales...). Pero no se limita por sus propias leyes, dado que el carácter esencialmente soberano del ejercicio del poder legislativo determina que el legislador no se encuentre nunca condicionado por sus productos normativos anteriores⁵⁹. Por el contrario, el poder normativo de las Comunidades Autónomas, además de compartir estos mismos condicionamientos con el Estado, se encuentra limitado, según el art. 133, 2º de la Constitución, “por las leyes”, que obviamente sólo podrán ser leyes del Estado. Entre las que destacan las leyes de cesión de tributos, pues los tributos *cedibles* a que hace referencia el art. 11 de la LOFCA son impuestos del Estado y la decisión sobre la cesión es privativa de éste.

Así, el Estado dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario, que deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149, 1, 14 de la Constitución. Aunque no haya impuestos que “por naturaleza” sean impuestos del Estado, sí parece evidente que ciertas figuras impositivas van a ser reguladas por el Estado porque, como es el caso del IRPF o IS, “por su entidad cualitativa...alteren sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” – sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 7º)-. Lo mismo cabría decir de la conveniencia, que no necesidad, de que se atribuyan al Estado competencias normativas sobre tributos que hayan sido objeto de armonización comunitaria. Aunque ello no suponga que los impuestos armonizados tengan que ser impuestos estatales –no existe una competencia específica de ejecución del Derecho Comunitario a favor del Estado o de las Comunidades Autónomas– el hecho de que sea el Estado el responsable de la transposición de las Directivas hace conveniente que se le asigne la decisión sobre tal ejecución, evitando el riesgo de dispersión normativa que provocaría la regulación por las distintas Comunidades Autónomas.

Por ello no se han cedido competencias en algunos impuestos armonizados. Es el caso de la modalidad de OS en el ITPAJD; se trata de una figura impositiva armonizada por la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – *droit d'apport* -, y con un tipo de gravamen fijado de modo unitario en el 1 % por la Directiva 73/80/CEE de 9 de abril⁶⁰.

Las Comunidades Autónomas, por su parte ejercerán su poder normativo en materia impositiva en dos ámbitos. El suyo propio, integrado por sus propios impuestos, con los límites establecidos por el 31, 3 de la Constitución y por los principios que CALVO ORTEGA denomina de territorialidad, no interferencia y separación⁶¹.

Según el principio de territorialidad, al que se refiere el art. 9 a) de la LOFCA, “no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma”⁶².

La regla de no interferencia económica, a la que se refiere el artículo 9, c) de la LOFCA, consiste en el conjunto de reglas que prohíben que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas supongan “obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales”, o que los mismos afecten de manera efectiva a la libre elección de residencia de las personas o ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2,1,a) de la propia LOFCA.

Finalmente, de acuerdo con el principio de separación, el art. 6, 2 de la LOFCA dispone que “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”, al tiempo que el art. 6, 3 establece que “las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma lo contemple”, añadiendo que “en todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mercados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento”. El art. 6,2 de la LOFCA ha sido interpretado por la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en el sentido de que “parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6,2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta que la realidad económica en sus distintas manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, a negar en la

práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos”, añadiendo que “lo que el art. 6, 2 prohíbe en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles” (FJ 14º).

Por otro lado, las Comunidades Autónomas disponen de las competencias asignadas por el Estado en relación con los llamados *tributos cedidos*, es decir, competencias normativas sobre determinados tributos del Estado y en los términos en que éste lo determine en las respectivas leyes de cesión.

Téngase en cuenta que, a partir del sistema de financiación que entró en funcionamiento en el quinquenio 1997- 2001 las potestades normativas de las Comunidades autónomas han dejado de circunscribirse a sus propios tributos y se han extendido a los tributos cedidos⁶³.

IV.1. La tensión autonomía-igualdad. Las competencias legislativas del Estado en garantía de una igualdad mínima del contribuyente.

La primera gran cuestión de calado constitucional que plantea el uso del poder fiscal por las Comunidades Autónomas, es el consistente en la eventual vulneración del principio de igualdad que podría derivarse de la existencia de regímenes fiscales diversos. El ejercicio de la autonomía puede significar, en términos generales, divergencias de trato fiscal que van a depender del lugar de residencia del contribuyente o del territorio en que se sitúen los bienes o derechos gravados por los impuestos autonómicos.

Aparentemente, parece inevitable que el ejercicio de la autonomía por parte de las Comunidades Autónomas, como por parte de cualquier ente subcentral, puede generar situaciones de desigualdad, si tomamos como referencia la posición jurídica de todos los ciudadanos respecto al conjunto del Estado, y afectar, por tanto, a la equidad horizontal del sistema impositivo⁶⁴. Ello supondría que autonomía e igualdad estarían en permanente tensión que sólo podría resolverse a través de una adecuada ponderación de bienes jurídicos. En realidad tal conflicto es una mera hipótesis, porque la exigencia de la igualdad sólo comienza donde termina el contenido constitucional de la autonomía. La igualdad sólo entraría en contradicción con la autonomía, si se interpretase como *uniformidad*, tal y como se ha ocupado de aclarar el TC en sentencia 150/1990 de 4 de octubre (FJ 7º).

Entendida la igualdad en sus justos términos, esto es, en un sentido material que suponga excluir tratamientos diferenciados que carezcan de justificación, el conflicto en realidad no existe, porque la exigencia de igualdad ha de tomar a la autonomía como un dato previo. Ni siquiera aceptando un concepto formalista de capacidad contributiva, como tratamiento “desigual de desiguales” podrían admitirse vulneraciones de la igualdad a partir de la autonomía; la sentencia 19/1987, de 17 de febrero, señala que “el artículo 31, 1 de la Constitución no puede...entenderse desligado de las condicio-

nes propias del sistema de autonomías que la Constitución consagra - art. 137-” (FJ 4º). Sólo podremos hablar de igualdad de los ciudadanos una vez que admitamos que la misma ha de invocarse tomando como presupuesto las distintas expresiones de la autonomía; así parece darlo por supuesto el TC, cuando en la misma sentencia 150/1990, de 4 de diciembre, en relación al recargo autonómico de la Comunidad de Madrid, señala que “...el ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera que tiene lugar en el marco de la Constitución” (FJ 7º). La vulneración de la igualdad por la norma reguladora de un impuesto propio de las Comunidades Autónomas debe enjuiciarse en relación con los sujetos residentes en la propia Comunidad Autónoma. A partir de este enjuiciamiento se debe tener en cuenta para localizar una violación de la igualdad la existencia de una diferencia de trato directa o indirecta entre grupos y categorías de personas - sentencia 181/2000, de 29 de junio (FJ 10 º) - y siempre que el término de la comparación resulte arbitrario o caprichoso - sentencias 148/1986, de 25 de noviembre (FJ 6º), 29/1987, de 6 de marzo (FJ 5º) y 1/2001, de 15 de enero (FJ 3º).

Siendo inexistente el conflicto entre autonomía e igualdad en el plano puramente teórico, también es cierto, como señala HERRERA MOLINA, que, en la práctica, es más sencillo admitirlo, al menos como hipótesis, “...y acudir a la técnica de ponderación como mecanismo previo para encontrar el equilibrio de valores constitucionales”⁶⁵. En este sentido, y aceptando la ponderación de valores como expediente práctico, el TC venía entendiendo que la autonomía financiera primaba sobre la igualdad o, lo que es lo mismo, sobre el reparto de la carga tributaria con arreglo, exclusivamente, a la capacidad económica de cada contribuyente con independencia de sus vínculos territoriales. Por tanto, ello supone admitir sin ambages, las diferencias fiscales basadas en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (sentencias 37/1987, de 23 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; 186/1993, de 13 de junio; sentencia 14/1998, de 22 de enero; sentencia 104/2000, de 13 de abril - FJ 4º - y sentencia 289/2000 - FJ 3º -).

No obstante, la sentencia del TC 96/2002 de 25 de abril, que declaró inconstitucional la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, parecía introducir una nueva doctrina del Alto Tribunal, afirmando que una reducción de gravamen para una parte del territorio (en el caso tratado por la resolución, una diferencia tributaria introducida por el Estado) sólo sería posible cuando respondiese a “fines de interés general que la justifiquen”, como motivos de política, económica o social, motivaciones de capacidad económica subjetiva...pero no con base exclusivamente en la autonomía financiera. Esta sentencia viene a establecer una comparación entre sujetos sometidos a la normativa foral y sujetos sometidos a la normativa común,

al diferenciar entre el tratamiento fiscal de los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea con derecho a la devolución prevista en la citada Disposición Adicional Octava – equiparables a los residentes sometidos a las normas forales – y los residentes en otras Comunidades Autónomas sometidos, por tanto, a la normativa común. Procede pues, a enjuiciar una supuesta discriminación introducida por la normativa foral. Cuando la cuestión desde el punto de vista del Derecho Comunitario se solventaría si se siguiesen los términos estrictos de la Decisión de la Comisión 93/337/CEE que, desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, reprochaba a las normas forales que las mismas no se extendiesen a los residentes en otros Estados miembros que tuvieran un establecimiento permanente. Y ello, porque los territorios forales no eran competentes para incidir en la situación tributaria de estos sujetos, lo que era competencia exclusiva del Estado. Situación que se solventa a partir de 1997, cuando se atribuye a las instituciones forales la competencia sobre los no residentes⁶⁶.

Esa posible discriminación sólo tendría lugar, en palabras de FALCÓN Y TELLA, entre sujetos que se benefician de la normativa foral y quienes no pueden beneficiarse de la misma, “que son los sujetos domiciliados en territorio común que operan simultáneamente en territorio foral y común”. La única solución posible sería la aplicación de las normas forales a los establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en las Comunidades de régimen común, “siempre que realicen en territorio foral más del 25 % del volumen de operaciones...”. Pero para este autor lo que no resulta adecuado es enjuiciar unos incentivos creados por las instituciones forales, puesto que la eventual discriminación que provocan es inherente a la propia existencia del sistema de concierto o convenio⁶⁷. Y su calificación como generadores de desigualdades es, en realidad, una calificación que hay que imputar al propio régimen de concierto y convenio.

Sin embargo probablemente la sentencia 96/2002 tenga un alcance mucho menor, y lo único que pretenda sea afirmar que el Estado carece de competencias para variar la carga tributaria exigible a los residentes en una parte del territorio nacional cuando no existan razones para ello avaladas en sus competencias materiales. En este sentido, y en relación con la sentencia 96/2002, señala HERRERA MOLINA que “...puesto que el Estado carece de un título competencial específico para el cumplimiento de la normativa comunitaria, dicha finalidad de cumplimiento no puede justificar la diferencia de trato”⁶⁸. O lo que es lo mismo, el Estado carece de un poder fiscal, al margen de la distribución competencial que efectúa el *bloque de constitucionalidad*, para introducir una tributación desigual en una zona del territorio del Estado.

Esta consecuencia es además complementaria de la ya citada responsabilidad del Estado de asegurar unas condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de deberes constitucio-

nales, entre los que se incluye el deber de contribuir, competencia atribuida en el art. 149, 1, 1º de la Constitución. Aunque, como dijimos, este título competencial ha sido invocado por el TC en ciertas ocasiones como elemento de garantía de la igualdad en materia tributaria – sentencia 87/1987, de 2 de junio (FJ 3º) –, en modo alguno se encuentra en tensión con la existencia de diferencias fiscales territoriales, que son consustanciales con la autonomía financiera. Sí puede servir, por el contrario, para limitar la introducción por el Estado, de tratamientos fiscales diferenciados⁶⁹.

V. Impuestos Cedidos. El carácter estatal de los impuestos cedidos y la competencia estatal respecto de los mismos.

Los pactos autonómicos de 1996⁷⁰ sentaron las bases para la financiación del quinquenio 1997-2001, con la consiguiente promulgación de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas⁷¹. De estos pactos se ha derivado un cambio de sistema de financiación, merecedor de las más dispares valoraciones⁷², que, al menos en teoría, ha significado una reasignación de la soberanía financiera entre el Estado y las C.C.A.A.⁷³. Como ya ha dicho el TC, en sentencia 202/1992, de 23 de noviembre, la autonomía financiera se conecta con el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas (FJ 3º). Y si hay una noción que constituye la piedra angular del nuevo sistema de financiación al que nos estamos refiriendo, esta es la de “corresponsabilidad fiscal”, que empieza a utilizarse con profusión, especialmente durante la vigencia del sistema del quinquenio 1987-1991 para expresar la crisis del sistema de financiación que se arrastra desde principio de los ochenta⁷⁴.

Entre la diversa etiología de esta crisis existía una causa constantemente repetida⁷⁵; la excesiva dependencia de los ingresos de las Comunidades Autónomas de régimen común de las transferencias procedentes del Estado lo que supuso que al no asumir aquéllas el coste político de elevar la presión fiscal, su actuación financiera terminara por deslizarse hacia la irresponsabilidad. Por eso, a través de la garantía de la *corresponsabilidad fiscal* se pretende, como dice ALONSO GONZALEZ, establecer una simetría entre la capacidad de determinar ingresos y gastos de las Haciendas autonómicas⁷⁶. Se intenta favorecer la responsabilidad de las Comunidades Autónomas sobre sus propias fuentes de ingreso, lo que a la larga debe llevar a un equilibrio de sus ingresos respecto a sus gastos y, por tanto, a una reducción del déficit⁷⁷ y el logro de la estabilidad presupuestaria⁷⁸. Que sean, al mismo tiempo, responsables de lo que gastan y de lo que ingresan y de que, para aumentar la eficiencia, los electores de una Comunidad puedan conocer con claridad las decisiones que se toman sobre sus ingresos y sus gastos. La corresponsabilidad así entendida se traduce en la necesidad de dotar a las Comunidades Autónomas de la facultad de crear o, en todo caso, regular sus propios ingresos tributarios, y, sobre todo, impositivos.

La aparición de la corresponsabilidad fiscal en el escenario de la financiación autonómica significa, además de la constatación del fracaso de los impuestos propios como expresión única del poder fiscal de las Comunidades Autónomas, el reconocimiento de un poder de decisión que ante ese fracaso, va a ampliar su objeto a los impuestos cedidos⁷⁹.

En realidad, el origen de este proceso es anterior a 1997 y podemos decir que arranca con el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993 en el que se contemplaban una serie de medidas en esa línea –participación territorializada en un 15 % del IRPF, integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, evolución de la variable “esfuerzo fiscal” etc...-⁸⁰.

Pero el sistema de financiación que se aplica a partir del 1 de enero de 1997, como consecuencia del modelo de financiación vinculado al quinquenio 1997-2001 y de la modificación de la LOFCA por la Ley Cesión de Tributos 14/1996, de 30 diciembre, va a extender la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas a los tributos cedidos, los cuales, hasta el momento, sólo implicaban cesión de recaudación o “soberanía sobre las sumas recaudadas”⁸¹. Aunque el TC afirmó, en sentencia 16/2003 de 30 de enero que no basta “con la atribución del rendimiento de un tributo a una Comunidad Autónoma para dotar a éste de la naturaleza de cedido, pues para ello es exigible la concurrencia además de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión” (FJ 11º). Ley de cesión que corresponde adoptar al legislador estatal a partir de un modelo único con el objeto de que este proceso se desarrolle de forma homogénea en las diferentes Comunidades. Aun con estas condiciones, la traducción práctica de los impuestos cedidos es el de una participación sobre el 100 % de lo recaudado en cada Comunidad Autónoma. El propio art. 10, 1 de la LOFCA parecía circunscribir la cesión a lo recaudado, al señalar que son impuestos cedidos, “... los establecidos y regulados por el Estado, *cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*”.

A partir de la Ley 14/1996, de 30 diciembre tienen la condición de cedidos total o parcialmente, la mayoría de los impuestos del sistema tributario. Y, sobre todo, lo que constituye la gran novedad: la cesión abarca competencias normativas, en especial respecto al ISD e ITPAJD, quedando al margen exclusivamente el Impuesto sobre Sociedades, IVA e Impuestos Especiales de Fabricación. Y sin hacer mención aquí a los impuestos indirectos que son objeto de cesión total o parcial en lo que a su recaudación se refiere (cesión del 100 % del Impuesto sobre la electricidad y del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados hidrocarburos, creado por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre; cesión del 35 % de IVA y del 40 % de los Impuestos Especiales de Fabricación).

Pues bien; de todo lo dicho debe quedar clara una característica de los impuestos cedidos: los mismos son impuestos del Estado. Ello se desprende sin lugar a dudas de la definición de los mismos, contenida en el citado art. 10,1 de la LOFCA, al desarrollar la referencia del art. 157 de la Constitución. Un impuesto cedido es un impuesto estatal porque al Estado corresponde establecerlo, es decir, fijar su hecho imponible, y regularlo, esto es, disciplinar los aspectos esenciales de su régimen jurídico. Obviamente, también será el Estado el único competente para suprimir un impuesto cedido.

La cesión se hará “en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica” (art. 10, 2 de la LOFCA), en el marco de la relación de impuestos *cedibles* a que se refiere el art. 11 de la LOFCA. Ello significa que la decisión de proceder a ceder un impuesto forma parte de la “potestad tributaria originaria” del Estado. Así lo señala una jurisprudencia relativamente consolidada del TC, sobre todo en la sentencia 181/1988, de 13 de octubre, FJ 4º, y también lo recuerda la sentencia 192/2000, de 13 de julio (FJ 8º)⁸². Para la primera de estas resoluciones, la cesión de tributos no es “materia paccionada” sino competencia del Estado, por lo que se puede afirmar que el Estado tiene plena capacidad para decidir la cesión de determinados tributos a las Comunidades Autónomas en el marco de sus posibilidades de regulación del ejercicio de las competencias financieras a que se refiere el artículo 157, 3 de la Constitución, sólo vinculado por la relación de impuestos susceptibles de ser cedidos que en el ejercicio de tales posibilidades ha establecido en el art. 11 de la LOFCA. Así se explica, que en el marco de estas competencias, el legislador estatal haya optado por crear un “marco de referencia idéntico” y un modelo único para llevar a cabo la cesión de impuestos.

Las competencias para ordenar el régimen de financiación a través de una ley orgánica, contenidas en el artículo 157, 3 de la Constitución, no sólo facultan al Estado para establecer los impuestos cedibles, sino también para definir la amplitud con que esa cesión puede tener lugar, mediante el ejercicio de su poder normativo, lo que se ha puesto de manifiesto a través de diversas reformas de la LOFCA, aunque en ocasiones producto de Acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera⁸³. Y aunque en el Consejo están representadas las Comunidades Autónomas, en realidad el hecho de que la cesión de tributos tenga lugar *formalmente* a través de una ley del Estado, determina que la posición de las Comunidades Autónomas es distinta en relación con estos impuestos cedidos que respecto a su tributación propia. Con relación a los impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas reciben unas facultades – que pueden ser también normativas – en relación con unos impuestos que siguen siendo “ajenos”, esto es, del Estado. Ello significa, en función de lo que hemos anunciado, que sólo el Estado decide sobre el hecho imponible de estos impuestos, la amplitud del mismo, la existencia de “hechos imposables complementarios”, o supuestos

de no sujeción, de exenciones y de presunciones y ficciones, es decir, todo aquello que afecte al presupuesto de los mismos.

En este sentido, son las distintas Leyes de Cesión de Tributos – en concreto, las más recientes leyes 14/1996, de 30 diciembre y 21/2001 de 27 de diciembre - las que, como dice la Exposición de Motivos de esta última, regulan la concreción de la atribución de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con los impuestos cedidos. Y, al mismo tiempo, las Leyes de Cesión de Tributos a las distintas Comunidades Autonómicas – en el caso de Cantabria, la Ley 21/2002, de 1 julio, de régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión -, completan este sistema de asignación de competencias a las Comunidades Autónomas sobre tributos “propios” del Estado. Aunque en sentido estricto no nos hallemos ante “leyes marco”, estas leyes podrían entenderse dictadas al amparo de la competencia del artículo 150, 1 de la Constitución, según la cual, “las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a algunas de las Comunidades Autónomas, la facultad de dictar para sí mismas, normas legislativas, en el marco de los principios, bases y directrices fijadas por una ley estatal...”. Y ello porque la competencia normativa en relación con los impuestos de los que el Estado es titular por ser esenciales en la configuración del sistema resulta compartida mediante estas leyes con las Comunidades Autónomas de régimen común, siendo esto algo coincidente con la esencia de la previsión del artículo 150, 1 de la Norma Constitucional⁸⁴.

En resumen; la Constitución sólo habla de “impuestos cedidos total o parcialmente”, y es la LOFCA la que dispone qué impuestos son *cedibles*. Y aunque el concepto *impuestos cedidos* puede significar impuestos respecto a los cuales se cede exclusivamente el producto, nada impide que el objeto de la cesión sean también competencias normativas sobre aspectos del régimen jurídico de los impuestos cedidos. Es más; unos impuestos cedidos sobre los cuales se cede exclusivamente la recaudación no son más que un criterio de participación del 100 % en el ingreso de un impuesto del Estado, directamente proporcional a lo recaudado en cada Comunidad Autónoma. Por ello puede ser deseable y adecuado a la categoría del impuesto cedido que la cesión abarque también competencias normativas.

Pero tampoco conviene olvidar que la decisión de ceder competencias normativas sobre determinados aspectos del régimen jurídico de los impuestos cedidos como vía para lograr la corresponsabilidad fiscal no es más que una alternativa a la posibilidad de convertir esos impuestos cedidos en impuestos propios de las Comunidades Autónomas⁸⁵. Se ha optado por ceder competencias normativas pero manteniendo un sistema de financiación en el cual los impuestos cedidos siguen siendo impuestos del Estado. Ello supone un límite implícito; a través de la cesión de competencias normati-

vas no se puede llegar al resultado de desvirtuar ese cuadro de impuestos propios del Estado. Es más; si tenemos en cuenta esto y que la cesión de competencias normativas se pone al servicio del logro de la corresponsabilidad fiscal, esto es, de responsabilizar a las Comunidades Autónomas de los posibles incrementos de presión fiscal, parece que el objeto de las competencias normativas que se ceden deben ser, por lógica, los aspectos relacionados con la *cuantificación* de los impuestos cedidos. Si las Comunidades Autónomas pueden decidir sobre aspectos relativos a la cuantía del tributo - base, deducciones en base, tipo de gravamen, deducciones y bonificaciones en cuota, exenciones...- podrán modular la mayor o menor presión fiscal a que someten a sus ciudadanos. Por el contrario, las Comunidades Autónomas no deberían disponer de competencias que afecten a la esencia misma del impuesto, esto es, a su hecho imponible, pues resultaría impropio que pudieran afectar a las condiciones de existencia de un impuesto del Estado. Así, no podrían suprimir el impuesto pues no tendrían capacidad para derogar la ley creadora del mismo, pero tampoco ampliar o restringir el ámbito objetivo o subjetivo del hecho imponible.

Por otro lado, no hay, en principio, impuestos *cedibles* por naturaleza, aunque parece que los que tienen una base territorial, esto es, los impuestos que de alguna manera tienen como materia imponible bienes o derechos localizables o susceptibles de radicación en una Comunidad Autónoma, pueden ser cedidos con mayor facilidad. Tampoco hay impuestos que no puedan cederse, salvo aquellos que resulten afectados por las exigencias comunitarias de armonización - IVA , Impuestos Especiales, OS... -.

VI. Impuestos propios de las comunidades autónomas.

En primer lugar, los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, por sus límites y por las características que la Constitución les atribuye, no integran en sentido propio, un sistema tributario.

Podemos definir el sistema tributario como el conjunto de tributos vigentes en un ordenamiento dado, teniendo en cuenta que el propio concepto de "sistema" excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias. La idea de sistema rechaza "un mosaico de gravámenes yuxtapuestos y superpuestos"⁸⁶ y exige una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de "sistematización"⁸⁷. Y el concepto de sistema tiene relevancia constitucional porque el tributo se perfila como un instrumento para hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, establecido por el artículo 31, 1 de la Norma Fundamental a través de un *sistema tributario justo* en expresión del artículo 31, 1 de la Constitución⁸⁸. Por ejemplo, en la sentencia 182/1997, de 29 de octubre, en la que el TC da un giro a su doctrina sobre el Decreto-Ley en materia tributaria, se hace referencia a que, para decidir si en cada caso concreto un Decreto-Ley afecta al deber de contribuir, hay que atender a

“la intensidad de la modificación que el Decreto-Ley introduce en el conjunto del sistema” (FF JJ 7º y 9º).

Sobre este presupuesto, lo que queda claro es que la agregación de las distintas figuras que en cada Comunidad Autónoma integran sus “impuestos propios” no constituye un sistema tributario. Y que, por tanto, la garantía de la justicia fiscal y del logro de la progresividad, junto con las exigencias de redistribución corresponde desarrollarlas al sistema del Estado, sin que ello signifique que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas puedan vulnerar las exigencias de capacidad económica. Pero el principio de capacidad económica jugará, respecto a los tributos autonómicos, exclusivamente como límite al legislador, consistente en exigir como fundamento del tributo la presencia de riqueza cualificada por la necesidad de respetar la pervivencia de un orden económico privado⁸⁹ o como criterio de comparación para la aplicación del principio de igualdad, de “imposición igual según la capacidad contributiva”⁹⁰.

La conclusión a la que hay que llegar es que una facultad para crear tributos propios con las limitaciones a la elección de materias y hechos impositivos que se deriva de los arts. 6, 2 y 3 de la LOFCA no determina la creación de un “sistema autonómico” de tributos, sino de una serie inconexa de figuras de la más variada procedencia.

Por el contrario, sí podemos hablar de verdaderos sistemas fiscales de los entes subcentrales en ciertos Estados federales. Así, en Estados Unidos, se establece una clara distribución de figuras impositivas entre la Federación y los Estados; a la primera, además de los impuestos sobre el desempleo y los consumos específicos, le corresponde el *Individual Income Tax* y el *Corporate Tax*, dentro de su doble competencia de *Taxing Power* y *Spending Power* que le atribuye el párrafo primero de la Sección VIII del art. I de la Constitución americana, mientras que a los Estados corresponde la imposición sobre combustibles, vehículos, propiedad y, sobre todo, el *Sale Tax*⁹¹. Más claro es todavía el ejemplo alemán, donde los artículos 106, 1 y 2 regula la asignación de ingresos a la federación y a los Estados federados⁹², atribuyendo los impuestos que corresponden a la Federación y a los *länder*. Lo mismo habría que decir de la Constitución de Brasil de 1988, cuyo artículo 153 incluye los impuestos de la Unión y el art. 155 se refiere a los impuestos del Estado y del distrito federal. En estos casos si hay una duplicidad de sistemas establecidos en la propia Constitución, mientras que en el caso español sólo podemos hablar, en realidad, de un sistema tributario; el sistema del Estado.

VI.1. Principios que rigen la creación de impuestos propios por las comunidades autónomas.

El TC ha señalado que el poder tributario propio reconocido por la Constitución a las Comunidades Autónomas, está fuertemente condicionado

(sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3). O, como ha dicho en la sentencia 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4º, "la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas". Y esos límites aparecen recogidos en la Constitución y en el bloque de constitucionalidad, en especial en la LOFCA.

En primer lugar nos encontramos con el límite que CALVO ORTEGA denomina *principio de separación*, al que se hace referencia en el art. 6, 2 de la LOFCA como parte integrante del "bloque de constitucionalidad", al establecer que los tributos que creen las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible ya gravados por el Estado. Como apunta CALVO ORTEGA, y aun interpretando que lo que el art. 6, 2 de la LOFCA prohíbe es que las Comunidades Autónomas reproduzcan los hechos imponible del sistema estatal, (sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º) "dada la extensión de los impuestos estatales sobre la renta y patrimonio, debido a su carácter personal y sobre el consumo, parece difícil la determinación de hechos imponible nuevos, es decir, distintos de los establecidos por las Leyes del Estado"⁹³. A este límite hay que unir los que imponen otros principios derivados de la Constitución y del bloque de constitucionalidad. Además del *principio de territorialidad*, al que se refiere el art. 9 a) de la LOFCA que dispone que "no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma"⁹⁴, conviene destacar el *principio de no interferencia económica*. A él se refiere el artículo 9, c) de la LOFCA, y consiste en el conjunto de reglas que prohíben que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas supongan "obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales", o que los mismos afecten de manera efectiva a la libre elección de residencia de las personas o ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2,1,a) de la propia LOFCA.

A estos principios, que constituyen la clave de bóveda del régimen de los impuestos propios en la Norma Fundamental y en el *bloque de constitucionalidad* vamos a referirnos a continuación.

VI. 1. 1. Principio de separación.

Al margen de la digresión sobre la peculiar configuración del poder fiscal de las Comunidades Autónomas de régimen foral debemos recordar que el resto de Comunidades Autónomas ven ordenado su poder fiscal a partir de una serie de principios, entre los que destaca el principio de separación. Este principio pretende hacer frente a uno de los grandes problemas a que tiene que enfrentarse la teoría del federalismo fiscal; el solapamiento de figuras impositivas y la creación de situaciones de lo que se conoce como

“doble imposición jurídica”. Es necesario garantizar en la medida de lo posible que el ejercicio del poder normativo de creación de figuras tributarias por dos poderes fiscales diferentes que van a relacionarse con los mismos contribuyentes no genere situaciones de sobreimposición. No se trata de blandir gratuitamente el *peligro* la doble imposición, sino de evitar que recaigan sobre una misma manifestación de riqueza diversas figuras impositivas con riesgo de provocar confiscatoriedad.

En este sentido, el TC se ha manifestado señalando que la “prohibición de doble imposición” en materia tributaria “garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible - sentencias 37/1987, de 26 (FJ 14º), 149/1991 de 4 de julio (FJ 5º A), 186/1993 de 7 de junio (FJ 4º, c) y 14/1998 de 22 de enero (FJ 11.c).

La sobreimposición puede producir una vulneración del principio de capacidad económica. Si la capacidad económica es, como dijo el TC en sentencia 27/1981, de 20 de julio, (FJ 4º), “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre”, la prohibición de la confiscatoriedad incorpora otra exigencia lógica, que obliga a no agotar la riqueza imponible, “sustrato, base o exigencia de toda imposición” -sentencia 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º) -. Que la sobreimposición puede derivar en confiscatoriedad lo admiten incluso quienes identifican la prohibición de la confiscatoriedad con la capacidad contributiva y entienden que es confiscatorio todo tributo que no se fundamente en dicha capacidad. En cualquier caso, el TC señaló con rotundidad, en sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23º) como ya lo había hecho en las anteriores 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º y 14º) y 14/1998, de 24 de enero (FJ 11, B) que se vulneraría la prohibición de alcance confiscatorio del tributo si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se agotase la riqueza “so pretexto del deber de contribuir” y, sobre todo, por la concurrencia de varias figuras tributarias sobre la misma riqueza objeto de gravamen⁹⁵.

Ahora bien; el fenómeno de la sobreimposición entendido como concurrencia de diversas figuras tributarias sobre una misma riqueza gravable y cuya titularidad puede corresponder a distintos entes públicos sólo es predicable respecto a impuestos con fines fiscales, y no cuando concurre sobre una misma realidad un impuesto con pretensión recaudatoria y otro legitimado exclusivamente por razones de índole extrafiscal⁹⁶. Si lo que justifica la prohibición de la sobreimposición es, como dice la doctrina alemana, el exceso de imposición que resultaría prohibida - la “prohibición del exceso” ó *Übermassverbot* –por vulnerar la capacidad contributiva y que puede llevar al agotamiento de la riqueza gravada incurriendo en confiscatoriedad⁹⁷, ello sólo es predicable cuando nos encontremos ante un solapamiento de impuestos que se rijan exclusivamente por razones de capacidad económica. Lo que no ocurre con los impuestos extrafiscales, los cuales, como ha seña-

lado el propio TC, si bien no pueden “desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago”, están guiados por otras motivaciones constitucionalmente lícitas. Pero, para que resulte aceptable la concurrencia de dos figuras impositivas, una de índole fiscal y la otra de ordenación o extrafiscal sobre la misma riqueza gravada o materia imponible, debe quedar claro que se trata de un verdadero impuesto extrafiscal y no de un impuesto con finalidad recaudatoria “camuflado” de tributo de ordenación. La cuestión es importante en relación con la imposición medioambiental y ha sido destacada por el TC en la sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, cuando señala que el Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente”, “no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente en cumplimiento del art. 45, 1 de la CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en que se desenvuelve” – FJ 5º -. Ello lleva, a juicio del TC, a que la existencia de este impuesto provoque una inaceptable doble imposición con los tributos municipales que gravan la propiedad inmobiliaria. La misma sentencia viene a reconocer que no se puede entender que un impuesto grava efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente⁹⁸. Por tanto, si un impuesto no tiene estas características, no es, en sustancia, “medioambiental”, por lo que no puede solaparse con otro impuesto que grave la misma materia⁹⁹.

La gran cuestión es saber si la exclusión de la sobreimposición supone rechazar una variedad de figuras impositivas que tengan el mismo hecho imponible, o, por el contrario, resultaría que hay sobreimposición cuando nos encontrásemos con dos o más impuestos que recaigan sobre la misma materia imponible u objeto de tributación, aunque la definición legal de la *hipótesis de incidencia tributaria* fuese distinta.

Es evidente que si se entiende que la sobreimposición prohibida se produce cuando existen dos hechos imponibles iguales, se está limitando la existencia teórica de supuestos de sobreimposición y, por tanto, facilitando las posibilidades de que los entes subcentrales, y en nuestro caso, las Comunidades Autónomas, creen sus propios impuestos, pues bastaría que variasen la descripción legal de sus hechos imponibles respecto de los del Estado, aunque hubiese similitud de materia imponible para que se pudiera afirmar que no hay tal sobreimposición. Por el contrario, si se interpreta la sobreimposición como “solapamiento de materias imponibles”, esto es, identificando el hecho imponible a que se refiere el art. 6, 2 de la LOFCA con el concepto “materia imponible”, se estaría implementando, como dijo el TC en su sentencia 37/1987 (FJ 14º) de 26 de marzo, una “interpretación extensiva” de la prohibición de sobreimposición, lo que reduciría hasta casi la anulación la posibilidad de los entes subcentrales, y, en el caso es-

pañol, de las Comunidades Autónomas, de crear sus propios impuestos y de tener su propio sistema fiscal paralelo al del Estado¹⁰⁰.

En este sentido, el art. 6, 2 de la LOFCA dispone claramente que "los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado", al tiempo que el art. 6, 3 establece que "las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma lo contemple", añadiendo que "en todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento".

Y en virtud de lo señalado, no es de extrañar que el TC haya facilitado la interpretación que más favorecía el ejercicio por las Comunidades Autónomas de su capacidad de crear impuestos propios, pues disponer de tales impuestos parece un signo distintivo de la autonomía financiera frente a la mera suficiencia. El TC ha facilitado la interpretación según la cual lo que se prohíbe es que las Comunidades Autónomas dupliquen los hechos imponible ya establecidos en las leyes tributarias del Estado, aun cuando quepa dudar de que esta interpretación sea la correcta. Y aunque existe algún pronunciamiento del TC en materia de separación de ordenamientos tributarios estatal y autonómico, como la sentencia 49/1995, de 16 de febrero que entendió que se produce doble imposición a los efectos del artículo 6, 2 de la LOFCA cuando concurren sobre un mismo sujeto o realidad económica dos impuestos, uno estatal y otro autonómico, aunque no tengan un mismo hecho imponible¹⁰¹, la doctrina mayoritaria del Tribunal coincide con la recogida en la sentencia 37/1987, de 26 de marzo. En esta sentencia se dice que "parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6,2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta que la realidad económica en sus distintas manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos", añadiendo que "lo que el art. 6, 2 prohíbe en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponible" (FJ 14º).

Esta es la interpretación del artículo 6, 2 de la LOFCA que mejor se adecua a las exigencias de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la medida en que facilita la creación de impuestos pro-

pios. Es por otro lado, la teoría seguida por el propio TC en sentencias 186/1993, de 7 de junio (sobre el Impuesto extremeño sobre dehesas en deficiente aprovechamiento) y 14/1998, de 22 de enero (sobre el Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos). También los tribunales ordinarios se han mostrado partidarios de esta doctrina; así el TSJ de Madrid en sentencias de 29 de marzo de 2000 - JT, 1774 - y 24 de mayo de 2000 - JT, 1587 - sobre el Impuesto autonómico madrileño sobre premios del bingo o la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de junio de 1998 - JT, 1143 - relativo al canon valenciano de saneamiento. Por tanto, como señala CHECA GONZALEZ, la doble imposición interna se da únicamente por hechos imponible idénticos, pero no se produce por el contrario cuando se establecen dos o más impuestos, con hechos imponible diferentes para gravar a través de ellos un mismo objeto económico¹⁰²

Además, esta prohibición de que las Comunidades Autónomas reproduzcan los hechos imponible de los tributos del Estado opera también en sentido inverso, es decir, los tributos estatales no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas. Aunque esta prohibición no puede tener un valor absoluto, dado el carácter estatal de la reserva de ley orgánica y ordinaria, sí comporta la obligación de compensar adecuadamente a la Comunidad Autónoma de que se trate - sentencia del TC 45/1995, de 16 de febrero -.

Por otro lado, "este principio de separación se da también en relación con el ordenamiento municipal"¹⁰³, aunque tenga una manifestación distinta. Aunque el TC aclaró que el art. 6, 2 de la LOFCA "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de la Hacienda Local" - sentencia 186/1993, de 7 de junio (FJ 4º, c) -, en el art. 6,3 de la LOFCA se aclara que no cabe ejercer el poder de las Comunidades Autónomas de crear impuestos propios sobre materias (y no *hechos imponible*) ya gravados por impuestos de titularidad municipal, sin que medie previsión o habilitación expresa de la legislación del Estado "de régimen local", esto es, dictada por el Estado en virtud de la reserva de ley y de la competencia de preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes que le reconoce la sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º. No se trata, por tanto, de una prohibición de doble imposición, que no cabe frente a la imposición local cuyo establecimiento corresponde al Estado mediante ley - sentencia del TC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23º) -, sino de una condición de ejercicio del poder de las Comunidades Autónomas de crear impuestos propios que precisa, en este caso, de una habilitación expresa por ley del Estado. Lo que, sin embargo, no resta dificultad a las posibilidades de las Comunidades Autónomas de crear impuestos sobre las manifestaciones de riqueza ya contempladas en impuestos locales.

VI.1.2. Principio de territorialidad.

El territorio es un clásico elemento configurador del poder tributario. Desde el punto de vista de la *territorialidad formal*¹⁰⁴, ya desde los orígenes de la definición histórica del poder tributario como una inherencia al concepto de soberanía que, en última instancia, se apoyaría en el elemento territorio del Estado¹⁰⁵, hasta las formulaciones más actuales que parten de la idea de BERLIRI, *de eficacia de la norma tributaria en el espacio*, es evidente que todo poder tributario, en especial en lo que es su manifestación como poder legislativo, ha de referirse a un territorio. Y ese territorio no será otro que el del ente público de base territorial titular de dicho poder. Naturalmente, esta configuración histórica del territorio ha experimentado un importante evolución. Primero, por la necesidad de reconocer la extensión y la aplicabilidad del Derecho Tributario del Estado fuera del territorio, lo que ha facilitado el surgimiento de puntos de conexión alternativos a la territorialidad, pero vinculados a la misma, como el concepto de *residencia efectiva*, que hoy juega un papel fundamental en la determinación de la sujeción al poder tributario de un Estado¹⁰⁶. Posteriormente, por la proyección de la globalización económica en el campo tributario, con la libre circulación de capitales y el uso de las nuevas tecnologías – comercio electrónico – que ha propiciado una “desterritorialización” paulatina del poder tributario (que se manifiesta, por ejemplo, en la crisis del *establecimiento permanente*¹⁰⁷ que según la descripción del art. 5 del Modelo OCDE, conlleva una exigencia de presencia física en un territorio). La crisis de la territorialidad juega, incluso, como forma de reaccionar contra la erosión de bases imponibles provocado por el efecto conjunto de la competencia fiscal y las posibilidades de deslocalización.

Si el factor territorio tiene una importancia decisiva en la configuración tradicional del poder tributario del Estado, mucho más relevante es su incidencia en la definición del ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas. Recordemos que las competencias de las Comunidades Autónomas se definen a partir de ciertos límites territoriales, ya que el territorio es un ámbito de validez en el ejercicio de las mismas (en sentencia 37/1981, de 16 de noviembre)¹⁰⁸. Y esta relevancia del factor territorial es decisiva en relación con el ejercicio del poder normativo en materia de impuestos.

En tal sentido, el art. 9 a) de la LOFCA dispone que “no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma”.

Por otro lado, esta limitación, concerniente a la imposibilidad de que las Comunidades Autónomas adopten medidas tributarias que recaigan sobre bienes situados fuera de su territorio, aunque parece estar pensada para los impuestos propios, afecta a la figura de los recargos sobre tributos del Estado susceptible de cesión, prevista como potencial ingreso de las Comu-

nidades Autónomas en el artículo 175,1 de la Constitución, y desarrollada en el artículo 12 de la LOFCA. A nuestro modo de ver, y siguiendo en esto a un sector importante de la doctrina, estos recargos, aun con las peculiaridades que se quiera, tienen la condición de impuestos propios de las Comunidades Autónomas¹⁰⁹. Por tanto, no habría dudas de que los límites territoriales también se deben referir a los mismos. Sin embargo, legalmente, las categorías de tributos y recargos aparecen separadas, por eso surgen dudas respecto a la aplicación del artículo 9 de la LOFCA a estos últimos. Y ello porque, como dice GARCÍA FRÍAS, "cuando la LOFCA habla de tributos propios se refiere a aquellos de nuevo cuño, producto del derecho a inventar impuestos, a descubrir nuevos hechos imposables"¹¹⁰. Esta interpretación literalista es la que ha asumido el Tribunal Constitucional, que en su sentencia 150/1990, de 4 de octubre, rechaza "...extender a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales el conjunto de principios que el legislador estatal ha previsto en el art. 9 de la LOFCA únicamente en relación con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas" (FJ 5º). Lo que lleva a concluir que, en virtud de lo que podríamos llamar *territorialidad matizada*, sería plenamente constitucional un recargo sobre la imposición estatal sobre la renta, pues no está vedado a las Comunidades Autónomas adoptar, en el ejercicio de sus competencias, decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional. Esta interpretación supone ignorar que las limitaciones territoriales contenidas en el artículo 9 de la LOFCA son un desarrollo del artículo 157, 2 de la Constitución, que establece las limitaciones que las Comunidades Autónomas no pueden sobrepasar al adoptar *medidas tributarias*, concepto más amplio que el de impuestos y que, obviamente, abarca la categoría de los recargos.

VI.1.3. Principio de no interferencia económica.

Entendemos por "principio de no interferencia económica", al que hace referencia el artículo 9, c) de la LOFCA, el conjunto de reglas que prohíben que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas supongan "obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales", o que las mismas afecten de manera efectiva a la libre elección de residencia de las personas o ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2,1,a) de la propia LOFCA, que prohíbe la existencia de privilegios económicos o sociales y de barreras fiscales en el territorio español. Incluye también el rechazo a la posibilidad de que se trasladen cargas a otras Comunidades Autónomas.

Por tanto, el principio incluye tres facetas perfectamente delimitables; la primera que los impuestos autonómicos no vulneren las libertades que constituyen la esencia del ordenamiento comunitario europeo. Se trata, no obstante, de una protección de las libertades de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales establecida en el Derecho interno español, cuya eficacia será diferente de la derivada del Derecho Comunitario.

Naturalmente, la protección de estas cuatro libertades puede ser también producto de la aplicación del Derecho Comunitario. Téngase en cuenta que el sistema de financiación autonómica en España es una consecuencia de la organización territorial del Estado y las normas comunitarias no afectan a los principios básicos de los sistemas constitucionales de los Estados miembros, entre los cuales se incluyen los relativos a la organización territorial¹¹¹. El Derecho Comunitario es, en principio, neutral frente a la organización territorial de cada Estado miembro¹¹², como ya señaló el Tribunal Constitucional para el ordenamiento interno español, en su sentencia 252/1988, de 20 de diciembre¹¹³. Esa indiferencia comunitaria comprende las normas que hacen posible la autonomía financiera¹¹⁴.

Sin embargo, la libertad de los Estados para distribuir competencias está limitada por las exigencias de plena eficacia de la normativa comunitaria, de modo que el reparto competencial, aun siendo una cuestión interna de los Estados, no puede obstaculizar ni impedir la eficacia del Derecho Comunitario¹¹⁵. Por eso, resulta especialmente importante el contraste de las normas que integran el sistema de financiación con las acciones instrumentales que el art. 3º del Tratado de Roma define como medios para lograr los fines de la Comunidad y que vienen a coincidir con las libertades que no pueden verse afectadas por la creación de impuestos autonómicos propios, según el artículo 9, c) de la LOFCA. Fundamentalmente, la protección de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales - 3º, c) -, pero también la necesidad de que se asegure la supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías - art. 3º, a) -, que la LOFCA, en su art. 2,1, a), refuerza con la mención a que se eviten "barreras fiscales en el territorio español". La garantía de que no se falsee la libre competencia - art. 3º g) - a la que también se hace referencia en el art. 2, 1, a) de la LOFCA al mencionar la prohibición de privilegios económicos y, en fin, la aproximación de las legislaciones nacionales, en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común - art. 3º, h). Y éstas coinciden con las libertades que menciona el artículo 9, c) de la LOFCA.

Los distintos elementos integrantes del sistema de financiación deben, por tanto, analizarse también a la luz de la garantía recogida en el art. 3, c) del Tratado de la libre circulación de personas, rentas y capitales, que se traduce, en el plano de las relaciones entre el ciudadano y los distintos poderes fiscales, en el principio de la no discriminación, prevista con carácter general en el art. 6 del Tratado (antiguo art. 7), pero que se aplicará preferentemente a través de las normas específicas contra la discriminación de los distintos capítulos del Título III del Tratado de Roma, relativas a las libertades comunitarias¹¹⁶. Ahora bien; la no discriminación prohibida por el Derecho Comunitario es la llamada noción *transfronteriza* de la "no discriminación por razón de la nacionalidad". Es la discriminación cuya eficacia se concreta "una vez traspasadas las fronteras del propio Estado"¹¹⁷. En el

ámbito de actuación del ordenamiento español, esta modalidad de discriminación prohibida afectaría exclusivamente a nacionales de otros Estados miembros, en los que concurriese el denominado *elemento de extranjería*¹¹⁸.

Por tanto, también resulta prohibida la vulneración de la libre circulación de trabajadores, mercancías, servicios y capitales, por las normas creadoras de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, ya que la prohibición de la discriminación derivada de la interdicción de cualquier medida contraria a las libertades comunitarias del Título III se aplica a las disposiciones fiscales - sentencia *Bachmann*, de 28 de enero de 1992 (As. 204/90)¹¹⁹. Así, estas disposiciones no podrán provocar discriminaciones para los trabajadores nacionales de los distintos Estados miembros en lo relativo a la retribución salarial e, indirectamente, en relación con la fiscalidad de la retribución - art. 48, 2 -. No podrán tampoco afectar al establecimiento en España, y por tanto, en las distintas Comunidades Autónomas, de nacionales de cualquier Estado miembro - art. 52 del Tratado -.

Por último, y teniendo en cuenta que el Tratado de la Unión Europea de 1992 ha supuesto una nueva regulación del capítulo del Tratado de Roma dedicado a la libre circulación de capitales, no cabe que el sistema de financiación conlleve restricciones a los movimientos de capital entre los Estados miembros - art. 73, B, 1. - piénsese por ejemplo, en las objeciones desde la perspectiva de la libre circulación de capitales efectuadas al Impuesto extremeño sobre depósitos en entidades de crédito -. Por todo ello, el sistema de financiación territorial, integrado tanto por normas estatales, como por las que dicten las distintas Comunidades Autónomas, no podrán provocar discriminaciones de las definidas en el art. 6 del Tratado.

La posibilidad de referir las prohibiciones de discriminación comunitaria a situaciones internas de los Estados miembros se encuentra claramente limitada por una tradición jurisprudencial que no las considera objeto de protección por el Derecho Comunitario¹²⁰. Según esto, el Derecho Comunitario no tiene por qué dispensar protección al nacional de un Estado miembro que, por su normativa interna, resulte peor tratado que el nacional de otro Estado miembro. Es lo que se llama *discriminación inversa*, la cual no está expresamente prohibida, como ya, desde la sentencia *Peureux*, de 13 de marzo de 1979 (As. 86/78), ha venido señalando la jurisprudencia comunitaria¹²¹. Se excluye, por tanto, la aplicación del Derecho Comunitario a las situaciones producidas en un *contexto meramente nacional* y la concreción de tal exclusión, en clave negativa, a través de la exigencia del llamado *elemento de extranjería*¹²².

Por tanto, la libre circulación de personas y bienes, cuando carezca del referido "elemento de extranjería" ha de valorarse a la luz del ordenamiento interno y en clave constitucional. Ese es el papel que juega el artículo 9,

c) de la LOFCA. El Tribunal Constitucional, en sentencia 37/1981, de 16 de diciembre (FJ 2º), ha dado una visión muy flexible de esta prohibición, al señalar que en múltiples ocasiones, el ejercicio de la autonomía podría directa o incidentalmente, afectar a la libre circulación de personas y bienes. Pero no toda incidencia constituye un obstáculo, sino que lo será, "cuando intencionalmente persiga tal obstaculización", lo que tendrá lugar en todos los casos en los que "las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen".

Por el contrario, y en relación con la libertad de establecimiento, los posibles ataques a la misma sólo podrán tratarse a través de la legislación interna. A ello se refiere el art. 9, c) de la LOFCA, cuando hace mención a la prohibición de que los impuestos propios afecten a la "ubicación de empresas", cuestión ésta a la que se refiere CALVO ORTEGA cuando señala que "la cuestión tiene interés en relación con medidas de competencia fiscal de una Comunidad que, evidentemente, puede tener incidencia en otra y producir fenómenos de deslocalización o de decisiones de inversión que no se hubiesen producido en un cuadro de neutralidad fiscal"¹²³. En cualquier caso, la prohibición de atracción de inversiones empresariales se refuerza por el hecho de que el art. 13 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas excluye de las facultades normativas autonómicas en relación con el IRPF la posibilidad de regular las inversiones empresariales.

De esta manera se pretende que no se reproduzcan en la normativa que las Comunidades de régimen común pueden dictar, problemas ya experimentados en los regímenes de concierto y convenio en lo relativo a la posible incompatibilidad de determinados incentivos fiscales con el ordenamiento comunitario. Valga como muestra la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo, que declaró que las normas forales vascas de 1993 sobre determinados beneficios en apoyo de la inversión y de las empresas de nueva creación, resultaban incompatibles con la libertad de establecimiento consagrado en el art. 43 del Tratado de Ámsterdam.

En suma, el Estado, como responsable ante la Unión Europea del cumplimiento del Derecho Comunitario, deberá evitar esta legislación contraria al libre establecimiento y, en su caso, derogarla cuando tenga competencia para ello, lo que no ocurrirá en lo relativo a las normas autonómicas que creen impuestos propios, donde, además, son de difícil encaje las disposiciones que pretenden compensar estas medidas contrarias a la libertad de establecimiento. Así, el Estado adoptó la Disposición Adicional Octava, de la Ley 42/1994 de medidas fiscales, administrativas y de orden social, de 30 de diciembre, fijando un reembolso compensatorio de la discriminación provocada por las Normas Forales de 1988, de incentivos fiscales a la inversión, discriminación que la Comisión puso de manifiesto a través de

la Decisión de 10 de mayo de 1993. Esta Disposición Adicional reconocía el derecho a esta compensación, y por tanto, consideraba como únicos titulares del derecho al libre establecimiento eventualmente transgredido, "a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España", reconociendo que la eventual discriminación de los residentes españoles es una cuestión interna, irrelevante para el Derecho Comunitario¹²⁴. La sentencia del TC 96/2002 de 25 de abril declaró inconstitucional esta Disposición Adicional Octava pues entendió que vulneraba la igualdad, como resultado de la comparación entre las situaciones de los residentes en otros Estados miembros de la Unión europea y las residentes en otras Comunidades Autónomas diferentes del territorio foral.

En segundo lugar, el artículo 9, c) de la LOFCA, dispone que los impuestos autonómicos no "afecten de manera efectiva" a la libre elección de residencia, introduciendo aquí un concepto indeterminado que, en última instancia, habrá de interpretar el TC. Y éste ha orientado sus pronunciamientos en el sentido de afirmar rotundamente que la mera existencia de diferentes derechos, obligaciones y cargas en distintos puntos del territorio no vulnera el derecho a la libre elección de residencia, pues estas diferencias son consustanciales a la autonomía y no se puede llegar a la conclusión de que autonomía y libertad de residencia se encuentren en permanente colisión. Así, "la libertad de residencia implica, como es obvio, la de opción entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, correspondan a los residentes en un determinado lugar..." (sentencia 8/1986, de 21 de enero - FJ 3º -), pero siempre sobre la base de que el ciudadano ha de contar con las diferencias de presión fiscal, sin que ello le impida establecerse en una zona del territorio del Estado o en otra (Auto 182/1986, de 26 de febrero - FJ 1º -).

Por último, el artículo 9, c) de la LOFCA dice que los impuestos propios de las Comunidades Autónomas no podrán comportar "cargas trasladables a otras Comunidades". En realidad la teoría del desplazamiento o traslación de la carga tributaria se refiere a *sujetos*; esto es, la *carga* no se traslada a otras Comunidades sino a otros sujetos; a este concepto de *traslación* se refería, por ejemplo, el art. 31 de la derogada LGT de 1963, cuando definía al contribuyente como el sujeto al que la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible, sin que pierda tal condición por su "traslación a otras personas"¹²⁵. A lo que está haciendo referencia este precepto de la LOFCA es a la ruptura de un criterio de aplicación del tributo en el espacio cuando tal ruptura se base en criterios distintos a la territorialidad estricta. A nuestro juicio, cuando se habla de desplazar la carga, no se está haciendo referencia a otra cosa que no sea al gravamen de patrimonios situados y rentas obtenidas y gastadas en otros territorios autónomos distintos al del ente que crea el tributo - que FERREIRO LAPATZA denomina "explotación fiscal" de unos territorios por otros¹²⁶ - con lo que esta referencia del art. 9,

c) *in fine* de la LOFCA no añade nada sustancial a la prohibición contenida en el artículo 9, a) y b).

VII. La opción de las comunidades autónomas por crear tributos ambientales. Principales problemas.

En el marco anteriormente expuesto, y ante la imposibilidad de diseñar un verdadero sistema tributario de impuestos propios, la mayoría de las Comunidades Autónomas han aprovechado el vacío en la imposición medioambiental en España para crear este tipo de tributos. De manera que el cuadro de impuestos de las Comunidades Autónomas incluye medidas impositivas que, en mayor o menor medida, pueden catalogarse como medioambientales.

La fiscalidad medioambiental es un ejemplo arquetípico de lo que se conoce como "utilización extrafiscal del tributo". El TC ha reconocido en la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que "ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria – y en concreto, su poder de imposición – en relación con la consecución de objetivos no fiscales" (FJ 13º). Y ello, porque a día de hoy, la adecuación constitucional de la extrafiscalidad no admite discusión. Así lo ha reconocido el TC en sus sentencias 37/1987, de 26 de marzo, ya mencionada, y 186/1993, de 7 de junio. También la sentencia 221/1992 de 11 de diciembre, señala que "es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución" (FJ 4º). Lo que viene a significar que, aunque la finalidad extrafiscal no aparezca expresamente recogida en la Constitución española, no cabe entender que de su texto se derive cualquier género de prohibición¹²⁷. Se podría hablar, como dice ALONSO GONZALEZ, de una constitucionalidad implícita en los diversos preceptos de la Constitución que amparan los fines que el tributo extrafiscal va a perseguir; en concreto, y en materia medioambiental, esa constitucionalidad radicaría en el art. 45 de la Norma Fundamental¹²⁸.

Sin embargo, el recurso a la extrafiscalidad ambiental por las Comunidades Autónomas presenta algunos problemas que deben ser objeto de una valoración concreta.

VII.1. La llamada regla de la doble competencia.

La relación propuesta por el TC, como soporte de la constitucionalidad de la extrafiscalidad, entre el uso del tributo con fines no recaudatorios y la existencia de un fin constitucional que lo ampare, pone sobre la mesa la cuestión de la necesidad de valorar los impuestos medioambientales, no

sólo desde la perspectiva estrictamente fiscal, sino teniendo en cuenta el fin específico que persiguen. Y cuando el impuesto es creado por una Comunidad Autónoma, surge la cuestión de si es necesario que la misma disponga de competencia material sobre el fin público perseguido a través del instrumento fiscal. La postura del TC parece decantarse por una respuesta afirmativa, en tanto dispone que resultan admisibles los impuestos extrafiscales que 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", pero sólo si el Estado y las Comunidades Autónomas los adoptan "en el ámbito de sus competencias" (sentencia 37/1987, de 26 de marzo - FJ 17º -) o como dice la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4, no sólo respetando los principios tributarios derivados del art. 31 de la Constitución, sino también "dentro del marco de competencias asumidas...". Se trata, en suma, de afirmar para los impuestos extrafiscales de las Comunidades Autónomas la llamada "regla de la doble competencia"; ambiental y fiscal¹²⁹.

Ello se traduce en la práctica en la exigencia de que la Comunidad Autónoma a la hora de crear un impuesto medioambiental, además de respetar los límites ya expuestos incluidos en la Constitución y en la LOFCA (principio de separación, territorialidad y no interferencia económica), deba disponer de competencia sobre el fin medioambiental al cual se orienta la medida tributaria creada. Sin embargo, las propias dificultades para delimitar la distribución competencial en materia de medio ambiente han minimizado la potencialidad del requisito de la *doble competencia* como instrumento de control de la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas en la creación de impuestos medioambientales. Y ello sobre todo por la falta de definición del concepto *medio ambiente* en la Constitución¹³⁰.

Así, la Norma Fundamental reconoce la competencia sobre legislación básica sobre protección del medio ambiente a que se refiere el art. 149, 1, 23ª de la Constitución española. El TC ha ido creando una doctrina respecto al contenido de esta competencia general. Inicialmente reconocía al Estado la capacidad para establecer una regulación pormenorizada en función de su competencia en la legislación básica ambiental, desconociendo las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas. En esta línea se deben destacar las sentencias del TC 64/1982, de 4 de noviembre; 69/1982, de 23 de noviembre; 227/1988, de 29 de noviembre; y, sobre todo la sentencia de la Ley de Costas, 149/1991, de 4 de julio. Hasta que la sentencia 102/1995, de 26 de junio, dispuso en su FJ 8º que "en materia de medio ambiente, el deber estatal de dejar un margen al desarrollo de la legislación básica por la normativa autonómica, aún siendo menor que en otros ámbitos, no se puede llegar, frente a lo afirmado en la sentencia del TC 149/1991, de la cual hemos de apartarnos en este punto, a tal grado de detalle que no permita desarrollo legislativo alguno de las Comunidades Autónomas con competencias en materia de medio ambiente, vaciándolas

así de contenido". En esta línea se moverían sentencias posteriores, como la 170/1989, de 19 de octubre.

Pero aun reconociendo esta competencia sobre lo básico, que, como diremos más adelante, debería recuperarse con ocasión de la proliferación de tributos medioambientales creados por las Comunidades Autónomas, la afirmación reiterada por una insistente jurisprudencia del TC de que la existencia de un título competencial específico no impide la inclusión de otros títulos con incidencia en el medio ambiente (sentencias 72/1982, de 2 de diciembre; 113/1983, de 6 de diciembre; 77/1984, de 3 de julio; 144/1985, de 25 de noviembre; 227/1988, de 29 de noviembre; 103/1989, de 8 de junio; 149/1991, de 4 de julio; 36/1994, de 10 de febrero; 102/1995, de 26 de junio...) supone en la *praxis*, que la competencia del art. 149, 1, 23ª resulte confinada como una competencia residual, cobrando protagonismo la distribución competencial referida a las materias específicas en las que la llamada política medioambiental se materializa¹³¹; política de aguas, costas, urbanismo etc... Se trata de un concepto más limitado de "lo ambiental"¹³², que ha propiciado una gran dispersión normativa, puesta también de relieve muy tempranamente por el TC español – sentencia 64/1982, de 4 de noviembre (FJ 4º) y posteriormente en las sentencias 141/1991, de 4 de julio; 102/1995, de 26 de junio (FFJJ 3º, 7º y 14 º); 156/1995, de 26 de octubre y 16/1997, de 30 de enero¹³³, a través de la consagración de la denominada *transversalidad de lo ambiental*.

Ello supone que, con relación a la cuestión del medio ambiente, va a prevalecer el reparto competencial específico de cada concreta *materia medioambiental*; por poner un ejemplo, la distribución propuesta en materia de aguas por la sentencia 227/1988, de 29 de noviembre¹³⁴ o en materia de Parques Nacionales por la sentencia 102/1995, de 26 de junio¹³⁵, que basan la competencia del Estado en la existencia de un interés supraterritorial, aunque el TC también ha rechazado que el Estado pueda atribuirse una competencia (hay que entender que, también en materia medioambiental) sobre la exclusiva base de la *supraterritorialidad* de la misma (sentencia 329/1993, de 12 de noviembre)

En suma, la indefinición de la competencia medioambiental puede traducirse en problemas de gran calado a la hora de determinar quién es el competente para adoptar ciertos instrumentos fiscales¹³⁶.

A ello hay que unir que, siendo la competencia medioambiental definida en la Constitución una competencia de carácter básico, tendrán relevancia, por un lado la normativa autonómica en ejecución de la misma, y, por otro la referencia que hace la Constitución a que las Comunidades Autónomas aprueben "normas adicionales de protección" que han de ser complementarias de las estatales y han de incluir soluciones diferenciadas propias, más exigentes que la legislación básica (sentencia del TC 156/1995, de 26 de octubre y 102/1995, de 26 de junio).

De lo expuesto cabe concluir que en los impuestos de carácter medioambiental no existe una legitimidad estrictamente *fiscal* para valorar su adopción por una Comunidad Autónoma, sino que habrá de respetarse la regla de la doble competencia, *tributaria* y *material*. La posibilidad de crear impuestos medioambientales por las Comunidades Autónomas será una expresión de su poder tributario que no puede valorarse al margen de la distribución de competencias *finales* que lleva a cabo la Constitución.

VII.2. La pretendida utilización de los tributos medioambientales como fuente de ingresos

Además, se suele insistir en la paradoja que supone que ciertas entidades creen, con finalidad recaudatoria, tributos cuyo objetivo intrínseco no es obtener ingresos, sino, paradójicamente, que los ingresos se produzcan en la menor medida posible, lo cual sería un signo de que el impuesto está logrando su finalidad incentivadora. CASALTA NABAIS, invocando la mítica *curva Laffer*, llega a afirmar que en este tipo de tributos "los ingresos disminuyen en razón inversa a la eficacia de estos instrumentos de política medioambiental"¹³⁷, lo que supondría que una recaudación elevada, real o potencial, pondría de manifiesto una escasa efectividad. Más explícito, KIRCHHOF llega a afirmar que la expectativa de una determinada recaudación para un tributo ecológico puede poner en peligro su objetivo medioambiental, y por tanto, la propia razón de ser de su existencia en el Derecho Comunitario¹³⁸.

También, el TC ha insistido en este punto. Así en la sentencia 186/1993, de 7 de junio relativa a un impuesto extrafiscal no medioambiental como el Impuesto de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura, el Tribunal vincula su carácter extrafiscal al hecho de que "con él no se persigue crear una nueva fuente de ingresos públicos...", como antes había ocurrido respecto al Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrutilizadas en el FJ 13º de la sentencia STC 37/1987, de 26 de marzo, donde el TC había señalado como nota distintiva de los impuestos extrafiscales que "la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos" (FJ 13º). De la misma manera, se destacó el carácter no contributivo de otras figuras como el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil (sentencia 168/2004, de 6 de octubre) y el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (auto de 417/2005, de 22 de noviembre).

Trasladando estos principios al fenómeno de la fiscalidad medioambiental nos encontramos con que, o bien el impuesto ecológico renuncia a su finalidad recaudatoria, lo que no es imaginable, ya que como afirma el propio CASALTA NABAIS, de esta manera sería difícil admitir que los tributos medioambientales pudiesen asumir la configuración de verdaderos tributos¹³⁹, o

aceptamos que el impuesto, al exigirse a quienes ya han contaminado se orienta a una función reparadora en detrimento de su finalidad preventiva, siendo esta finalidad reparadora la razón de ser de su condición de ingreso de las Administraciones Públicas. Por eso, el tributo medioambiental presuppone admitir un cierto grado de contaminación¹⁴⁰, que habría que definir en los parámetros del impreciso *nivel de tolerancia*¹⁴¹. Sería ilusorio instrumentalizar medidas que pretendiesen eliminar completamente la polución; por ello, las que en su caso se arbitren han de partir, como un inevitable dato de hecho, de un cierto nivel de contaminación y, por tanto, resulta también indefectible que las exacciones creadas al amparo del principio "quien contamina, paga", recojan el aspecto resarcitorio que este principio encierra. Ello exigirá la articulación de estos impuestos como figuras tributarias afectadas¹⁴². Aunque también hay que tener en cuenta que la mera referencia a una afectación de lo recaudado a fines de reparación ambiental no supone, por sí solo, que el impuesto tenga un carácter medioambiental, como ha señalado el FJ 10º de la sentencia 179/2006, de 13 de junio.

VIII. Cuestiones de derecho comunitario. Especial referencia a las ayudas de estado.

Como ya hemos dicho, el Derecho Comunitario es indiferente y neutral respecto a la cuestión de la organización territorial de cada Estado miembro, pero la libertad de los Estados para distribuir competencias está limitada por las exigencias de plena eficacia de la normativa comunitaria, de modo que el reparto competencial, aun siendo una cuestión interna de los Estados no puede obstaculizar ni impedir la eficacia del Derecho Comunitario¹⁴³. Esto mismo será predicable de las normas reguladoras del sistema de financiación, que son normas del Estado¹⁴⁴ y que están, por tanto, sometidas también a la primacía del Derecho Comunitario. Y en tanto el responsable del cumplimiento del Derecho Comunitario es el Estado en su conjunto, abarcando todos los entes públicos de base territorial, también las normas que las Comunidades Autónomas dicten en el ámbito de lo que puede llamarse sistema de financiación y en ejercicio de su autonomía financiera, pueden incurrir en contradicción con el Derecho Comunitario¹⁴⁵. La jurisprudencia del TJCE¹⁴⁶ ha señalado de forma muy clara que un Estado miembro no puede alegar ninguna peculiaridad interna, propia de su sistema de fuentes de producción normativa - que puede fundarse en una distribución territorial del poder normativo tributario- para no cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario¹⁴⁷.

No obstante, el ejercicio del poder tributario propio de las Comunidades Autónomas podría plantear la cuestión de si la concesión de ventajas fiscales en el ejercicio de ese poder tributario, puede constituir un ejemplo de lo que se denomina *ayudas de Estado*, cuestión a la que nos vamos a referir a continuación.

Sin ánimo de extendernos más allá de los límites que exige una introducción a este concepto que vamos a poner en contraste con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, el régimen de las llamadas *ayudas de Estado* se contiene en la Sección Segunda del Capítulo I del Título VI, del Tratado de la Unión Europea, y dentro de las disposiciones referidas a la libre competencia. En concreto, son los artículos, 87 y 88 (ex 92 y 93) del Tratado los que incluyen disposiciones específicamente orientadas a prohibir las ayudas de Estado.

En concreto, el art. 87,1º del Tratado, entiende como ayudas de Estado “las ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia”. Por su parte, el Reglamento CE 659/1999, de 22 de marzo, relativo a las modalidades de aplicación del art. 93 del Tratado CE, califica como ayudas de Estado, cualquier medida que responda a los criterios señalados en el citado art. 87,1º. Como en su momento señaló la clásica sentencia del TJCE, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/ Haute Autorité de la CECA*, de 23 de febrero de 1961 – As. 30/59 -¹⁴⁸, es ayuda de Estado “toda intervención que, bajo las más diversas formas, trata de aliviar las cargas que normalmente gravan el balance de una empresa”. De forma más sintética, el TJCE, en sentencia *Italia/ Comisión* de 2 de julio de 1974 (As. C-173/73), catalogó las ayudas de Estado como “cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”. Por lo tanto, ya desde una época temprana, el TJCE configura los efectos de la medida (“alterar o poner en riesgo de alterar la libre competencia”) como elemento cardinal para catalogarla como ayuda de Estado. En la sentencia *Demesa/Diputación Foral de Álava*, de (As. C-183/02), de 11 de noviembre de 2004, el TJCE dijo expresamente que “las ayudas de Estado se califican por sus efectos”, siendo lo fundamental, según la sentencia de 19 de septiembre de 2000 (As. C-156/98) “que se refuerze la posición de una empresa en relación con las empresas competidoras”. Como dice la sentencia *Ladbroke Racing contra Comisión*, de 16 de mayo de 2000 (C-480/98), el concepto de ayuda, pese a su amplitud, es un concepto objetivo que depende únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas.

Por su parte, la Comisión en Comunicación efectuada en virtud del art. 6,5 de la Decisión 2495/96/CE, señaló que “la noción de ayuda se refiere no solamente a la ayuda activa, sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de una carga que en caso contrario debería soportar, independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias”. Así, y al margen de la diferenciación entre ayudas expresamente compatibles con el mercado único y ayudas que pueden serlo bajo autorización de la Comisión o el Consejo, lo cierto es que el concepto de “ayuda de Estado” es muy amplio,

abarcando exenciones fiscales, reembolsos, reducciones de cargas sociales, ayudas a la exportación, concesión de préstamos por el Estado a un interés reducido o, incluso, la renuncia, por la Administración, al derecho de abstención si se llegan a aceptar quitas superiores a las aceptadas por los acreedores privados (casos *Fertiberia* o *Tubacex*)¹⁴⁹. De entre todas ellas, destaca la concesión de beneficios fiscales de todo tipo, a los que se refiere la citada sentencia *Italia/Comisión*¹⁵⁰.

En aplicación de este concepto amplísimo de ayuda de Estado, podemos considerar como tales las "medidas fiscales selectivas", lo cual, como ha señalado SOLER ROCH, significa que el principio general de las ayudas de Estado se proyecta sobre los ordenamientos de los Estados miembros, "constituyendo de este modo una importante limitación a tener en cuenta en el ejercicio del poder tributario, y, por ende, un elemento condicionante de las políticas fiscales nacionales".

Como se ve, se trata de un concepto amplísimo, cuya extensión ha sido calificada por FALCÓN Y TELLA como "preocupante"¹⁵¹ que, sin embargo, ha sido reconducido a sus justos términos por el TJCE en múltiples ocasiones. Así, se ha venido señalando que no toda norma fiscal favorable puede catalogarse automáticamente como una ayuda. El TJCE ha aclarado que "la incompatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común, no es absoluta ni incondicional" - F.J. 22 de la s. *Celbi*, As. 266/1991, de 2 de agosto de 1993, ó F.J. 19 de la *Scharbatke*, As. 77/1992 de 27 de octubre de 1993 -.

Pues bien; de lo anterior cabe deducir que una Comunidad Autónoma, en tanto poder público con capacidad para establecer medidas fiscales, puede adoptar medidas selectivas calificables como "ayudas de Estado", si prevé en la normativa que dicte reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones, créditos o aplazamientos de pago, medidas todas ellas que pueden potencialmente ser calificadas como lesivas según la Comunicación COM CE 98/C 384/03, sobre aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre imposición directa de las empresas. Y por lo tanto, el ejercicio del poder tributario por una Comunidad Autónoma debe evitar la adopción de medidas fiscales selectivas, sobre todo a la hora de articular su régimen de exenciones. Ahora bien; para que las exenciones de un impuesto autonómico constituyan una auténtica ayuda de Estado deben favorecer a ciertas empresas o producciones, excluyendo *a priori*, a otras. La exclusión debe radicar en la propia definición abstracta del presupuesto de hecho de la exención. Lo que significa, como recuerda FALCÓN Y TELLA, que no existe ayuda por el mero hecho de que una medida fiscal o social favorable, que no excluye de modo anticipado a ninguna empresa o producción, se aplique sólo, como es lógico, a quienes realizan en el ejercicio de que se trate, el presupuesto de hecho previsto en la norma"¹⁵².

Y con relación a las medidas fiscales medioambientales, éstas también pueden considerarse potencialmente ayudas de Estado, tema que suscitó el interés de la Comisión, que emitió unos criterios para la autorización de ayudas de Estado en materia ambiental mediante las *Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a la protección del medio ambiente* de 1994 (DO n. C 37 de 10 de marzo de 1994) cuya vigencia se prorrogó hasta 2000. Posteriormente se adoptaron *Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente* vigentes hasta 31 de diciembre de 2007, aunque las mismas pueden ser objeto de modificación. Con arreglo a las citadas Directrices, los beneficios fiscales en tributos ordinarios con el carácter de ayudas a la inversión serán admisibles cuando se concedieran como medidas transitorias para adoptar nuevos *standards* obligatorios, para superar las normas obligatorias o para mejorar los resultados ambientales en ausencia de normativa obligatoria. Por su parte, la concesión de exenciones en impuestos ecológicos no armonizados, o superiores a los mínimos armonizados, podrían autorizarse durante diez años con ciertos requisitos, siempre que fuera necesario para compensar una pérdida de competitividad internacional¹⁵³.

Por eso, aunque los tributos propios de las Comunidades Autónomas en España pueden incurrir en ayudas de Estado, esta calificación debe rodearse de la máxima prudencia. Es lo que ocurre en relación con la Ley 14/2001, de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que regula el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito. Este impuesto tiene como hecho imponible, "...la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica por parte de las entidades mencionadas en el artículo 5 de esta Ley y que comporten la obligación de restitución" (art. 3 de la Ley). La posibilidad de hallarnos ante una ayuda de Estado se referirá especialmente al régimen de las exenciones específicas, previsto en el artículo 7, y en concreto, en la previsión de una exención para "las inversiones que siendo de utilidad pública o interés social para la región se concierten y aprueben con la Consejería de la Junta de Extremadura competente en Política Financiera"¹⁵⁴. Pues bien; al margen de que este impuesto sea criticable desde otras perspectivas –especialmente desde las exigencias de la libre circulación de capitales – difícilmente podrá considerarse que es una ayuda de Estado la mera previsión de un régimen de exenciones a las empresas que realicen inversiones en el territorio de la Comunidad autónoma extremeña. Que la exención se aplique sólo a estas empresas no es más que la lógica consecuencia de que una exención va a beneficiar exclusivamente a quien realiza el presupuesto previsto en su norma reguladora, aunque es obvio que su régimen jurídico no excluye potencialmente a ninguna empresa o producción.

Sin embargo, la cuestión más polémica que se suscita en torno a la idea de *medida fiscal selectiva*, y que entronca directamente con la posibilidad de las Comunidades Autónomas de crear y regular tributos propios, tiene que

ver con la dimensión eminentemente territorial de tales medidas tributarias autonómicas. Esa cuestión es la relativa a si la selectividad de una medida, puede ser una *selectividad territorial*. Dada la dimensión esencialmente territorial de las medidas tributarias relativas a los impuestos propios, proclamar la posibilidad de que existan medidas fiscales "territorialmente selectivas" equivale, no ya a examinar la concesión de ciertas ventajas, sino, lisa y llanamente, a cuestionar la compatibilidad de las disposiciones fiscales autonómicas, abstractamente consideradas, con los preceptos del Tratado de la Unión europea sobre ayudas de Estado.

En este sentido, la propia Comisión ha considerado selectivas las medidas fiscales de alcance regional, salvo que resulten subsumibles en algunas de las excepciones a la regla de la incompatibilidad de las ayudas de Estado contempladas en las letras a) y c) del art. 87,3 del Tratado de la Unión Europea. Lo que viene a suponer que, tan sólo las disposiciones tributarias aplicables en la totalidad del territorio del Estado miembro no presentan, a efectos del art. 87,1 del Tratado, el atributo de la selectividad¹⁵⁵. Ello supone que, en principio, se estarían considerando ayudas de Estado las medidas fiscales reservadas a las empresas que se ubican u operan en una zona delimitada de un país de la Unión Europea, y por tanto, también a las medidas que adopte una autoridad regional o un territorio autónomo, pues su ámbito de incidencia será necesariamente territorial en el marco de un Estado. Este problema, sí puede suscitarse con las Comunidades Autónomas de régimen foral. Valga como ejemplo la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, de la Comisión (DOCE L 134, de 3 de junio de 1993), que declaró contrarias al art. 87,1 del Tratado las Normas Forales 28/1988, 8/1988 y 6/1988 sobre incentivos fiscales a la inversión.

Conviene recordar que el art. 87,3 faculta a la Comisión para declarar compatibles las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de las regiones en que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una anormal situación de subempleo, las ayudas a facilitar el desarrollo "de determinadas entidades o de determinadas regiones", siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Teniendo además también que tomar en consideración el art. 299 del Tratado que permite condiciones específicas para Azores, Madeira y Canarias¹⁵⁶, con el fin de facilitar su desarrollo económico como regiones ultraperiféricas, existiendo además diversas Directrices de la Comisión (que constituyen disposiciones destinadas a producir efectos jurídicos) sobre ayudas de Estado de carácter regional relativas a su aplicación a estas regiones ultraperiféricas, lo que supone que las Comunidades Autónomas no podrían adoptar medidas que supusieran este tipo de incentivos regionales al margen del control discrecional que ejercería la Comisión. Esta, por su parte, no ha aceptado como excepción, ni la protección constitucional de un régimen fiscal especial, que no prevalecería sobre lo dispuesto en el art. 87 del Tratado – sentencia de 6 de marzo de 2002, asuntos T-92/00 y 103/00-

ni la invocación abstracta de la protección del medio ambiente –sentencia de 29 de abril de 2004, As. C-159/01-. Y aunque se ha admitido como excepción *la preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario*, los términos tan restrictivos en que lo ha hecho la Comisión (véase Comunicación COM 98/C 384/03) no permitiría entender que la autonomía fiscal de una región fuese un elemento esencial del sistema a proteger y que pudiera oponerse con carácter general a la aplicación del art. 87 del Tratado¹⁵⁷.

En esta materia, el punto de inflexión ha venido constituido por la sentencia del TJCE del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, en la que, por primera vez, el TJCE, confronta el fenómeno de la selectividad territorial con la existencia de autonomía regionales y disipa dudas sobre lo que ha de entenderse como ayuda territorial selectiva. La sentencia en cuestión viene establecer que para que las medidas fiscales *generales* aplicables en una parte del territorio de un Estado miembro no sean consideradas *per se* ayudas selectivas territoriales, deberán reunir tres requisitos: en primer lugar, autoridad regional que las adopta debe disfrutar de una autonomía política y administrativa con relación al Gobierno central. Aunque no se aclara qué significa autonomía pero, de acuerdo con el sentido común del vocablo, podemos entenderlo como la capacidad de autogobierno que incluye la posibilidad de perseguir fines propios de política económica.

En segundo lugar, deberá tener la posibilidad de adoptar esas medidas fiscales sin que el Gobierno central intervenga directamente; tampoco se aclara qué se entiende por “intervenir directamente”, ni qué diferencia tiene esta intervención directa con la indirecta, qué sí sería admisible. A nuestro juicio, creemos que no debería integrarse dentro de la intervención directa los controles, previos o posteriores, de mera legalidad o de adaptación de la decisión al ordenamiento jurídico, pero sí lo que incidieran en la oportunidad o conveniencia política de la medida.

Por último, las instituciones regionales deberán asumir enteramente las consecuencias financieras y políticas de la modificación del gravamen del impuesto que apliquen a las empresas radicadas en su territorio. No serán posibles, por tanto, compensaciones por parte del Gobierno central. Tales compensaciones excluidas, entendemos son exclusivamente las que se orienten a enjugar la concreta pérdida recaudatoria provocada por la ventaja fiscal, no las que sean fruto de una compensación prevista constitucional o legalmente como parte la organización de la financiación territorial. Sería el caso de las compensaciones fruto de la aplicación del art. 107 de la Ley Fundamental de Bonn o de la *Finanzausgleichgesetz* de 28 de agosto de 1969 o de los arts. 15 y 16 de la LOFCA, sean estas compensaciones directas o *silenciosas* (*stille Finanzausgleich*). –por ejemplo, por permitir una deducción excesiva del IVA soportado por el ente público regional en las operaciones sujetas que realice -.

NOTAS

¹.-VANDELLI, E., *El ordenamiento español de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1982, pag. 338.

².- HESSE, K., *A força normativa da Constituição*, trad. de Gilmar Ferreira Mendes, Sergio Antonio Fabris Editor, Salvador de Bahía, 1991, pag. 22.

³.-HESSE, K., “Límites de la mutación constitucional” en *Escritos de Derecho Constitucional*, 2ª ed., CEC, Madrid, 1992, pag. 85.

⁴.-AGUALLO AVILES, A., “Necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”, *Derecho Financiero Constitucional*, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros, Civitas-Universidad Internacional de Andalucía, Madrid, 2001, pag. 83.

⁵.- HESSE, K., *A força normativa da Constituição*, op. cit., pag. 23.

⁶.-El propio HESSE, K. afirmaba que “la problemática de la reforma de la Constitución comienza allí donde acaban las posibilidades de una mutación constitucional”; ., “Límites de la mutación constitucional”, op. cit., pag. 102.

⁷.-DE OTTO, I., *Derecho Constitucional*, Sistema de Fuentes, Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1991, pag. 265.

⁸.- Algunos autores como CRISAFULLI, V., *Lezioni di Diritto Costituzionale. Le Fonti*, CEDAM, Padova, 1971, pags. 92 y 94 entienden que la norma institucional aprobada por el Parlamento regional es ya un acto legislativo perfecto, y la aprobación por ley estatal sólo supone un control de eficacia. Mientras que para CERETI, C., la aprobación de los estatutos regionales en Italia requieren un acto complejo, integrado por la aprobación del parlamento regional y por la Ley del Estado; *Dizionario Costituzionale*, Utet, Torino, 1963, pag. 550.

⁹.-Lo cual sería muy difícilmente aceptable a través de las notas tradicionales de la “indivisibilidad” e “ilimitabilidad” de la soberanía; véase MARSHALL, G., *Teoría Constitucional*, Espasa Universitaria, Madrid, 1982, pag. 62.

¹⁰.- Como el que refleja el artículo 3 de la Constitución Federal de la Confederación Suiza de 1874, al establecer que “los cantones son soberanos en tanto y cuanto su soberanía no esté limitada por la Constitución federal y, como tales, ejercen todos los derechos que no le hayan delegado al poder federal”.

¹¹.- CAAMAÑO DONIGUEZ, F. “Pluralismo Territorial y Derechos Históricos. El Fuero de Baylío. Forma de Regulación Legal”, *Jornadas sobre el Fuero de Baylío*, Olivenza, 12 y 13 de noviembre de 1998, pag. 3. El TC ha señalado, los derechos históricos no son título competencial – sentencias 123/1984, de 18 de diciembre y posteriormente la 94/1985, de 29 de julio-, y como, por su parte ha dicho el Consell Consultiu de la Generalitat de Cataluña en su dictamen 269, de 1 de septiembre de 2005, con relación a la Propuesta de Reforma del Estatut, “Cataluña no es titular de derechos históricos que permitan establecer un régimen diferenciado de competencias”. Por su parte, HERRERO DE MIÑON, M., “la invocación de los Derechos Históricos no puede ser anticonstitucional, porque el concepto se recoge en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y se reitera en impor-

tantes elementos del llamado bloque de constitucionalidad, especialmente en el Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 y el Amejoramiento del Fuero navarro de 1983, y ha sido ya una categoría utilizada con frecuencia y fecundidad por el legislador ordinario, la jurisprudencia, la doctrina legal del Consejo de Estado y la doctrina científica. Gusten o no los Derechos Históricos, ni el jurista atento al derecho positivo ni el político leal a la Constitución pueden escandalizarse de su mención”, “Hechos y derechos históricos”, *El País*, 8 de agosto de 2005. De igual manera, *Derechos Históricos y Constitución*, Taurus, Madrid, 1998, pags. 35 y ss., donde se plantea una relectura del Estado autonómico a partir de las singularidades forales.

¹² .-DE OTTO, I., *Derecho Constitucional*, Sistema de Fuentes, op. cit, pag. Pag. 266.

¹³ .-MAIZ SUAREZ, R., “Título Preliminar” en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia*, Dir. por Carro Fernández-Valmayor, Ministerio de las Administraciones Públicas, Madrid, 1991, pags. 28 y 29.

¹⁴ .-GONZALEZ ENCINAR, J.J., *El Estado unitario-federal : la autonomía como principio estructural del Estado*, Tecnos, Madrid, 1985, pags. 32 y ss.

¹⁵ .- ALBERT ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1988, pag. 245.

¹⁶ .-En relación con las fórmulas de “federalismo de integración”, propias de la Constitución americana de 1787, PEÑUELAS I REXACH, L., *Poder financiero y federalismo en los Estados Unidos*, IEF, Madrid, 1989, pag. 24; también BORRAJO INIESTA, I., *Federalismo y unidad económica; la “cláusula de comercio” en la Constitución de E.E.U.U.*, INAP, Madrid, 1988, pag. 11.

¹⁷ .- Articulado como “federalismo de cooperación” a partir de las llamadas “tareas comunitarias” previstas en el art. 104, a, 4) de la *Grundgesetz*; véase ALBERT ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid, 1988, pags. 343 y ss.

¹⁸ .- Véase BALADORE PALLIERI, G., *Diritto Costituzionale*, Giuffrè, Milano, 1970, 9ª ed., pag. 365. Sobre las fórmulas italianas de descentralización “orgánica y funcional”, MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, t. I, decima edizione, Cedam, Padova, 1991, pags. 633 a 638.

¹⁹ .-SIMON ACOSTA, E., “La proyectada autonomía financiera regional”, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978, pag. 591.

²⁰ .- MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, op. cit., pag. 11.

²¹ .-DE ESTEBAN, J.- LOPEZ GUERRA, L.; *El Régimen Constitucional español*, 2, Labor Universitaria, Barcelona, 1982, pag. 369.

²² .-MARTIN RETORTILLO, L., *Materiales para una Constitución*, Akal Editor, Madrid, 1984, pag. 361.

²³ .- DE OTTO, I., *Derecho Constitucional*, Sistema de Fuentes, Ariel, Barcelona, 1991, pag. 257. Respecto a esta categoría RUBIO LLORENTE propone “reservar la expresión para designar aquellas normas que tienen como contenido propio, no como efecto derivado, la delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”; *Voz*

“Bloque de Constitucionalidad”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1995, pag. 817.

²⁴ .-Sentencias del Tribunal Constitucional 10/1982, de 23 de marzo – FJ 2º -, 26/1982, de 24 de mayo – FJ 2º -, 66/1985, de 23 de mayo – FJ 1º - y 20/1988, de 18 de febrero – FJ 3º -. Véase RUBIO LLORENTE, F., “El bloque de la constitucionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 27, 1989 pags. 9 y ss.,

²⁵ .-Según este precepto “...para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una ley, disposición o acto con fuerza de ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las leyes que dentro del marco constitucional se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas”.

²⁶ .- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.- FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, Civitas, Madrid, 1982, pag. 256.

²⁷ .-El art. 148, 2 determina que las Comunidades Autónomas que no hayan accedido por la vía del art. 151, transcurridos 5 años y mediante reforma de sus Estatutos, podrán asumir competencias dentro del listado que se establece.

²⁸ .- El Fundamento Jurídico 7 de la STC 147/1991 se expresa en los siguientes términos: **“Sin embargo, la doctrina constitucional expuesta no puede ser entendida en el sentido absoluto de que las normas que el Estado dicte con la específica finalidad de servir de Derecho supletorio en las Comunidades Autónomas, en todo caso y cualquiera que sea su contenido, no invaden nunca las competencias de esas Comunidades, puesto que no es dable olvidar que dicha doctrina también señala: 1.º) que la regla de supletoriedad del Derecho estatal del art. 149.3 de la Constitución no constituye una cláusula universal atributiva de competencias para legislar sobre cualesquiera materias a favor del Estado (SSTC 15/1989 y 103/1989), porque obviamente no es una norma competencial, sino ordenadora de la aplicación de las normas en el Estado compuesto configurado por la Constitución; más bien, precisamos ahora, una cláusula de cierre que tiene por objeto realizar el principio de plenitud del ordenamiento jurídico, suministrando al aplicador del Derecho una regla con la que pueda superar las lagunas de que adolezca el régimen jurídico de determinadas materias y 2.º) que la normación estatal aprobada con la finalidad de servir de Derecho supletorio estaría viciada de inconstitucionalidad, por incompetencia, si pretendiera para sí una aplicación incondicionada en el respectivo territorio autonómico (SSTC 85/1983 y 103/1989)...”.**

²⁹ .- MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades autónomas*, op. cit., pag. 110.

³⁰ .- ALVAREZ CONDE, E.; *El Régimen Político Español*. Tecnos, Madrid, 1990. Pág.653.

³¹ .- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.- FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, t. I., op. cit., pag. 124.

³² .-Véase sobre el tema, CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, F.-GOMEZ MONTORO, A.J.- MEDINA GUERRERO, M.- REQUEJO PAGES, J.L.; *Jurisdicción y procesos constitucionales*, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, en especial en relación con los conflictos positivos, pags. 82 a 85.

³³ .- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1982, págs. 139, 151 y 152.

³⁴ .-SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, en *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Jornadas de Estudio Organizadas por el Parlamento de Andalucía, XX aniversario del Estatuto, Secretaría General del Parlamento de Andalucía, Sevilla, 2003, pag. 200.

³⁵ .-CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, I, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, pag. 462.

³⁶ .-MICHELL, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 7ª edición, 1984, pag. 106.

³⁷ .-RAMALLO MASSANET, J., “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Civitas, REDF*, nº 60, 1988, pag. 501.

³⁸ .-MARTIN QUERALT, J., “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: notas críticas”, *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 11, Generalitat Valenciana, Valencia, 1990, págs. 35.

³⁹ .-PERULLES MORENO, J.M., “La financiación de las Comunidades Autónomas”, ponencia presentada en “Informe sobre las Autonomías”, Barcelona, 1989, pag. 2.

⁴⁰ .-MICHELL, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, UTET, Torino, 7ª edición, 1984, pag. 106.

⁴¹ .-RAMALLO MASSANET, J., “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”, *Civitas, REDF*, nº 60, 1988, pag. 501.

⁴² .-DE ESTEBAN, J.- LÓPEZ GUERRA, L.; *El Régimen constitucional español*, 2, Labor Universitaria, Barcelona, 1982, pag. 349.

⁴³ .- El importe resultante de aplicar el apartado a) del apartado precedente se distribuirá entre Comunidades Autónomas perceptoras conforme a los siguientes criterios:

- a) La inversa de la renta por habitante.
- b) La tasa de población emigrada en los últimos diez años.
- c) El porcentaje de desempleo sobre la población activa.
- d) La superficie territorial.
- e) El hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular.
- f) Otros criterios que se estimen pertinentes.

La ponderación de los criterios anteriores y de los índices de distribución se establecerá por Ley y será revisable cada cinco años.

⁴⁴ .- FERNANDEZ, T.R., *Los derechos históricos de los Territorios Forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, Civitas-CEC, 1ª ed., Madrid, 1985, págs. 92 y 93.

⁴⁵ .- DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al Régimen Jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, pag. 18.

⁴⁶ .- GARCÍA CANALES, M., “Comunidad Foral de Navarra”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. I, Civitas, Madrid, 1995, pag. 1331.

47. - Dotadas de facultades normativas, actualizadas en el marco constitucional, tanto por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre) como por la Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto), pues éstas Comunidades.

48. - En este sentido, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó el 25 de junio de 1997 el Cupo Vasco, por lo que el País Vasco venía a asumir capacidad normativa plena sobre I.R.P.F. e Impuesto sobre el Patrimonio, así como la recaudación de los Impuestos Especiales. GRANADO HIJELMO, I., “Límites constitucionales y comunitario-europeos a la financiación jacobea”, *Xornadas sobre Fiscalidades no camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, Santiago, 1994, pag. 78.

49. - Véase sobre el tema, DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, La Caixa-Civitas, Madrid, 1995, pags. 34 y ss.

50. - Véase al respecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Presentación” en *Las Reformas Fiscales en Europa*, dir. Por Yebra Martul-Ortega-García Novoa, IEF, Madrid, 2004, pag. 16.

51. - Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, “sistematizar” equivale a “organizar según un sistema” y un sistema es un “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí”.

52. - El artículo 149, 1, 8º de la Constitución española establece que “el Estado tiene competencia exclusiva en la legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas, de los derechos forales especiales allí donde existan”.

53. - RODRIGUEZ MARQUEZ, J., “La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”, *Hacienda Autonómica y Local, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario*, Tórculo Ediciones, Santiago e Compostela, 2003, pag. 609.

54. - SAINZ DE BUJANDA, F., “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria”, *CT*, nº 62, 1992, pags. 107-108.

55. - SOLER ROCH, M.T., “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, *Crónica Tributaria*, nº 59, 1972, pag. 117.

56. - Así lo ha señalado el TC respecto, por ejemplo al interés de demora – sentencia del TC 4/1986, de 31 de enero, FJ 11º – o en relación con las infracciones y sanciones, respecto a las cuales las Comunidades Autónomas no podrían introducir “divergencias irrazonables o desproporcionadas”, aunque la propia sentencia 14/1986, ha permitido que las Comunidades Autónomas se separen de la regulación del Estado, por ejemplo, respecto a los efectos de las notificaciones defectuosas. Así,

57. - Suele ser habitual en la doctrina destacar que “tan originario es el poder del Estado como el de las Comunidades Autónomas”, FERREIRO LAPATZA, J.J., “Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución española”, en *La Constitución y las Fuentes del Derecho*, Vol. II, IEF, Madrid, 1985, pags. 901 a 919; LASARTE ÁLVAREZ, J., “Poder Tributario (artículo 2)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, I (homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda), IEF, Madrid, 1991, pag. 33.

58. - Véase al respecto, CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Instituto de Desarrollo

Regional, Granada 1981, pag. 21.; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, pag. 132.

⁵⁹ .-GARCÍA DE ENTERRÍA, E.- FERNÁNDEZ, T.R.; Curso de Derecho Administrativo, t. I. op. cit., pag. 122.

⁶⁰ .- Aunque, como recuerda DE PABLO VARONA, C., estas directivas valoran los efectos desfavorables de esta figura impositiva, habiendo introducido la Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio, la posibilidad de que los Estados miembros supriman dicho tributo; *El Impuesto sobre Operaciones Societarias. Análisis de su régimen jurídico*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1995, pag. 35.

⁶¹ .-CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, I, Derecho Tributario, Parte General, Civitas, sexta edición, Madrid, 2002, pags. 506 a 509.

⁶² .- Si el factor territorio tiene una importancia decisiva en la configuración tradicional del poder tributario del Estado, mucho más relevante es su incidencia en la definición del ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas. Recordemos que las competencias de las Comunidades Autónomas se definen a partir de ciertos límites territoriales, ya que es el territorio es un ámbito de validez en el ejercicio de las mismas (en sentencia 37/1981, de 16 de noviembre).

⁶³ .- LAGO MONTERO, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pag. 40 y 41.

⁶⁴ .-En sentido horizontal, el sistema impositivo para ser equitativo debe dispensar un tratamiento igual a todos los individuos que presenten una similar capacidad económica; la residencia en una u otra Comunidad o la situación de los bienes o derechos gravados en una u otra Comunidad provocaría estas desigualdades; GARCÍA VILLAREJO, A.-SALINAS SÁNCHEZ, J., *Manual de Hacienda Pública*, tercera ed., Tecnos, Madrid, 1985, pag. 393.

⁶⁵ .- HERRERA MOLINA, P.M., "STC 96/2002, de 25 de abril: Inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados del UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa); *Anuario de Jurisprudencia Constitucional Financiera y Tributaria*, 2001, IEF, Madrid, 2002, pags. 110 y ss.

⁶⁶ .- FALCÓN Y TELLA, R., "Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto a la doctrina anterior"; *Quincena Fiscal*, n° 10, junio, 2002, pag. 8; ALONSO ARCE, I., "El concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las instituciones forales de los territorios históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español", *Quincena Fiscal*, n° 11, junio, 2002, pag. 13.

⁶⁷ .- FALCÓN Y TELLA, R., "Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (II): ¿ la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente ?"; *Quincena Fiscal*, n° 11, junio, 2002, pag. 8.

⁶⁸ .- HERRERA MOLINA, P.M., "STC 96/2002, de 25 de abril: Inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados del UE distintos de España que operen en territorio foral...", op. cit., pag. 32.

⁶⁹ .- Véase NÚÑEZ GRANÓN, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pags. 80 y ss..

⁷⁰ .- Acuerdo 1/1996, "sobre procedimiento para la aplicación de la corresponsabilidad fiscal", 23 de septiembre, B.O.E: 22 de abril de 1997.

⁷¹ .- VARONA ALABERN, J.E., "Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las C.C.A.A.", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n° 292, 1997, pag. 1.

⁷² .- Positivas desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal y reforzamiento de la autonomía financiera y generalmente negativas desde el punto de vista de la solidaridad interterritorial. Véase al respecto, LASARTE ALVAREZ, J., "Financiación autonómica: lógica de la reforma", *El País*, 31 de diciembre de 1996.

⁷³ .- Sobre los sistemas de financiación vid., DIEZ JALON, M.B., "Novedades de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas: especial estudio de la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos", *Fiscal Mes a Mes*, octubre 1997, n° 26, pag. 17.

⁷⁴ .- De corresponsabilidad se empezó a hablar con la aprobación de la cesión del 15 % de la cuota líquida del I.R.P.F., adoptada a través de los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 7 de octubre de 1993, y más decididamente, a partir del acuerdo de 23 de septiembre de 1996, en el que se aprobó el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001, que venía a desarrollar el punto 9 del Pacto de Investidura y Gobernabilidad. Como principal expresión de esta corresponsabilidad se encontraba la cesión del 15 % de la tarifa del I.R.P.F. y la atribución de competencias normativas referidas a diversas materias sobre éste y otros tributos estatales. GONZALEZ PARAMO, J.M., "La reforma del IRPF (III) y la suficiencia autonómica como condicionante", *Expansión*, 27 de junio de 1997. ALONSO GONZALEZ, L.M., "Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica" (I), *Quincena Fiscal*, n° 21, 1997, pag. 12.

⁷⁵ .- Vid., por ejemplo el *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, por el Grupo de Estudio Constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, integrado por MONASTERIO ESCUDERO, C.,-PÉREZ GARCÍA, F.-SEVILLA SEGURA, J.V.- SOLE VILANOVA, J., I.E.F., 1995, pags. 31 y 32.

⁷⁶ .- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica", op. cit., pag. 13. Vid. también, MENEDEZ MORENO, A., "La corresponsabilidad fiscal", en *Información Fiscal*, n° 3, 1994, pags. 8 y 9. GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., "La reforma de la Hacienda Autonómica", *Impuestos*, n° 14, 1996, pag. 18.

⁷⁷ .- PÉREZ GARCÍA, F., "Corresponsabilidad fiscal y financiación autonómica", *Perspectivas del sistema financiero*, op. cit., pag.183.

⁷⁸ .- Por eso, el ordenamiento comunitario puede aconsejar la corresponsabilidad, como instrumento para el logro de determinados fines a los que tiende la Unión Europea, especialmente los relativos a la convergencia y a la unión monetaria.

⁷⁹ .- La existencia de impuestos "cedidos" por el Estado a las Comunidades Autónomas, como ha recordado el propio TC, "afecta muy directamente al derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones", y en particular a su autonomía financiera (sentencia 181/1988, de 13 de octubre, FJ 7°).

- ⁸⁰ .- MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, A., *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 96 y 106.
- ⁸¹ .- Lo que, en palabras de CALVO ORTEGA, R., “ha colocado a estos entes territoriales ante lo que es el aspecto más destacado: su responsabilidad fiscal”; “La Financiación posible de las C.C.A.A. (en torno al nuevo modelo)”, *Nueva Fiscalidad*, n° 1, 2002, pag. 17.
- ⁸² .-Esta sentencia analiza la constitucionalidad del conocimiento de las reclamaciones sobre esos tributos cedidos por órganos estatales como los tribunales económico-administrativos.
- ⁸³ .- Así ha ocurrido con la reforma de la LOFCA, por Ley Orgánica de Modificación 3/1996, de 27 de diciembre y la más reciente, ley 7/2001 de 27 de diciembre.
- ⁸⁴ .- Véase, DE ESTEBAN, J.-LÓPEZ GUERRA, L.; *El Régimen Constitucional Español*, 2, Labor Universitaria, Manuales, Barcelona, 1982, pag. 391.
- ⁸⁵ .-Véase al respecto MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, A., *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, op. cit., pag. 96.
- ⁸⁶ .-Véase al respecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Presentación” en Las Reformas Fiscales en Europa, dir. Por Yebra Martul-Ortega-García Novoa, IEF, Madrid, 2004, pag. 16.
- ⁸⁷ .-Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, “sistematizar” equivale a “organizar según un sistema” y un sistema es un “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí”.
- ⁸⁸ .- Véase LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 25; AMATUCCI, A., “La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales”, en *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, 1980, pag. 19 y ss.
- ⁸⁹ .-GAFFURI, F., *L’attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969, págs. 48 y ss.
- ⁹⁰ .-TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, 2ª ed., O. Schmidt, Colonia, 2000, págs. 479 y ss.
- ⁹¹ .-PEÑUELAS I REXACH, L., *Poder financiero y federalismo en los Estados Unidos*, monografía n° 72, IEF, Madrid, 1989, págs. 40 y 45.
- ⁹² .-CARROBE GENE, M., “El sistema de relaciones tributarias entre la Federación y los Estados en la República Federal alemana”, *Palau* 14, n° 6, 1988, págs. 128-129; ALBERTI ROVIRA, E., *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pag. 295.
- ⁹³ .-CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, Parte General, Civitas, Madrid, 2001, pag. 514.
- ⁹⁴ .- Si el factor territorio tiene una importancia decisiva en la configuración tradicional del poder tributario del Estado, mucho más relevante es su incidencia en la definición del ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas. Recordemos que las competencias de las Comunidades Autónomas se definen a partir de ciertos límites territoriales, ya que

es el territorio es un ámbito de validez en el ejercicio de las mismas (en sentencia 37/1981, de 16 de noviembre).

⁹⁵ .- NAVEIRA DE CASANOVA, G., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, pags. 150-155.

⁹⁶ .-PÉREZ DE AYALA, J.L., “La doble imposición interna en el Derecho español. Problemas y posible soluciones”, en *Conflictos de Imposición*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, Madrid, 1995, pag. 45.

⁹⁷ .-HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pags. 374 y 375.

⁹⁸ .-La misma sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, señalaba en su FJ 5º que “si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad”.

⁹⁹ .-CHECA GONZÁLEZ, C., *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pags. 103 y 104.

¹⁰⁰ .-CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, Parte General, op. cit., pag. 514.

¹⁰¹ .- Y que significó, como dice PÉREZ DE AYALA, J.L., un cambio de doctrina en relación con la que el propio TC había establecido anteriormente; “La doble imposición interna en el Derecho español. Problemas y posible soluciones”, op. cit., pag. 48.

¹⁰² .-CHECA GONZÁLEZ, C., *Los Impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, op. cit., pag. 47.

¹⁰³ .-CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, Parte General, op. cit., pag. 515.

¹⁰⁴ .-Vid. al respecto LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., para quien en este caso se hablaría de “dimensión territorial” en el sentido de *territorialidad formal* del tributo, y por tanto, de “ineficacia del poder tributario fuera del territorio del Estado titular del mismo”, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1995, pag. 177.

¹⁰⁵ .-MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, op. cit., pags. 108 a 113.

¹⁰⁶ .-ADONNINO, P., “La residenza queale strumento di attribuzione della soggettività passiva tributaria in relazione a diversi ordinamenti giuridici”, *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, fundación de Cultura Universitaria, 10/1999, Vol. II, pags. 636 a 654. Afirma TORRES, H., por su parte, que “el concepto de residencia funciona como un criterio de conexión personal, al lado del criterio de conexión material, que debe estar siempre vinculado con el concepto de materialidad de la hipótesis de incidencia de los tributos”; *Pluriritubação Internacional sobre as Rendias de Empresas*, 2ª ed., Editorial Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2001, pag. 129.

¹⁰⁷ .- Dos son, a este respecto, las posibles vías a seguir. La primera de ellas, a la que, con

mayor o menor acierto se ha adherido el *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, elaborado por la Comisión creada por el Ministerio de Hacienda español a principios de 1999, consiste en un replanteamiento del concepto de establecimiento permanente, pero no como consecuencia de una simple ampliación de su ámbito semántico, sino a partir de un cambio de filosofía de la institución. Si queremos aplicar esta figura a las nuevas formas de hacer negocio habrá que adaptarlas a la realidad. Si basar la idea de “establecimiento permanente” en un vínculo físico tenía sentido en el marco de una economía fundada en el intercambio de bienes materiales, la progresiva *desmaterialización* de la economía a partir de la generalización del uso de la red impone, no tanto tener en cuenta la presencia física, sino fijarse más bien en el grado de implantación de una empresa que actúa en un Estado distinto al de residencia, y que puede hacerlo incluso a través de Internet. Se trata, en suma, de reconocer que la idea de “establecimiento permanente” como expresión de la territorialidad del poder tributario experimenta con la generalización de las operaciones a través de Internet, la misma erosión que sufre la propia expresión territorial de la potestad fiscal.

¹⁰⁸ .- Véase CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L., “Título Preliminar”, en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia*, MAP, Madrid, 1991, págs. 38 y 39. Sobre el elemento territorial como referente del ordenamiento jurídico, véase MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, op. cit., págs. 108 a 111.

¹⁰⁹ .- GARCÍA FRÍAS, M.A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Universidad de Salamanca, 1994, pag. 170; CORS MEYA, X., “Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónoma”, *Civitas, REDF*, n° 58, 1988, págs. 421-422.

¹¹⁰ .- GARCÍA FRÍAS, M.A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, op. cit., pag. 171.

¹¹¹ .- Cada Estado miembro es libre de atribuir como juzgue oportuno las competencias en el plano interno y de adaptar una directiva por medio de medidas adoptadas por las autoridades regionales o locales” (*Comisión/Países Bajos-25 de mayo de 1982*. Así, el llamado principio de *autonomía institucional*, acuñado por la jurisprudencia del TJCE. viene a señalar que cuando las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias reconocen poderes a los Estados miembros o les imponen obligaciones en orden a la aplicación del Derecho Comunitario, la cuestión de saber de qué forma el ejercicio de esos poderes y la ejecución de las obligaciones pueden ser confiadas por los Estados miembros a determinados órganos internos depende únicamente del sistema constitucional de cada Estado miembro. Recogida por el Tribunal Constitucional en s. de 8 de marzo de 1993. Vid. el comentario a la misma en *Noticias C.E.E.*, n° 106, 1993, pag.114.

¹¹² .- Neutralidad que se traduce en que, como señala ROZAS VALDES, J.A., a quien se sanciona en caso de contravención es al Estado, “sin que éste pueda objetar la concurrencia de normativa reguladora de su ordenación territorial que traslada a otras entidades competencias en la normativa transgredida”, “Comentario al Capítulo XVI”, en *Medidas Fiscales para 1997*, Madrid, 1997, pag. 460.

¹¹³ .- F.J. 2.3. En un mismo sentido, las sentencias 76/1991, de 11 de abril; 115/1991, de 23 de mayo o 236/1991, de 12 de diciembre.

¹¹⁴ .- Sobre la instrumentalidad de las fórmulas de financiación, vid. s. del TC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 10°). En el mismo sentido, ss. 63/1986, 201/1988 y 96/1990 y posteriormente en las ss. 135/1992 y 237/1992.

¹¹⁵ .- Vid., al respecto, FALCÓN Y TELLA, R., “El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea”, *sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, pags. 46 y 47.

¹¹⁶ .- VAN THIEL, S., “La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 1996, pag. 52.

¹¹⁷ .- PLAZA VILLASANA, L., “El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea”, *T.F.*, nº 74, 1996, pag. 56.

¹¹⁸ .- Especialmente en la sentencia *Werner*, de 26 de enero de 1993, (As. 112/91), donde el TJCE señaló que sólo era posible invocar el Derecho Comunitario cuando se hubiera hecho uso de la libertad de circulación, entendida como la disposición a establecerse o trabajar en otro Estado miembro distinto al propio. De modo similar, para la invocación de la libertad de establecimiento en la modalidad de establecimiento primario, bastaría con ser nacional de cualquier Estado miembro, en cuyo caso se tendrá derecho a establecerse en otro país de la Unión en las condiciones definidas por la legislación de ese país para sus propios nacionales. Para la vertiente de *segundo establecimiento* (creación de agencias, sucursales o filiales) hace falta estar previamente establecido en un Estado miembro de la Comunidad distinto al propio. En todos estos casos, las libertades comunitarias se relacionan con situaciones en las que el ciudadano tienen algún vínculo con, al menos, un Estado miembro distinto a aquél del que se es nacional. Especialmente importante resultaba esta doctrina, trasladada al ámbito de la libre circulación de personas; respecto a la misma se solía hablar de su *dimensión transnacional*, lo que significaba que su aplicación quedaba completamente excluida en aquellos casos que perteneciesen al “exclusivo ámbito de las competencias nacionales” (s. *Saunders*, de 28 de abril de 1979, As. 175/78), aunque más adelante se admitiese que su invocación frente al propio Estado sí sería posible cuando el particular hubiese ejercido efectivamente una libertad comunitaria en otro Estado miembro (s. *Sight*, de 7 de julio de 1992 (As. 370/90). Vid. sobre el tema LI-ROLA DELGADO, M.I., *Libre circulación de personas y Unión Europea*, Civitas, Cuadernos de Estudios Europeos, Madrid, 1994, pags. 44 y 45.

¹¹⁹ .- Vid. un resumen de la misma en PLAZA VILLASANA, L., “El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea”, op. cit., pags. 58 y ss.

¹²⁰ .- Entre otras; s. *Sotgiu*, de 12 de febrero de 1974 (As. 152/73), s. *Pinna*, de 15 de enero de 1986 (As. 41/1984), s. *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (As. 305/87) y s. *Schloz* de 23 de febrero de 1994 (As. 412/92). s. *Saunders*, de 28 de marzo de 1979 (As. 155/78); s. *Moser* de 28 de junio de 1984, (As. 180/83), s. *Zaoui*, de 17 de diciembre de 1987 (As. 147/87) y s. *Steen*, de 16 de junio de 1994 (As. 132/93).

¹²¹ .- HERRERA MOLINA, P.M., “La discriminación inversa en el Derecho Comunitario”, *Impuestos*, nº 10, 1997, pag. 102.

¹²² .- La primera de ellas se expone en la s. *Bekaert* de 20 de abril de 1988 (As. 294/87), según la cual las normas del Tratado CE en materia de libre circulación de personas y la exigencia de la libre prestación de servicios no contemplarían los obstáculos que la legislación de un Estado pudiera imponer a los nacionales dentro de su propio territorio, si la supuesta discriminación no tuviese ningún vínculo de conexión con situaciones contempladas por el Derecho Comunitario. Posición del Tribunal reiterada años después en la s.

Batista Morais, de 19 de marzo de 1992 (As. 60/91).

¹²³ .-CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., pag. 503.

¹²⁴ .- ORON MORATAL, G., "Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea", *Impuestos*, 1995, vol. II., pags. 1272 y 1273. FALCON Y TELLA, R., "La libertad de establecimiento y la eficacia extraterritorial del régimen de Concierto y Convenio", *Quincena Fiscal*, nº 16, 1995, pag. 5. LOPE CUFI, O.- LOPE CUFI, M., "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997, pag. 17.

¹²⁵ .- Sobre la teoría de la traslación de la carga tributaria, GARCIA VILLAREJO, A.- SALINAS SÁNCHEZ, J., *Manual de Hacienda Pública*, op. cit., pags. 429 y 430.

¹²⁶ .-FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 17ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pag. 87.

¹²⁷ .- Sobre el tema, véase; FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifichie Italiane, 1973, pag. 84. LASARTE, J., "La formulazione delle legge tributaria ed il principio della capacità contributiva", *DPT*, 1965, pag. 479. Para LEJEUNE VALCARCEL, E., el problema de la legitimidad constitucional de los tributos extrafiscales se presenta, *prima facie*, en función del concepto que exista de impuesto y del papel que en esta definición juegue el principio de capacidad contributiva, "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pags. 122 y ss.

¹²⁸ .-ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "Los impuestos ambientales en España: doctrina del Tribunal Constitucional", en *Direito Tributario Ambiental*, org. Taveira Torres, Malheiros Editores, Sao Paulo, 2005, pag. 410.

¹²⁹ .-El TC ha insistido en que para poder establecer impuestos medioambientales se ha de ser titular de la respectiva competencia material en diversos pronunciamientos; así lo señala el TC, entre otras, en las sentencias 48/1981, 64/1982, 227/1988 ó 149/1991; ADAME MARTINEZ, F., *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pags. 78 y 79; HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, pags. 198 y 199.

¹³⁰ .-Véase sobre la cuestión, UTRERA CANO, S.F., Voz "Medio ambiente", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, 1995, vol. III, pags. 4242 y 4243.

¹³¹ .- Véase MUÑOZ MACHADO, S., "La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente", *Documentación Administrativa*, nº 190, 1981, pag. 367.

¹³² .-Concepto que suele defenderse por MARTÍN MATEO, R., "El ambiente como objeto del Derecho", en *Derecho y Medio Ambiente*, CEOTMA-MOPU, Madrid, pag. 35.

¹³³ .- Esta sin embargo, es la definición por la que opta el Tribunal Constitucional en su sentencia 102/1995, de 26 de junio, FJ 6º.

¹³⁴ .- Según la cual nos encontramos ante una materia en la que pueden concurrir funciones o facultades de idéntica naturaleza jurídica pertenecientes al Estado y a las Co-

munidades Autónomas, otorgando una función prioritaria al principio de los “intereses afectados”.

¹³⁵ .- Que en su FJ 22 declaró inconstitucional la atribución exclusiva a favor del Estado que hizo la Ley 4/1989 sobre la gestión de los Parques Nacionales. En la esta Ley el Estado se había reservado como competencia exclusiva, un ámbito de interés general. Para el TC ello es inconstitucional ya que “aun cuando sus funciones en esta materia no se agoten en la declaración del interés general del espacio natural del espacio natural, desconoce paladinamente la competencia de las Comunidades Autónomas para ejecutar lo legislado sobre protección del medio ambiente”.

¹³⁶ .- Como ejemplo, la Ley 11/1997, de 24 de abril de envases y residuos de envases atribuye a su articulado la condición de normativa básica, esgrimiendo como títulos competenciales, la planificación general de la actividad económica y la protección del medio ambiente- arts. 149, 1, 13ª y 23ª de la Constitución -. Por tanto, estamos ante disposiciones promulgadas fundamentalmente al amparo de la competencia estatal del art. 149, 1, 23, el cual reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de dictar “normas adicionales de protección”, entendidas como normas que completan o refuerzan los niveles de protección previstos en la legislación básica (sentencia del TC 170/1989). De esta manera, la ley cumple con la exigencia, en la que se viene afirmando la jurisprudencia del TC, especialmente a partir de la sentencia 69/1988, de 19 de abril, de que la norma básica venga incluida en ley votada en Cortes que designe expresamente su carácter de básico. Y en materia medioambiental es tradicional entender que existe un núcleo básico y esencial que debe ser regulado por el Estado, “unificando el tratamiento legislativo en todo el territorio nacional” y que este núcleo debe materializarse, no tanto en una ley específica sobre medio ambiente, sino en la diversa normativa sectorial, de la que la legislación sobre envases formaría parte. Si recordamos como el art. 18, 2 de la Ley 11/1997 dispone que si a 30 de junio de 2001, no se lograra para algunos materiales de envasado los objetivos del 15 % de reciclado, cabría la previsión de diversos instrumentos, entre ellos los de carácter fiscal – por ejemplo, un impuesto sobre envases, que aún no se ha fijado -. Surge entonces la duda acerca de si la creación de este eventual impuesto sería competencia del Estado o podrían crearlo las Comunidades Autónomas.

¹³⁷ .-CASALTA NABAIS, J., “Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal”, en *Direito Tributário Ambiental*, org. Taveira Torres, Malheiros Editores, São Paulo, 2005, pág. 431.

¹³⁸ .-KIRCHHOF, P., “Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben”, *Umweltschutz im Abgaben und Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, pags. 8 y 9.

¹³⁹ .-CASALTA NABAIS, J., CASALTA NABAIS, J., “Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal”, en *Direito Tributário Ambiental*, op. Cit., pag. 431.

¹⁴⁰ .-ROSEMBUJ, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pags. 63 y ss.

¹⁴¹ .- VITALI, P.M., *Problemi ecologici nella gestione delle Aziende*, Giuffrè Editores, Milano, 1978, pag. 9; ALTAMIRANO, A., “El Derecho Tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano”, en *Direito Tributário Ambiental*, op. Cit., pag. 431.

¹⁴² .- HERRERA MOLINA, P.M.-SERRANO ANTON, F., “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, *Cívitas, R.E.D.F.*, nº 83, 1994, pag. 470.

¹⁴³ - Vid., al respecto, FALCÓN Y TELLA, R., "El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea", *sistema fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, pag. 46 y 47.

¹⁴⁴ - El reconocimiento de la autonomía se hace en el art. 156, 1º respetando los principios de coordinación y equilibrio que enmarcan dicha autonomía financiera - s. del T.C. 63/1986, de 21 de mayo, citada por LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pag. 51.

¹⁴⁵ - Vid. sobre el tema, MANGAS MARTÍN, A., "Derecho comunitario y Derecho español", *Enciclopedia Jurídica Básica*, t.II, op. cit., pag. 2203.

¹⁴⁶ - S. TJCE. *Hansa Fleisch/Landrat des Kreises Schleswig-Flensburg*, de 10 de noviembre de 1992. También s. TJCE, *Comisión/Alemania*, de 17 de octubre de 1991.

¹⁴⁷ - GARCÍA MARGALLO- MÉNDEZ VIGO- MARTÍNEZ PUJALTE LÓPEZ, *Financiación de las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal*, op. cit., pag. 219.

¹⁴⁸ -POCAR, F., *Comentario Breve ai Trattati dell Comunita e dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2001, pag. 457.

¹⁴⁹ - VILLAR EZCURRA, M., "Algunas notas sobre la posición acreedora de la Hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal", *Quincena Fiscal*, nº 15, septiembre 2002, pags.16 y 17.

¹⁵⁰ -MERINO JARA, I., "Fiscalidad y Unión Europea", *J.*, nº 95, 1997, pag. 26. LOPE CUFI, O.- LOPE CUFI, M., "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997, pag. 12. Conviene recordar que respecto a la prohibición de ayudas estatales que falseen la competencia, que el TJCE ha entendido que el concepto "ayuda estatal" no sólo incluye las subvenciones, sino también "las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos" (Asunto 30/1959, s. *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limbur/Alta Autoridad*, de 23 de febrero de 1961). El establecimiento y mantenimiento de este tipo de medidas tributarias en el ordenamiento de los Estados miembros resulta condicionado a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, La Ley, Madrid, 1996, pag. 678.

¹⁵¹ -FALCÓN Y TELLA, R., "La desorbitada expansión del concepto "ayuda de Estado" en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS", *Quincena Fiscal*, nº 7, abril, 2001, pag. 7.

¹⁵² -FALCON Y TELLA, R., "La desorbitada expansión del concepto de "ayuda de Estado"..." , op. cit., pag. 8.

¹⁵³ -HERRERA MOLINA, P.M., -CARBAJO VASCO, D., "Marco, conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica.", en *Direito Tributario Ambiental*, op. cit., pag. 224.

¹⁵⁴ .-La Ley añade que “las Leyes de Presupuestos de cada año señalarán los sectores sociales o económicos que tendrán la condición de utilidad o interés para la región. La Obra Benéfico Social efectivamente invertida que esté autorizada o acordada, según los casos, con aquella Consejería, tendrá la condición de interés regional a los efectos de este apartado, y, en los mismos términos, las cantidades que las Cooperativas de Crédito destinen al Fondo de Educación y Promoción”. Véase al respecto, GALAPERO FLORES, R., “El Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito”; *Nueva Fiscalidad*, nº 5, agosto-septiembre, 2002, pag. 59.

¹⁵⁵ .-Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, DOCE nº C 384, de 10 de diciembre de 1998; http://europa.eu.int/eur-lex/pri/oj/dat/1998/c_384/c_38419981210es00030009.pdf; véase PASCUAL GONZÁLEZ, M., *Las Ayudas Fiscales de Carácter Fiscal. Su incidencia en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Gobierno de Canarias, Las Palmas, 2003, pags. 208 y 209.

¹⁵⁶ .-El régimen de la Zona Especial Canaria, cuyo régimen de vigencia expira en 2008 pero, respecto al cual, las negociaciones para prorrogarlo marchan a buen ritmo, permite disfrutar de un tipo de gravamen entre el 1 % y el 5% con el solo requisito de que las empresas realicen una inversión en el territorio canario de 100.000 euros como mínimo en activos fijos y que creen, al menos un puesto de trabajo, residiendo alguno de sus administradores en las Islas.

¹⁵⁷ .-SOLER ROCH, M.T., “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 14, julio, 2006, pag. 5.

Roberto Viscafé Ureña*

El impuesto diferido en Bolivia

* Director del Departamento de Impuestos de la firma Pricewaterhouse Coopers en Bolivia. Es master en Tributación. Autor del libro *Sistema Tributario Boliviano* y de varios artículos referidos a temas impositivos. También es catedrático de postgrado de varias universidades del país.

IAS 12 – IMPUESTO A LA RENTA

INTRODUCCIÓN

La contabilización del impuesto a las utilidades se basa en la premisa de que el impuesto es un gasto resultante de desarrollar actividades empresariales. Debido a que el impuesto a las utilidades es recaudado por el gobierno nacional, es un gasto diferente de todos los otros gastos registrados en los estados financieros.

En Bolivia, las empresas pagan el impuesto a las utilidades aplicando una única tasa de impuestos sobre la utilidad imponible sin considerar si esa utilidad es distribuida a los accionistas o acumulada en la Sociedad.

Sin embargo, el monto del impuesto a pagar sobre la utilidad imponible de un período determinado tiene a menudo escasa relación con el monto de ingreso y/o gasto que aparece en los estados financieros. Esto ocurre porque las normas impositivas y los principios de contabilidad generalmente aceptados difieren en cuanto al reconocimiento y medición de ingresos, gastos, activos y pasivos. Por ejemplo, ciertas partidas de ingresos o gastos que aparecen en los estados financieros pueden ser gravables o deducibles en un período diferente de aquel en el cual son registradas en los estados financieros (diferencias temporarias). En forma similar, el monto atribuible a un activo o pasivo para propósitos fiscales (base fiscal) puede ser diferente del monto contabilizado en los estados financieros y pueden resultar en montos gravables o deducibles en períodos futuros cuando el monto contabilizado del activo es recuperado o el pasivo es compensado (diferencias temporarias).

Si el gasto por impuesto a las utilidades contabilizado en el estado de resultados estuviera basado solamente en el monto del impuesto a pagar sobre la utilidad imponible, sería inconsistente con la aplicación del principio de lo devengado, base sobre la cual se contabiliza el resto de los gastos en el estado de resultados. Por lo tanto, se acepta generalmente que el cargo por impuesto a las utilidades en el estado de resultados incluya no solo el cargo por impuesto a las utilidades del período basado en la utilidad imponible que toma en cuenta los efectos de ingresos no imponibles y gastos no deducibles sino también un monto que reconoce los efectos fiscales de transacciones que se registran en los estados financieros en un período pero que son gravables o deducibles en un período diferente.

Este monto adicional comprende los efectos fiscales de diferencias temporarias que resultan de diferencias entre los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas impositivas y asegura que se registre correctamente el gasto por impuesto a las utilidades en los estados financieros.

El reconocimiento de este monto adicional da lugar al impuesto diferido que será recuperado o pagado en períodos futuros. Por lo tanto, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Bolivia, el cargo por impuestos en el estado de resultados comprende el cargo por impuesto diferido así como también el cargo por el impuesto del período.

El impuesto diferido fue concebido y desarrollado como un mecanismo para reconocer los efectos fiscales de las diferencias entre la utilidad contable e impositiva y entre la base fiscal de activos y pasivos y los montos contabilizados en los estados financieros.

1.1 OBJETIVO

El objetivo de la IAS 12, Impuesto a la Renta, es definir el tratamiento contable del impuesto a la renta. La norma trata los temas relativos a:

- Consecuencias impositivas actuales de transacciones y otros eventos que dan origen a los saldos de activos y pasivos impositivos del período.
- Consecuencias impositivas futuras de transacciones y otros eventos que dan origen a saldos diferidos de activos y pasivos impositivos.

La norma se aplica al tratamiento contable de los impuestos a la renta, esto es, a los impuestos que se aplican sobre la utilidad impositiva. Los impuestos sobre la renta se componen de todos los impuestos locales y externos, incluyendo los impuestos a las remesas de utilidades.

1.2 DEFINICIONES

Algunas de las definiciones que son importantes para entender la norma son las siguientes:

- Diferencia temporaria: es la diferencia entre el saldo contable de un activo o pasivo y su base impositiva.
- Diferencia temporaria imponible: es una diferencia temporaria que resultará en montos imponibles a la hora de determinar la ganancia o pérdida fiscal de períodos futuros, cuando los saldos contables de los activos o pasivos sean recuperados o compensados en el futuro.
- Diferencia temporaria deducible: es una diferencia temporaria que resultará en montos deducibles a la hora de determinar la ganancia o pérdida fiscal de períodos futuros, cuando los saldos contables de los activos o pasivos sean recuperados o compensados en el futuro.

1.3 RECONOCIMIENTO DE LOS IMPUESTOS DEL PERÍODO

Los impuestos del período correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores, en la medida que permanecen impagos, deben reconocerse como pasivos. Deberían reconocerse como un activo en la medida que los montos ya pagados, excedan los montos a pagar al fisco.

El beneficio de una pérdida fiscal que puede ser utilizada para pagar menos impuestos en el período actual, debería ser reconocida como un activo.

1.4 MEDICION DEL IMPUESTO DEL PERÍODO

Los activos y pasivos impositivos del período y de períodos anteriores, deberían ser contabilizados al valor correspondiente al monto esperado a ser pagado a(o recuperado de) las autoridades fiscales, usando la tasa de impuestos y la legislación vigente a la fecha de los estados financieros.

1.5 RECONOCIMIENTO DE PASIVOS DIFERIDOS POR IMPUESTOS

El principio general en la IAS 12, es que los pasivos diferidos por impuestos deberían ser reconocidos para todas las diferencias temporarias imponibles, excepto cuando el pasivo diferido impositivo surge de:

- El reconocimiento inicial de un valor llave
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no constituye una combinación de negocios y que a la fecha de la transacción, no afecta ni al resultado contable ni al resultado impositivo.
- Inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas e intereses en joint ventures , donde la casa matriz o el inversor, puede controlar la forma en la cual la diferencia temporaria se revertirá y es probable que la diferencia temporaria no se revierta en el futuro probable.

1.6 RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS DIFERIDOS POR IMPUESTOS

Un activo diferido por impuestos debería ser reconocido para todas las diferencias temporarias deducibles en la medida que es probable que exista ganancia impositiva en el futuro contra la cual se puedan utilizar las diferencias temporarias deducibles, a menos que el activo diferido por impuestos surja del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que a la fecha de esa transacción, no afecta ni al resultado contable ni al resultado impositivo.

Un activo diferido por impuestos debería ser reconocido por las pérdidas fiscales trasladables, en la medida que es probable que exista ganancia impositiva futura contra la cual se pueda utilizar las pérdidas fiscales trasladables.

Un activo diferido por impuestos correspondiente a diferencias temporarias deducibles que surjan de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas e intereses en joint ventures debería ser reconocido si y solo si, es probable que la diferencia temporaria se revierta en el futuro y que exista ganancia impositiva contra la cual utilizar las diferencias temporarias.

El saldo contable del activo diferido por impuestos debería ser revisado al cierre de cada ejercicio fiscal y reducido en la medida que no sea probable que existan ganancias impositivas futuras suficientes contra las cuales utilizar el activo diferido por impuestos. Cualquier reducción del saldo contable del activo diferido por impuestos debería ser revertido en la medida que se convierta en probable la existencia de ganancias impositivas futuras contra las cuales utilizar el activo diferido por impuestos.

1.7 MEDICION DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS DIFERIDOS POR IMPUESTOS

Los activos y pasivos diferidos por impuestos deberían ser calculados utilizando las tasas impositivas que se espera aplicar durante el período donde el activo es realizado o el pasivo compensado, basados en las tasas de impuestos y en las leyes vigentes y/o subsecuentes a la fecha de los estados financieros.

La medición de los activos y pasivos diferidos por impuestos deberían reflejar las consecuencias fiscales que surgirían como consecuencia de la forma en la cual la empresa espera recuperar o compensar los saldos de sus activos y pasivos

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deberían ser descontados.

1.8 RECONOCIMIENTO DE LA GANANCIA O PERDIDA IMPOSITIVA

El impuesto del período y el impuesto diferido deberían ser contabilizados dentro de los resultados del ejercicio, excepto en la medida que el impuesto surja de:

- Una transacción o evento que es reconocido en el mismo o diferente período contable directamente en el patrimonio, o
- Una combinación de negocios

El impuesto del período y el impuesto diferido deberían ser debitados o acreditados directamente al patrimonio si el impuesto se relaciona con partidas que son debitadas o acreditadas, en el mismo o diferentes períodos contables, directamente al patrimonio.

El impuesto diferido que surge de una combinación de negocios debería ser reconocido como activo o pasivo a la fecha de la adquisición de acuerdo con el IFRS 3 – Combinación de negocios. Sin embargo, no debería contabilizarse impuesto diferido en el reconocimiento inicial del valor llave tal como se mencionó anteriormente.

1.9 CONSECUENCIAS IMPOSITIVAS DE LOS DIVIDENDOS

En algunos países, el impuesto a las utilidades tiene diferentes tasas dependiendo si todo o parte de la ganancia o de los resultados acumulados se paga como dividendos. En otros países, el impuesto a las utilidades es reembolsable o pagable dependiendo de si todo o parte de la ganancia o de los resultados acumulados se paga como dividendos. En estas circunstancias los impuestos del período y los impuestos diferidos deberían ser calculados aplicando la tasa correspondiente a las ganancias no distribuidas. En otras palabras, probables distribuciones de dividendos futuras o reembolsos de impuestos futuros no deberían ser anticipados y las consecuencias fiscales de los dividendos deberían ser reconocidas cuando el pasivo para pagar dividendos es reconocido.

1.10 PRESENTACIÓN

Los activos y pasivos impositivos del período deben ser compensados en el balance general sólo si la Sociedad tiene derecho legal a compensar créditos y débitos y pretende ya sea pagar los impuestos en base neta o recuperar los activos por impuestos y pagar los pasivos por impuestos en forma simultánea.

Los activos y pasivos diferidos por impuestos deberían ser compensados en el balance general sólo si la Sociedad tiene derecho legal a compensar los activos y pasivos impositivos del período y ellos son recaudados por la misma autoridad tributaria ya sea:

- El mismo contribuyente o,
- Contribuyentes diferentes que pretenden compensar activos y pasivos impositivos del período o recuperar los activos y pagar los pasivos impositivos simultáneamente, en cada período futuro donde se espera recuperar o compensar montos significativos de activos y pasivos diferidos por impuestos.

El gasto (o el ingreso) impositivo correspondiente a la ganancia o pérdida proveniente de actividades ordinarias debería ser presentado en el estado de resultados.

Los activos y pasivos impositivos del período deberían ser presentados separadamente en el balance general.

Los activos y pasivos diferidos por impuestos deberían ser presentados en forma separada en el balance general y siempre clasificados como no corrientes.

1.11 EXPOSICIÓN

Los siguientes aspectos deberían ser expuestos:

- Los componentes más importantes del gasto (ingreso) por impuestos.
- Los saldos acumulados de impuestos del período y diferidos relacionados con partidas incluidas directamente en el patrimonio.
- Una reconciliación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el saldo de impuestos que surgiría de aplicar la tasa de impuestos a la ganancia (pérdida) contable. Esta reconciliación puede ser presentada como una reconciliación de los montos de impuestos o una reconciliación de las tasas de impuestos.
- Cambios en las tasas de impuestos.
- Montos (y fecha de vencimiento, si corresponde) de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas tributarias acumuladas no utilizadas y créditos impositivos no utilizados para los cuales no se ha reconocido impuesto diferido.
- Monto acumulado de diferencias temporarias asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas e intereses en joint ventures para los cuales no se ha reconocido impuesto diferido.
- Montos de activos y pasivos diferidos por impuestos reconocidos en el balance general y montos de ingresos o gastos por impuesto diferido reconocido en el estado de resultados para cada tipo de diferencia temporaria y crédito o pérdida impositiva no utilizada.
- Impuesto correspondiente a operaciones discontinuadas.
- Consecuencias fiscales de dividendos declarados después de la fecha del balance general.

- Monto y naturaleza de la evidencia que soporta el reconocimiento del activo diferido por impuestos en el caso de empresas que presentan pérdidas acumuladas.

EJEMPLOS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS

- Depreciación del activo fijo
- Previsión para deudores incobrables
- Previsión para obsolescencia
- Depreciación de intangibles

EJEMPLO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO Y DEL PERÍODO

Compañía AA – Estado de resultados al 31 de diciembre de 2006

	Base Contable <u>Bs</u>	Base Fiscal <u>Bs</u>	Dif. <u>Bs</u>
Ventas	1.700	1.400	(300) (*)
Costo de ventas	(500)	(500)	
Previsión Incobrables	(200)	(100)	100 (a)
Previsión Obsolescencia	(100)	(0)	100 (b)
Depreciación	(100)	(200)	(100) (c)
Utilidad	<u>800</u>	<u>600</u>	

Calculo del Impuesto del Período

IUE del período 25% s/600 **150**

Cálculo del Impuesto Diferido

(*) – Se trata de una diferencia permanente y por lo tanto no genera Impuesto Diferido

(a) – Podremos deducir estos Bs100 cuando las cuentas por cobrar sean fiscalmente deducibles en el futuro. Eso significa que pago impuestos hoy que voy a recuperar en el futuro y por lo tanto tengo un activo por impuesto diferido = $Bs100 \times 25\% = Bs25$

EJEMPLO DE CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO Y DEL PERÍODO

Cálculo del Impuesto Diferido

(b) – Podremos deducir estos Bs100 cuando demos de baja los activos en el futuro. Eso significa que pago impuestos hoy que voy a recuperar en el futuro y por lo tanto tengo un activo por impuesto diferido = $Bs100 \times 25\% = Bs25$

(c) – Estamos depreciando aceleradamente a efectos fiscales, consecuentemente dejo de pagar impuestos hoy sobre esos Bs100 y voy a pagar impuestos en el futuro cuando no pueda deducir la depreciación contable. Por lo tanto, tengo un pasivo por impuesto diferido = $Bs 100 \times 25\% = Bs25$.

Contabilización del impuesto del período y del impuesto diferido

	Dr.	Cr.
Impuesto del período (gasto)	150	
Impuesto Diferido Activo	25	
Impuesto diferido (ganancia)		25
Impuesto por Pagar		150

Rubén Asorey*

La determinación sobre base presunta en Latinoamérica**

* Profesor de la Universidad Católica Argentina. Master en Jurisprudencia Comparada, miembro honorario del Instituto Peruano de Derecho Tributario, del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Autor y coautor de varios libros y artículos especializados.

El tema referido a la determinación sobre base presunta requiere efectuar previamente la diferenciación conceptual de las presunciones con las ficciones, determinar la vinculación de dicha materia con los principios constitucionales, y evaluar su aplicación en cuanto a la imposición de sanciones para luego poder abordar el tratamiento legal, jurisprudencial y administrativo de esta figura.

Sin duda que el instituto tiene una gran vastedad para poder ser compendiado, tanto en el tiempo asignado de la exposición como en la extensión de la publicación que originara las Jornadas que motiva la invitación recibida. Por ello es que remitimos para la profundización de cada tópico, referido a la parte introductoria, a la obra "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario"¹.

1. Determinación sobre base presunta

En los distintos regímenes tributarios se recurre al régimen de determinación sobre base presunta, para lo cual se establecen hechos y circunstancias que por tener conexión o vinculación con el hecho imponible o por tomar una base indiciaria, permiten fijar la cuantía de la obligación en virtud de promedios y coeficientes.

Si bien estas herramientas se utilizan también en la estimación sobre base cierta, es en relación a la estimación sobre base presunta donde adquieren relevancia.

Tales mecanismos se utilizan para la creación del hecho imponible, el establecimiento de la base imponible, de los sujetos pasivos y de otros elementos que el derecho tributario substancial necesita para la configuración tanto de la obligación tributaria como para la valoración de la misma.

Son precisamente las presunciones y ficciones las herramientas que permiten alcanzar tales fines.

2. Presunciones y Ficciones

No resulta posible ocuparse del tema sin recordar ciertas precisiones metodológicas, que aunque reiteradas permanentemente por la doctrina, resultan el punto de arranque conceptual.

Existe cierta unidad en torno a las definiciones de estas figuras. A los efectos de la definición de presunción en nuestra obra citada hemos optado por la del profesor D'Ors - citado por Pérez de Ayala² - quien define la presunción como "el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado". Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el

desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume - presunciones *iuris tantum* - , mientras que otras - presunciones *iuris et de iure* (de derecho y por derecho) - no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido.

En cuanto a la definición de ficción, hemos optado por la de Pérez de Ayala quien señala que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. Es decir que la ficción, ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.³

También existen indicios o presunciones *hominis* establecidas en la ley que requieren para su aplicación de la apreciación judicial y/o jurisdiccional o de la Administración para determinar que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo.

Existe una diversidad de criterios para diferenciar las presunciones y ficciones aunque el más importante es que, si bien ambas son productos de técnicas legislativas, en la presunción el hecho presumido tiene un alto grado de probabilidad de producirse en el mundo real mientras que en la ficción ello es muy improbable.

Las presunciones se clasifican entre presunción legal y simple o indicios, siendo la primera la que esta contenida y regulada en la norma jurídica mientras que la aplicación de la segunda queda en manos del juzgador y se encuentra limitada por la inexistencia de prohibiciones y la vinculación con la interpretación del hecho imponible.

A su vez, también se clasifican en presunción legal absoluta (*iuris et de iure*) y la presunción legal relativa (*iuris tantum*) y mientras la primera no admite prueba en contra, la relativa si admite probanzas.

Sin embargo, en la presunción legal absoluta aunque no admite prueba en contra, como ya hemos señalado "la Administración debe acreditar el hecho cierto que es la base de la presunción. Si el contribuyente pretende desvirtuar mediante prueba tal hecho base, estaremos en presencia de "**contraprueba**", mientras que si la actividad probatoria está dirigida a negar la afirmación presumida se denomina "**prueba en contrario**". (...) Si bien se reconoce que las presunciones facilitan la actividad probatoria del Fisco, se ha destacado que la actuación de éste será correcta siempre que utilice en forma reglada las facultades que le otorga la ley. En este aspecto se consideran discrecionales y no ajustadas a derecho, las actuaciones en que el órgano de recaudación no demuestre la existencia del hecho base del que es posible deducir el presumido." ⁴

3. Los Principios Constitucionales y las Presunciones y Ficciones

Ya hemos visto en esta breve introducción como las presunciones y ficciones se han convertido en un instituto de derecho sustancial en razón de ser instrumentos relacionados con los elementos de la obligación tributaria, su medida y su capacidad contributiva.

Si bien alguna opinión doctrinaria⁵ ha indagado desde la dogmática tributaria si la tributación sobre base presunta se integra en el esquema de un tributo jurídicamente estructurado como obligación rigurosamente establecida por ley, que responda al concepto de igualdad y capacidad contributiva, la doctrina mayoritaria ha indagado, en casi todos los trabajos clásicos del tema, sobre la relación entre la normativa que consagra a las presunciones y ficciones y los principios constitucionales. Pasamos a ocuparnos de algunos de tales principios.

1.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad no es el que ha dado lugar a mayores indagaciones en relación a las presunciones y ficciones, existiendo prolíferos estudios sobre los supuestos en los cuales por carecerse de una norma jurídica que determine algunos de los elementos esenciales de la relación jurídica se configura una violación al referido principio, pero no existen análisis sobre supuestos en los cuales las propias ficciones y presunciones configuran una violación al principio.

En nuestro trabajo ya citado, analizamos desde tal perspectiva la norma procedimental argentina (art.18 inc. b de la ley 11.683) que establece que a los efectos de estimar de oficio la obligación tributaria cuando los precios de los inmuebles que figuren en las escrituras resultan notoriamente inferiores a los vigentes en plaza y de no mediar una explicación de tal circunstancia el Fisco puede impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

Hemos señalado que se trata de un caso de la autorización para utilizar indicios que da la legislación tributaria a los efectos de solucionar la incompatibilidad entre la presunta y probable situación económica subyacente y la realidad jurídica adoptada por las partes, es decir, indicio dado por la ley fiscal para evitar la consumación del fraude. Sin embargo, se produce en la especie la violación del principio de legalidad, pues la norma, por la forma y por su redacción, es de ejercicio discrecional para la Administración Federal de Ingresos Públicos, amén de la discrecionalidad de la determinación de los elementos que la componen (precio notoriamente inferior al de plaza, precio razonable de mercado).

De no mediar el carácter facultativo y discrecional de la aplicación de la norma para el Fisco, se trataría de un indicio que podría no afectar principios esenciales de la tributación, pero al haber delegado su ejercicio en la voluntad discrecional del organismo recaudador se ha atentando sobre el principio de legalidad.

Otro supuesto relacionado con el principio que nos ocupa en Argentina es la facultad de crear agentes de retención y percepción parte de la Administración fiscal cuando esta lo considere conveniente (art. 22 de la ley 11683).

Es el ejercicio discrecional de esta facultad por la Administración, de usar o no las presunciones y ficciones, lo que constituye una violación al principio.

3.2 Principio de Igualdad

En algunos casos la utilización de los índices para determinar la base imponible, como los establecidos en el art. 18 de la ley 11.683, puede concluir en la violación de este principio por parte del organismo recaudador, aunque no existe jurisprudencia específica sobre el tema.

3.3 Principio de Generalidad

En general, resultan más inusuales violaciones a este principio en el establecimiento de presunciones y ficciones.

3.4 Principio de no Confiscatoriedad

La aplicación de algunos de los indicios, presunciones y ficciones, incluidos en la ley 11.683 de procedimiento fiscal de Argentina, pueden dar lugar a una declaración de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, en razón de la aplicación de alícuotas excesivas e ilegítimas.

No existía jurisprudencia de la Corte Suprema de Argentina en torno del tema, pues tampoco han llegado a los estrados judiciales cuestionamientos de la confiscatoriedad de impuestos que gravan la renta (impuesto a las ganancias, ganancias eventuales), aunque sí los había en otros gravámenes (contribución de mejoras, patentes, impuesto a la transmisión gratuita de bienes, etcétera).

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia con fecha 3 de julio de 2009 dictó sentencia en la Causa "Candy S.A c/ AFIP y otros" en la cual se pronuncia por primera vez en relación al principio de confiscatoriedad y el impuesto a las ganancias. En dicha causa se discutió la constitucionalidad de la no aplicación del impuesto a las ganancias en un contexto económico inflacionario como en el año 2002.

La Corte entendió que no era inconstitucional que la ley del impuesto no contemplara tal régimen de actualización pero ello no era excluyente la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar. Se concluye en el caso que insume una sustancial porción de las rentas y configuraba un supuesto de confiscatoriedad, cuando la alícuota efectiva del tributo a ingresar representaba el 62% del resultado impositivo ajustado o el 55% de las utilidades también ajustadas.

3.5 Principio de Capacidad Contributiva

Es, sin duda, el principio estrella en relación al tema bajo análisis, entre otras razones, porque las presunciones y ficciones resultan contrarias por definición al principio de capacidad contributiva y es por ello que su utilización debe limitarse al mínimo posible.

Podemos afirmar sin hesitación que se trata de fijar parámetros que respeten, al menos, un mínimo de capacidad contributiva, de manera que ello configure el ejercicio razonable de esta técnica legislativa.

A modo de conclusión reiteramos lo ya expresado que ⁶ "Siguiendo el pensamiento de Ferreiro Lapatza, debe destacarse que el derecho fiscal tiene matices diferenciales de otros sectores del derecho en lo referido a la utilización de las ficciones y presunciones. Por ello los beneficios que se observan en otras ramas del derecho por la utilización de las presunciones y ficciones no necesariamente se producen en el ámbito tributario. Quizás el rasgo más diferencial a tener en consideración es que se trata de un sector donde el legislador impone conductas, sin margen de elección para el administrado, y que ese orden querido e impuesto por el legislador es de acatamiento obligatorio".

El principio general es que el legislador debe definir el hecho imponible a través de elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que pretendían gravar, es decir que se debe prescindir en lo posible del uso de las presunciones y ficciones para tal propósito.

La utilización de las presunciones y ficciones deben condicionarse a las siguientes pautas:

- a) únicamente respetando el principio de jerarquía de fuentes;
- b) al mínimo de lo posible;

- c) debe existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido;
- d) deben estar siempre enmarcados en los principios constitucionales;
- e) debe existir una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación. En ningún caso la causa legítima del establecimiento de las presunciones y ficciones puede ser la ineficiencia de la Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir.⁷

4. Las Presunciones y Ficciones en relación a la imposición de sanciones

Frente al ocultamiento de la realización efectiva del hecho configurador del gravamen, las presunciones y ficciones tienden a captar y desentrañar la realidad de los hechos, dejando de lado las apariencias formales.

Como destacáramos en su oportunidad se han señalado las enormes dificultades que presenta captar "la identificación de esa realidad, o sea, del comportamiento en fraude a la ley fiscal, así como los problemas que plantea la prueba de la existencia del comportamiento fraudulento⁸.

Se trata de la prueba y acreditación de la existencia del negocio simulado, así como del elemento intencional que acredite la voluntad del agente de efectuar tal negocio simulado con un propósito fraudulento. Entonces, no sólo se debe acreditar la existencia de la simulación, sino la subjetividad de la ilicitud.

Si bien se reconoce la enorme importancia que tienen las ficciones en lo que concierne a la lucha contra el fraude fiscal, también se ha señalado que en el caso de fraude a la ley tributaria la eficacia de las presunciones legales es débil si éstas no van acompañadas de una ficción de derecho.⁹

Esto es así pues la presunción legal permite dar por probado un hecho probable, liberando de prueba al Fisco, en base a la existencia de otro hecho cierto, superando de esa forma el grave problema probatorio que implica siempre la conducta fraudulenta frente a la norma tributaria.

Dichas presunciones y ficciones pueden ser llevadas a la práctica mediante una presunción acerca de la voluntariedad de las acciones cometidas y que se toman como parámetros a los efectos de evitar el fraude fiscal, o simplemente consagrando la objetividad del ilícito, con desprecio de los aspectos subjetivos en cuanto a la comisión de la infracción. La primera presunción es, usualmente, *iuris tantum*, o sea, puede recibir prueba en contrario.

El siempre recordado Eusebio González García, al analizar las presunciones y ficciones como soluciones adoptadas por el legislador frente al problema del fraude a la ley tributaria, destaca la marcada insuficiencia de las presunciones legales absolutas y de las ficciones cuando se utilizan en forma exclusiva como instrumento contra el fraude a la ley, concluyendo también que sólo un empleo acumulativo de tales instrumentos puede llegar a resolver los problemas que este fenómeno plantea¹⁰.

En general se observa en los distintos ordenamientos la utilización de presunciones para los fines que nos ocupan pero el problema es si procede aplicar sanciones por la evasión de tributos utilizando presunciones frente a la efectiva vigencia de las garantías constitucionales de naturaleza penal, como el debido proceso, el derecho a la prueba y la presunción de inocencia.

Aunque existe una corriente doctrinaria mayoritaria que sostiene la improcedencia de sancionar por evasión en casos de tributos determinados con base en presunciones, también se observan otros enfoques del tema. De manera que frente a quienes rechazan de plano la aplicación de cualquier tipo de sanciones sobre la base de presunciones, se encuentran quienes admiten su uso pero someten tales presunciones fiscales a rigurosos análisis de legalidad, razonabilidad y oportunidad al ser utilizadas en materia sancionadora, aunque aceptando dichos instrumentos como elementos de convicción en el proceso¹¹. En la documentada investigación de este autor se señalan los siguientes extremos, como límites a la aplicación de las presunciones en estos casos:

- a) la necesidad y la legalidad de acudir al sistema presuntivo;
- b) la certeza de los hechos indiciarios sobre los que se base la presunción;
- c) la razonabilidad genérica de la norma presuntiva;
- d) la razonabilidad de aplicar esa norma presuntiva al caso concreto;
- e) la razonabilidad de la conclusión arribada por aplicación de la presunción, contrastada con todo tipo de pruebas que se hubieren producido.

En su utilización en el régimen argentino debemos diferenciar la situación frente a las sanciones **patrimoniales** contempladas para las infracciones formales, omisión y defraudación de las leyes de los supuestos de aplicación de sanciones penales.

En cuanto a las primeras, después de las dudas creadas en torno a la interpretación dada por nuestra Corte Suprema en dos causas importantes, el tema quedó aclarado cuando el Alto Tribunal, con fecha 24/8/2000, emitió un nuevo pronunciamiento¹² donde despejó las dudas de interpretación

que habían surgido de tales precedentes, sosteniendo “Que asiste razón al apelante pues, según esta Corte, ha tenido oportunidad de señalarlo en un pronunciamiento reciente (‘Casa Elen-Valmi de Claret y Garello’ —Fallos: 322: 519—, en el que precisó los alcances del precedente ‘Mazza’ —Fallos: 312: 447—) cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco —como ocurre con la prevista en el citado art. 46—, la doctrina del Tribunal ‘impide que la presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir —y tener de ese modo probada— la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba”.

La utilización directa de las presunciones para acreditar los hechos a que puede dar lugar la aplicación de la **legislación penal tributaria** ha originado la existencia de dos corrientes de interpretación diferentes, expresadas por la doctrina y la jurisprudencia. Por un lado la de quienes sostienen que es improcedente tal aplicación, en forma directa,¹³ y por otros quienes avalan su aplicación.

5. Determinación sobre base presunta

Si bien existen motivos de técnica jurídica para que el ordenamiento recurra al uso de las ficciones y presunciones en la mayor parte de los supuestos se trata solucionar las urgencias de la propia norma fiscal para facilitar la gestión de la recaudación tributaria.

En tal orden, las presunciones y ficciones más utilizadas son las referidas al proceso de determinación presunta vigentes en los códigos fiscales y leyes equivalentes de los distintos países, como ocurre en la Argentina con la ley 11.683.

5.1 Modelo de Código Tributario Latinoamericano (Modelo) y pronunciamientos latinoamericanos sobre el tema

Este Modelo preparado bajo el auspicio de la OEA – BID con el propósito de sistematizar los principios generales del derecho tributario en América Latina y propender a la confirmación de los distintos regímenes de la región sirvió de fuente, a su vez, en distintos códigos latinoamericanos, y entre los países que analizaremos, deben señalarse el de Uruguay (1974), Ecuador (1975) y Venezuela (1982)¹⁴.

El Modelo establece en su art. 137 que “*La determinación sobre base presunta sólo procede si el contribuyente no proporciona los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre la base cierta. En tal caso subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta*”.

practicada en tiempo oportuno". "La determinación a que se refiere este artículo no podrá ser impugnada fundándose en hechos que el contribuyente no hubiere puesto oportunamente en conocimiento de la Administración".

En cuanto a pronunciamientos latinoamericanos sobre el tema, debe en primer término recordarse las III Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Río de Janeiro en 1968, donde se analizaron las ficciones en el derecho tributario.

Con posterioridad, en septiembre de 1976 en las VII Jornadas Luso-Hispano Americanas celebradas en Pamplona, España, se analizó el procedimiento de determinación sobre la base presunta.

Por su parte, en las XII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Bogotá en 1985, entre otras recomendaciones, se recomendó: i) Que de acuerdo con los principios generales del Derecho Tributario, los tributos deben determinarse sobre base cierta a través de los medios de prueba conducentes para ello. En caso de inexistencia de esos medios la Administración podrá realizar la determinación sobre la base presunta mediante indicios, de conformidad a las reglas del derecho común; ii) Las presunciones legales en materia de determinación de la base imponible y las que tengan carácter sancionatorio deben admitir prueba en contrario y iii) No se deberán requerir pruebas imposibles, a quienes se desplace la carga de la misma, y la Administración Tributaria tendrá que probar en todos los casos el hecho inferente de la presunción.

A su vez en las II Jornadas Rioplatenses de Tributación, celebradas en Montevideo en agosto de 1987, se concluyó que:

- "1. La determinación de la obligación tributaria sobre bases presuntas constituye un instrumento de carácter subsidiario, de aplicación cuando se carezca de pruebas que permitan una determinación sobre base cierta.
2. Las dificultades de la Administración tributaria para sus funciones no deben ser suplidas o remediadas mediante el empleo de presunciones legales para fundar determinaciones tributarias, ni originar la creación de tributos sobre bases presuntas, por constituir ello una desvirtuación técnica inaceptable de la que puede resultar la violación de los principios constitucionales aplicables en la materia.
3. En ningún caso la determinación tributaria sobre base presunta debe utilizarse como instrumento punitivo encubierto.
4. Las bases ciertas, aun parciales, deben ser tomadas en consideración a los efectos de la determinación de la obligación tributaria.

5. El proceso de determinación sobre base presunta de la obligación tributaria debe estar regulado por el principio inquisitivo, debiendo utilizarse y admitirse todas las fuentes y los medios de prueba de aplicación en el Derecho”.

En las XVIII Jornadas del ILADT, celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1996, se ratificó que: i) La determinación sobre base presunta solo procede como excepción cuando el conocimiento cierto y directo sea imposible y la Administración debe fundar tal circunstancia; ii) La ley debe establecer las hipótesis que habilitan a recurrir a la determinación sobre base presunta y los límites de la Administración frente a tal facultad; iii) No siendo posible la determinación sobre base cierta debe recurrirse en primer término a la mixta, que permite tomar en consideración los documentos fidedignos del administrado; iv) La falta o insuficiencia de la contabilidad no habilita la determinación sobre base presunta pudiendo utilizarse otros elementos de juicio que permitan acreditar la realidad material y la verdadera dimensión del hecho imponible; v) Los criterios para la determinación sobre base presunta deben ser establecidos por ley; vi) No resulta admisible la utilización de presunciones legales, quedando sujetas a prueba en contrario; vii) Las presunciones que se usen deben guardar un nexo razonable con la situación del administrado; viii) Las facultades de la Administración en materia de determinación tributaria no pueden violar los derechos humanos de las personas.

Asimismo, cabe señalar que en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en San Salvador de Bahía, Brasil, en diciembre del 2000, al recomendarse la adopción formal de un estatuto del contribuyente, se incluyó entre las materias a incluir la prohibición del uso de presunciones fiscales como base para el proceso penal contra el sujeto pasivo.

Puede observarse que los pronunciamientos latinoamericanos de jornadas científicas sobre el tema existentes desde hace varias décadas, se han pronunciado sobre los aspectos fundamentales referidos a la aplicación de las presunciones, ficciones y al proceso de determinación presunta.

Se observa en tales pronunciamientos y en las disposiciones del modelo de Código Tributario Latinoamericano, pautas o recomendaciones referidas a los supuestos en los cuales corresponde la aplicación del procedimiento de determinación presunta, al igual que a las características de legalidad, razonabilidad y facultades de prueba en contra que las legislaciones deben admitir, pero no se han efectuado debates sobre los distintos índices que pueden aplicarse en dichos procesos.

5.2 Argentina

La carencia en nuestro país de un código fiscal a nivel nacional que resulte de aplicación a los tributos que recauda el organismo de recaudación

nacional ha motivado la existencia de una ley, la 11.683, que contiene las normas procesales y cumple la función equivalente a un código en su faz procesal.

Esta norma contiene las disposiciones que permiten al Fisco aplicar el procedimiento de determinación sobre base presunta que, conjuntamente con el de base cierta, permite llegar a la determinación de oficio de la obligación tributaria. Al ser Argentina un país de organización federal se da la paradoja de que las provincias y municipios tienen, en general códigos fiscales, que por supuesto también contienen normas referidas a la determinación sobre base presunta.

La determinación de oficio sobre base presunta, se efectúa tomando en consideración los hechos y circunstancias que tienen conexión o vinculación con el hecho imponible o utilizando bases indiciaria para fijar la cuantía de la obligación, en base a índices y coeficientes relacionados con la actividad en cuestión.

De forma tal que tanto la ley nacional procesal como las normas locales otorgan facultades a los Fiscos para la aplicación de presunciones e indicios en los distintos tributos, a los efectos de la determinación sobre base presunta.

Con la inserción de tales presunciones e indicios en la materia, surgió en el pasado la controversia doctrinaria entre quienes, como Dino Jarach, se manifestaban conformes con tal atribución de facultades,¹⁵ mientras quienes, como Sainz de Bujanda, les atribuía un papel contaminador de las bases imposables¹⁶. Consideramos que este debate está agotado, al menos desde el punto de vista práctico, pues la jurisprudencia ha ido admitiendo la estimación sobre base presunta, enmarcando sus usos en los principios constitucionales que rigen la materia y señalando los supuestos que habilitan su utilización.

Así en Argentina, como hemos señalado,¹⁷ se entiende que habilita la estimación sobre base presunta "la falta de contabilidad"¹⁸, cuando el afectado es comerciante y realiza negocios en gran escala¹⁹, o cuando la contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico, máxime cuando las anotaciones en libros contables no dispensan de otros elementos de prueba²⁰. Asimismo, procede la estimación indiciaria si se lleva un doble juego de contabilidad y las comprobaciones demuestran cifras que se han ocultado en la declaración jurada y surgen de documentación reservada²¹, y cuando no se puede determinar en forma clara y fehaciente la materia imponible²².

Yendo a la ley procesal nacional 11.683, si bien desde el inicio de su vigencia en 1946 ya contenía presunciones simples e indiciarias, es con la

ley 21.858 en el año 1978 donde se introducen numerosas presunciones absolutas y relativas para los distintos tributos, siendo la aplicación de estas normas la que permitió un importante desarrollo jurisprudencial sobre el tema.

De esta forma, la ley 11.683 consagra como principio general que la estimación deberá fundarse en hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible permiten inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo.

Asimismo la norma señala, en forma meramente enunciativa, para que el juzgador tenga en consideración a tales efectos *"el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc."* (Parte pertinente del art. 18, Ley 11.683).

En el desarrollo de la materia se ha observado índices aceptados por la jurisprudencia, como el de los depósitos bancarios, que no estaban consagrados en la ley al momento de su reconocimiento jurisprudencial²³ al igual que otros aceptados por la doctrina aunque también carecen de consagración legal.

Lo importante es que el índice tenga vinculación o conexitud con las circunstancias del caso y, como ha establecido la jurisprudencia, debe ser razonable y no responder a apreciaciones subjetivas y discrecionales del funcionario que lo aplica²⁴.

También prevé la norma federal que en las estimaciones de oficio se pueda aplicar promedios y coeficientes generales que establezca el Administrador Federal. Frente a esta disposición ha sido la jurisprudencia la que enmarcó las pautas que deben tener estos índices, exigiendo también parámetros de legalidad y razonabilidad.

Si bien no podemos entrar a analizar cada uno de estos índices, sí señalaremos que en general admiten prueba en contrario y se refieren a: a) renta presunta fijada por alquileres de las personas físicas en una equivalencia de tres veces su monto; b) precio de los inmuebles, que pueden ser impugnados si no reflejan el valor razonable de mercado; c) presunciones de ganancias, montos de venta o bienes del activo por diferencias de inventario

con relación a los impuestos a las ganancias, al valor agregado, internos, sobre el patrimonio neto y sobre los capitales; agregándose como sanción, en el caso del impuesto a las ganancias, la suma del 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, y en el impuesto al valor agregado, la prohibición de tomar el crédito fiscal que genere el pago del impuesto; d) por el sistema denominado de punto fijo, relevando por un período determinado montos de venta, prestaciones de servicios u otras operaciones aplicados a períodos mayores, se presumen ganancias, montos de ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas por los impuestos a las ganancias, al valor agregado e internos durante el mes o meses restantes a los que sirvieron en el muestreo; e) operaciones marginales; f) los incrementos patrimoniales no justificados, con más un 10% como sanción, se presumen renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles; g) depósitos bancarios; h) remuneraciones al personal en relación de dependencia; i) ingresos provenientes de países de baja o nula tributación.

Las presunciones e indicios encontraron en la elaboración jurisprudencial el marco de su propia aplicación y desarrollo. Y en tal destacado aporte de la jurisprudencia en la materia no podemos dejar de señalar la tarea del Tribunal Fiscal de la Nación que motivara nuestro trabajo con motivo del homenaje de los 40 años de ese Tribunal, a través de la cual se fue aclarando el alcance de las presunciones para fijar el hecho imponible, la necesidad de la prueba del hecho cierto y las limitaciones para aplicar sanciones por tributos determinados sobre la base de presunciones.

5.3 Brasil

Desde hace muchas décadas la doctrina tributaria brasileña se ocupó de las ficciones y presunciones en su faz conceptual y la relación con los principios constitucionales.

Así, cabe recordar el IX Simposio Nacional de Derecho Tributario realizado en 1984, en San Pablo, donde se debatió con profundidad el tema de las presunciones y ficciones.

Debemos destacar entre los innumerables aportes de la doctrina brasileña el de Gilberto de Ulhoa Canto donde el maestro advertía que el legislador no podía a través de ficciones elaborar reglas que el no podía expedir de manera directa, es decir que si bien se reconocía la legitimidad del uso de las presunciones y ficciones, ello en la medida que la verdad legal declarada por ese medio no esté expresa o implícitamente, en desacuerdo con la verdad legal enunciada por la norma superior²⁵.

El art. 44 del Código Tributario Nacional (CTN)²⁶, establece en relación al impuesto a la renta y réditos de cualquier naturaleza que la base de cálculo del impuesto puede ser el monto real, arbitrado o presuntivo, de tal renta.

La renta real es la regla mientras que la arbitrada y la presuntiva son las excepciones.²⁷

En el sistema actual de determinación de la obligación tributaria en Brasil el contribuyente presenta su declaración jurada y liquida su tributo, calificado como "autodeterminación". Este sistema evolucionó del anterior en el cual el contribuyente suministraba la información para que el Fisco pudiera efectuar la determinación.²⁸

El arbitramiento se da, acorde al art. 148 del Código, cuando no existiendo una contabilidad idónea se toma como comprobación de la base en la que se liquidó el tributo, el valor o precio de los bienes, derechos, servicios o actos jurídicos, recurriendo a ciertos indicadores como renta bruta, valor del activo, del capital, del patrimonio líquido, etc. Tal arbitramiento por parte de la autoridad administrativa, debe, al decir de Baleeiro ser racional, lógico y motivado, y de existir controversia, esta sujeto a discusión administrativa o judicial.²⁹

Este sistema es muy usado en el impuesto a la renta, en el impuesto sucesorio y en los impuestos inmobiliarios.³⁰

Además de los regímenes mencionados en el art. 44 del CTN, en Brasil, por determinación del art. 150 de la Constitución que impone el establecimiento de un régimen preferencial para las PYMES, La Ley Complementaria 123/06 establece el llamado "Simples Nacional".

El "simples" brasileño tiene características similares a otros tipos de tributos de estimación objetiva, como son el "flat tax" americano y el "monotributo" en la Argentina.

Mediante el "simples" brasileño se permite a las PYMES efectuar el pago de todos los tributos, incidentes sobre la venta, beneficio y encargos sociales, (incluso de las provincias y municipios), a través de un único pago sobre la facturación bruta y según franjas de facturación.

5.4 Bolivia

El Código boliviano³¹ establece el proceso de determinación de la deuda tributaria por la propia administración en la Subsección II (arts. 95 y siguientes) pero es el art. 44 de dicho Código el que establece las circunstancias en que la Administración Tributaria puede recurrir al procedimiento de determinación sobre base presunta.

Dicho artículo dispone que la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en espe-

cial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a este último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presentes los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativo al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
 - a. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de precio y costo.
 - b. Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c. Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
 - d. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
 - e. Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
 - f. Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
 - g. Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de prescripción.
 - h. La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás

medios de control; la alteración de las características de las mercancías, su ocultación cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.

6. Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

La doctrina boliviana ha expresado en relación a este tipo de determinación que en la base presunta se considera "los hechos y circunstancias vinculadas al hecho generador de la obligación, que permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando se presente alguna de las circunstancias previstas por el Artículo 44° del Código Tributario que no permitan efectuar la determinación sobre base cierta, debiendo aplicar los siguientes procedimientos para la determinación:

- i. Aplicar datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponible en su real magnitud.
- ii. Utilizando elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el sector económico al que pertenece la actividad del contribuyente.
- iii. Valorar signos, índice, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según datos y antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes."³²

5.5 Chile

El Código Tributario³³ en sus arts. 17 y siguientes, establece las pautas para la determinación de la renta efectiva a través de contabilidad fidedigna.

Se exige llevar una contabilidad completa aunque se admite una contabilidad simplificada que es la que comprende "un libro de entradas y gastos timbrado por el Servicio de Impuestos Internos o una planilla de entradas y gastos, sin perjuicio de los libros auxiliares que exigen otras leyes o el mismo SII. En el Impuesto a la Renta, la regla general es que los contribuyentes determinen su renta efectiva, fundados en su contabilidad completa. Excepcionalmente se permite contabilidad simplificada o la determinación de la renta conforme a presunciones. La declaración en renta presunta esta sujeta a exigentes requisitos, que persiguen restringir la utilización de este régimen a contribuyentes de menor capacidad económica o complejidad jurídica"³⁴.

El art. 21 del Código establece: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.*

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

A su vez, el art. 22 del Código dispone que si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga. Los trámites previos se refieren a la obligación del servicio de usar todos los medios para comprobar la exactitud, citación al contribuyente, etc.³⁵

En cuanto a la determinación de la renta presunta se ha señalado que: “Es aquella que, para fines tributarios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se presume a partir de ciertos hechos conocidos, como lo son: Avalúo fiscal de los inmuebles agrícolas y no agrícolas; Valor de tasación de los vehículos, y Valor anual de las ventas de productos mineros. (...) A los valores mencionados se les aplica un porcentaje previsto en la misma ley, con el fin de obtener la base sobre la cual se aplicará el Impuesto a la Renta. Las empresas o personas que se encuentran bajo el régimen de Renta Presunta pagan sus impuestos según lo que la ley determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos. (...) En materia tributaria existen dos tipos de presunciones: de derecho y simplemente legal³⁶. En el primer caso, no se admite prueba en contrario; en el segundo, sí. De las actividades que pueden acogerse a renta presunta, la mayoría son presunciones de Derecho, sólo en el caso de los bienes raíces no agrícolas la presunción es simplemente legal (...) El sistema de rentas presuntas que favorece a la agricultura, la minería y el transporte facilita y simplifica el control administrativo, y disminuye los costos de administración para el contribuyente (...) Para otros, este sistema es una fuente de inequidad e ineficiencia. Inequidad, porque favorece relativamente a algunos sectores productivos en desmedro de otros que carecen de esta ventaja; ineficiencia, porque establece diferencias artificiales a algunas empresas en perjuicio de otras similares que producen el mismo bien o servicio.”³⁷

5.6 Ecuador

El Código Tributario de Ecuador³⁸ establece en su art. 92 que tiene lugar la determinación presuntiva *"cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva."*

Esta norma está complementada, en relación al impuesto a la renta, por diversas disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno³⁹ (LRTI) que, entre otras, dispone en su art. 18 que la renta determinada presuntivamente, constituye la base imponible y no estará sujeto a ninguna deducción para el cálculo del impuesto.

A su vez el art. 23, en esta ley, establece que la Administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiera presentado su declaración y no mantenga la contabilidad, o cuando habiendo presentado la misma no tenga respaldo contable o cuando existan causas demostradas que afecten los resultados como existencia de mercaderías sin respaldo documental, diferencias físicas de inventarios no justificados, etc.

También dispone esta norma que los funcionarios deben dar los fundamentos de hecho y derecho que motivan el acto presuntivo, que siempre admitirá prueba contraria.

Se contempla que si el contribuyente se negara a proporcionar documentos y registros contables legalmente obligatorios, después de tres requerimientos escritos, dentro de ciertos períodos, la Administración puede determinar presuntivamente (art. 23 LRTI y art. 250 de su reglamento).

Por su parte, el art. 24 de la LRTI dispone que cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por elementos de juicio como: el capital invertido en la explotación o actividad económica; el volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable; las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de

los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares; los gastos generales del sujeto pasivo; el volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico; el alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades.

A su vez, el art. 25 permite, cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el párrafo precedente, se apliquen coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año.

En interesante comentario sobre estas disposiciones, el destacado Prof. Vicente Troya Jaramillo expresó:

"La administración tiene la facultad de verificar complementar y enmendar las declaraciones de los particulares. Puede en general fiscalizar y controlar las determinaciones que vía declaración, deben efectuar los particulares. Debe actuar cuando los mismos no presenten declaraciones. Frente a todos estos supuestos la administración emite actos administrativos de determinación de tributos, los cuales sustituyen a las determinaciones efectuadas por los particulares y prevalecen sobre las mismas, sin perjuicio del derecho de ellos de impugnar dichos actos acudiendo a las vías administrativa y contenciosa (...) En la determinación por la administración ítem 2.2.1. y en la determinación mixta 2.2.2. nos encontramos frente a actos administrativos que deben ajustarse como tales a los requisitos del Código Tributario. Deben ser escritos y motivados (Art. 81 y 24 (13) de la Constitución); gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad (Art. 82); pueden considerarse firmes y ejecutoriados (Art. 83 y 84); deben notificárselo por su eficacia (Art. 85); pueden ser invalidados por vicio de competencia o de procedimiento (Art. 132). En conformidad al Art. 24 numeral 13 en la Constitución Política las resoluciones deberán ser motivadas y no habrá motivación si en ella no se enuncian normas y principios jurídicos en que se haya fundado y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho⁴⁰."

En una interesante sentencia de la Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, del 20/3/09, suscripta entre otros miembros por el propio profesor José Vicente Troya Jaramillo, integrante de ese Tribunal, se analizó lo decidido por el Tribunal Distrital N° 4 que habría anulado una determinación presuntiva pues el Servicio de Rentas había tomado como base imponible la totalidad de los ingresos brutos, es decir sin de-

ducción de gastos. De forma tal que se debatió si, frente a las normas que hemos analizado (arts. 24 y 25 de la Ley de Régimen Tributario Interna) procedía la deducción de gastos. La Sentencia de la Corte Nacional concluyó que la renta establecida presuntivamente esta sujeta a deducciones, expresando que “resulta ilógico, irracional, ilegal e inconstitucional el proceder de la Administración que en la especie ha calculado el Impuesto a la Renta sobre el ingreso bruto, sin considerar ninguna deducción”.

Es interesante observar que, luego de tal conclusión, la sentencia afirma que el hecho que la Administración cuestionó únicamente el monto de ingresos y no impugnó el valor de los gastos declarados, evidencia, además, que había elementos de juicio suficientes para realizar una determinación directa que debió haber sido ordenada por el Tribunal Distrital.

En otra interesante sentencia de la Corte Provincial de Justicia del Cañar, Sala Especializada en lo Penal, del 3/4/09 frente a una Acción de Protección de un contribuyente que había contestado a varios requerimientos con información defectuosa, el Tribunal efectuó una diferencia entre el supuesto en que se cumple con la información aunque sea defectuosa (art. 250 numeral dos del reglamento de la LRI) de aquellos en que no se cumple (art. 250 numeral tres del reglamento de la LRI), avalando el cambio de determinación sobre base cierta a determinación presuntiva, efectuada por el Servicio de Rentas, en base a la aplicación del numeral dos del art. 250 del reglamento antes citado.

5.7 México

El Código Fiscal de la Federación⁴¹ contiene, al igual que el de Chile, normas referidas a como se debe llevar la contabilidad (arts. 28 y siguientes) que resultan de importancia en relación al tema en análisis.

Por otra parte, el art. 45 de dicho Código contiene un principio interesante, considerando que México como miembro de la OECD es uno de los países latinoamericanos que mayor cantidad de convenios fiscales ha suscripto, cual es que para determinar contribuciones omitidas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

Al igual que en otros códigos fiscales analizados, el art. 55 contempla en que supuestos las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal o el remanente distribuible y el valor de los actos, actividades o activos. Entre ellos se incluye la oposición a la verificación fiscal, la omisión de declaraciones del ejercicio, siempre que haya transcurrido más de un mes desde el vencimiento del plazo para su presentación, la no presentación de libros y registros, la documentación comprobatoria de más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, el no suministro

de informes sobre el cumplimiento de disposiciones fiscales o la presencia de algunas de las irregularidades que establece la propia norma.

El art. 56 del Código establece que para la determinación presuntiva las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos: i) Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente; ii) Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación; iii) A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente; iv) Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación; v) Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

El art. 59 contiene una serie de presunciones, que admiten prueba en contrario, referidas a elementos contables, depósitos, inventarios, etc., encontrados en ciertas circunstancias aunque no estén a nombre del contribuyente.

La doctrina sobre la base de la jurisprudencia de la Suprema Corte de ese país, referida al uso de las facultades discrecionales de la Administración, ha concluido que la ley tributaria ante la construcción de presunciones, no debe otorgar una excesiva discrecionalidad a las autoridades que culmine en la realización de actos arbitrarios.⁴² En base a tal conclusión el autor citado considera que algunas de las presunciones del art. 59 del Código que hemos analizado, violan el principio de capacidad contributiva.

Existe interesante jurisprudencia sobre el régimen de determinación presunta, en particular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ex- Tribunal Fiscal de la Federación) pero queremos destacar la del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito pues se refiere a aspectos medulares del sistema expresando que " (...) La autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto Sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treinta), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el Fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos

por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del Código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos".⁴³

5.8 Uruguay

El tema fue analizado por la doctrina uruguaya desde hace muchos años y así se esboza en algunos de los trabajos presentados en las ya citadas VII Jornadas Luso- Hispano Americanas de Estudios Tributarios, en septiembre de 1976. Así, Pastor Calvo recuerda que no existe, salvo en el art. 66 del Código Tributario vigente en esa época, un criterio que fije el concepto de presunción⁴⁴.

Dicha norma establecía que si no fuera posible conocer de manera cierta y directa los hechos el organismo recaudador *"deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación mediante presunciones basadas en los hechos y circunstancias debidamente comprobadas que normalmente estén vinculadas o tengan conexión con el hecho generador. A tal efecto podrá hacer uso de coeficientes de utilidades sobre compras o ventas, promedios de ingresos y demás series estadísticas establecidas por la Administración de carácter general para grupos de contribuyentes o actividades análogas"*.

Del autor citado rescatamos los siguientes comentarios que, aunque referidos al texto anterior del citado art. 66, tienen plena vigencia:

"i) La determinación, aun sobre base presunta, se ajusta a la realidad. Porque debe apoyarse en elementos ciertos, racionales, comprobados, elementos de juicio generales sustentados en la técnica del mercado. Esto descarta la discrecionalidad del acto, la Administración carece al dictarlo de posibilidad de opción o elección (...) ii) Las presunciones que pueden emplearse para inducir la existencia y cuantía del hecho generador, son únicamente aquellas basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados (...) iii) La determinación sobre la base presunta (o estimativa) debe realizarse sobre bases racionales, acercándose en lo posible a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles y recurriendo al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación".⁴⁵

Frente al mismo texto del art. 66, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, analizó con fecha julio de 2003, un caso donde acreditada la presencia

de una contabilidad irregular, se confirmó que el Fisco tenía facultades para aplicar el referido art. 66, y el contribuyente tenía a su vez facultades para demostrar que la determinación no se ajustaba a la realidad⁴⁶.

Con motivo de las XII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, el tema fue analizado por José Estévez Paulós como Relator General y por la excelente Comunicación Técnica presentada por Alberto Faget y Alfonso Varela⁴⁷.

Se recuerda en el segundo de los trabajos citados que las reglas técnicas contenidas en la parte final del primer inciso del citado artículo 66 están enunciadas a título ilustrativo, pudiendo utilizarse otras siempre que reúnan los requisitos antes indicados y respondan, como toda regla, a criterios generales.

También se cita un fallo del Tribunal en lo Contencioso Administrativo que, merece transcribirse por su claridad en cuanto a que para que estas presunciones sean válidas deben tener las características exigidas por la ley, o sea, se han de relacionar con el hecho de que le sirven de partida, deben ser inequívocas, precisas, directas, claras y concordantes y tales que establezcan la hilación, continuada, sin interrupción, sobre los hechos que sirvan de antecedente, y fundadas en hechos reales y probados, nunca en otras presunciones⁴⁸.

El texto actual del art. 66 que nos ocupa, vigente a partir del 17/1/1994, es el resultado de la incorporación de las pautas que, inspirados en la ley argentina, se quisieron establecer a través del decreto 384/80, decreto que violaba el principio de jerarquía de fuente.

Es interesante el análisis realizado por Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagüés Areco en cuanto reafirma que la reforma de enero de 1994 al artículo que nos ocupa del Código no implica que deba procurarse el conocimiento cierto y directo del hecho generador, con abundante cita de jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo⁴⁹.

Por el contrario, Addy Mazz al efectuar un análisis del régimen actual, efectúa una diferenciación entre ambos textos sosteniendo que en el texto anterior del art. 66 del Código Tributario, que reflejaba la influencia del Modelo de Código Tributario Latinoamericano, era necesario que la Administración primero determine sobre base cierta y, de no ser ello posible, se podía recurrir a la base presunta, mientras que mediante el nuevo texto del referido artículo existen presunciones de la inexistencia de la base cierta, que habilitan a ingresar en el régimen presuncional. Al respecto, consideraba que "Si se analizan esas presunciones se aprecia que son excesivas en cuanto a la conclusión que arriban. Así surge del tercer inciso del artículo 66 que son casos de imposibilidad de conocer la base en forma

cierta, la inexistencia total o parcial o no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparta de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestra que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad. Se consideran inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles. Esto último resulta especialmente grave dado que queda a criterio de la Administración determinar la "ilegibilidad o ininteligibilidad de la documentación"⁵⁰.

5.9 Venezuela

El Código Orgánico Tributario⁵¹ establece en su art. 131 que a los efectos de la determinación sobre base presuntiva se tendrá, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

El art. 132 contiene la enumeración de los supuestos que habilitan a la Administración a recurrir a estos procedimientos como existencia de doble contabilidad, oposición al acceso a locales, no presentación de libros contables, irregularidades contables, etc.

El art. 133 establece que para efectuar la determinación sobre base presuntiva, *"la Administración podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, podrá utilizar las estimaciones del monto de ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados; el capital invertido en las explotaciones económicas; el volumen de transacciones y utilidades en otros períodos fiscales; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares; el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación. Agotados los medios establecidos en el encabezamiento de este artículo, se procederá a la determinación, tomando como método la aplicación de estándares de que disponga la Administración Tributaria, a través de información obtenida de estudios económicos y estadísticos en actividades similares o conexas a la del contribuyente o responsable fiscalizado."*

En Venezuela, al igual que en los distintos regímenes fiscales de la región, existen regímenes de determinación sobre base presunta para el Impuesto a las rentas, que según recuerda la doctrina se originan debido a la dificultad que afronta la Administración para determinar los costos y

deducciones de las actividades permanentes realizadas en el exterior y también efectuadas en el país. Se trata de métodos de determinación del enriquecimiento neto gravable, en los cuales se omiten los elementos de costos, gastos y ajuste por inflación, estableciéndose presunciones legales que no admiten prueba en contra, y que son fijadas por el legislador en el referido impuesto⁵².

6. Conclusiones

- Desde hace más de medio siglo la doctrina latinoamericana viene tratando el tema, estableciendo ciertas recomendaciones que no necesariamente han sido incorporadas en las respectivas legislaciones.

Así se introdujo en ciertos Códigos como el de Ecuador (art. 92) y Uruguay (art. 66, texto vigente hasta enero de 1994) el principio liminar de que la determinación sobre base presunta corresponde, únicamente, **cuando no es posible determinarla en forma cierta o directa** con clara influencia del texto literal del art. 137 del Modelo.

- La evolución legislativa llevó a que el principio mencionado en el párrafo precedente fuera complementado con presunciones de la inexistencia de base cierta que habilitan la determinación sobre base presunta. En algunos Códigos Tributarios tales supuestos son más genéricos (México, art. 55; Ecuador, art. 92 y 23 LRTI y Chile art. 21 y 22) y en otros existe una formulación legal expresa de tales supuestos de aplicación como el actual art. 66 del Código Tributario de Uruguay y el art. 132 del Código de Venezuela.
- Sin duda que la consagración legal como técnica jurídica contribuye al principio de seguridad, de contarse con textos adecuados, frente a situaciones como la de argentina donde los supuestos de habilitación no están legalmente previstos sino que son parte de la elaboración jurisprudencial.
- Algunas legislaciones contemplan presunciones hominis, a modo enunciativo y que admiten prueba en contrario, como Argentina (art. 18), Chile (arts. 21 y 63), Brasil (art. 148), Ecuador (art. 92) y Perú (art. 63, p 2 y en cierta medida el art. 74).
- Una vez habilitado el proceso de determinación presunta, en relación a las presunciones que pueden utilizar las administraciones fiscales, existen legislaciones como la de Argentina (art. 18), de Uruguay (art. 66) -por influencia de la legislación Argentina-, México (art. 56), Ecuador (arts. 24 y 25 LRTI y su reglamento) que tienen un cierto grado de desarrollo de las presunciones, a diferencia de otras legislaciones donde tal tratamiento legal es más breve.

- Frente a situaciones como la de Brasil (art. 148) y Chile (arts. 63 y 64) donde las presunciones son enunciadas en forma excesivamente escueta, el caso de Perú parece ser excepcional en cuanto al extenso tratamiento legislativo de las presunciones que puede utilizar la Administración, de la misma forma que en relación a los supuestos que habilitan el proceso presunto.
- Se observa en la jurisprudencia analizada que en la interpretación de la determinación con base presunta, el poder judicial y los tribunales fiscales vienen cumpliendo un rol relevante en la aplicación de la figura, exigiendo la demostración del hecho base de la presunción, la necesidad de una aplicación reglada, la no discrecionalidad de la presunción, la existencia de fundamentos en su aplicación que se funden en hechos y circunstancias conocidas que, además de razonables, se vinculen con el hecho imponible y, fundamentalmente, reafirmando el carácter excepcional del proceso de determinación presunta.
- Existen en los distintos países (Brasil, Chile, Venezuela, etc.) regímenes en el impuesto a la renta de estimación sobre base presunta, de carácter excepcional, con exigentes requisitos que tratan de facilitar la percepción de la renta de contribuyentes de menor capacidad económica o jurídica.
- En cuanto a la aplicación de sanciones a base de presunciones en algunas legislaciones como en Argentina, el tema no se encuentra legislado y ha sido materia de debate jurisprudencial, mientras que otros Códigos se ha establecido expresamente su procedencia (México, art. 55, último párrafo; Perú, art. 65, último párrafo).

NOTAS

** Ponencia actualizada de la publicada en la página Web (<http://tribunal.mef.gob.pe/>) del Tribunal Fiscal de Perú.

¹ Navarrine Susana Camila - Asorey Rubén O., *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Lexis-Nexis, 3° edición, Buenos Aires, 2006.

² Pérez de Ayala, J. L., "Las ficciones en el derecho tributario", en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p. 192.

³ Pérez de Ayala J. L., ob. cit., p. 183.

⁴ Navarrine Susana Camila-Asorey Rubén, ob. cit. pág. 8 con citas de Serra Domínguez, cit. por Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 30; en igual sentido ver causas "Manufacturas Centauro S.R.L. s/recurso de apelación", T.F.N., Sala C, 18/2/1999, y "Acería Bragado S.A. s/recurso de apelación", T.F.N., Sala C, 27/12/1996.

⁵ Ferreiro Lapatza, J. J., Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1998, p. 53.

⁶ Navarrine Susana Camila-Asorey Rubén O., ob. cit., pág. 36.

⁷ Navarrine Susana Camila-Asorey Rubén O., ob. cit., pág. 36 y sgtes.

⁸ Pérez de Ayala J. L., ob. cit. en, p. 345.

⁹ Pérez de Ayala J. L., ob. cit. en, p. 356.

¹⁰ González García Eusebio, Presunciones y ficciones en materia tributaria, Impuestos XLIV-B, p.906.

¹¹ Ver en detalle este aspecto en Mihura Estrada, Ricardo, "Sanciones por evasión de impuestos determinados sobre base presunta", LL, 14/7/99, y "Multas y presunciones: claroscuros de la nueva jurisprudencia de la Corte en el reciente fallo 'Casa Elen-Valmi', "D.T.E.", nro. 233, agosto de 1999.

¹² "Montenegro Hermanos S.A. v. DGI", Corte Suprema de Justicia de la Nación, 24/8/2000.

¹³ López Biscayart, Javier, "Presunciones y oportunidad en el proceso penal tributario", Errepar, D.T.E., n^o. 291, junio 2004, t. XXV, p. 557; García Berro, Diego y Vilella, Guillermo, "Las presunciones de la 11.683 y el proceso penal por el delito de evasión tributaria", Suplemento Especial de Derecho Económico, L.L., febrero 2004, dirigido por el Dr. Marcos A. Grabivker. Entre las numerosas causas existentes: "Mazzotta, Francisco - Cocco, Martín Dionisio - Hormaco S.A. s/evasión tributaria simple", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 31/3/2004; Juzgado Penal Tributario nro. 2, causa 53.623, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, 31/8/2005; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, "Comercial Frigorífico Puerto Plata S.A.", 8/4/2005.

¹⁴ Ver sobre este Modelo Derecho Financiero, Giuliani Fonrouge, Tomo I, 9^o Edición, Actualizado por Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey, pág. 54, Editorial, La Ley, Buenos Aires, 2004.

¹⁵ Dino Jarach, El impuesto en el derecho europeo y americano, La Información, Buenos Aires, t LI, pag.13.

¹⁶ Citado por Dino Jarach "Presunciones legales en la determinación impositiva" La Información, Buenos Aires. t. XXXVIII pag. 853.

¹⁷ Susana Camila Navarrine-Rubén O. Asorey, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario; 3^o edición, Lexis Nexis, 2006, pág. 81.

¹⁸ Cám. Fed., 29/10/1947, "Novo di Novo", "L.L.", 48-577; Cám. Fed. Rosario, 16/12/1949, "Ch.L."; Cám. Fed. Cont. Adm., 12/11/1963, "Sola"; 2/4/1962, "Kartuchi", y 23/8/1971, "Mizrahi".

¹⁹ Cám. Fed., 20/10/1948, "Basile", "G.F.", 194-589.

- ²⁰ Cám. Fed., 30/4/1948, "Atri", "L.L.", 51-822.
- ²¹ Tribunal Fiscal de la Nación, 28/11/1961, "Fisamer", "L.L.", 106-177.
- ²² Cám. Fed., 30/4/1948, "Atri", "L.L.", 51-882.
- ²³ Tribunal Fiscal de la Nación, 2/4/1962, "Kartuchi, Jorge"; Cám. Fed. Cont. Adm., 4/9/1962, "Ruzo, Alejandro, Sucesión, v. Gobierno Nacional". En la causa "Dadea Marta Elisa", el Tribunal Fiscal rechazó la determinación de oficio porque había tomado como único índice los depósitos bancarios. La Cámara Federal, Sala IV, Cont. Adm., revocó el fallo del Tribunal el 30/4/1984, porque la falta de registros, contabilidad y comprobantes justifican la estimación presunta con esa única base.
- ²⁴ Corte Suprema de la Nación, 30/4/1953, "Yankelevich", Fallos, 225-412.
- ²⁵ Gilberto de Ulhoa Canto "Presunciones en el derecho tributario", en Cuadernos de Investigaciones Tributarias N° 9, Editora Resenha Tributaria Sao Paulo 1983, citado por Luciano da Silva Amaro, Memoria de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol. I, pág.312.
- ²⁶ Ley N° 5172 del 25/10/66.
- ²⁷ Conf. Luciano da Silva Cunado, XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol I, pág. 316.
- ²⁸ Ver Lobo Torres Ricardo; Curso de Dereito Financiero e Tributario, 12° edición, Renovar, 2005, pág. 280. Frente a una mayor presencia de autodeclaración en los regímenes latinoamericanos, se observa que en España la Agencia Tributaria envía el borrador de la declaración de renta con la información que disponen para que el contribuyente lo revise, y si está de acuerdo lo confirme.
- ²⁹ Alionar Baleeiro, Directo Tributario Brasileiro, 11, edición, Editorial Forense, Río Janeiro 2005, pag. 818; Luciano Da Silva Amado, ob. cit pag. 316.
- ³⁰ Lobo Torres Ricardo, ob. cit. pág. 281.
- ³¹ Ley 2.492
- ³² Ardaya Vásquez Marlene, Fiscalización y determinación tributaria, Memoria I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, octubre de 2008, La Paz, Bolivia, Superintendencia Tributaria.
- ³³ Decreto Ley N° 830 del 31/12/74, con ultima modificación de la Ley 20.343 del 28.04.2009; información actualizada del sitio Web de la biblioteca del Congreso Nacional de Chile.
- ³⁴ Manual de Consultas Tributarias, año 2008, abril, N° 364, "Renta Presunta", pág. 24.
- ³⁵ Mediante el art. 10 de la ley 20.322 del 27/01/2009 se interpreta el art. 21 y 22 antes citado, en el sentido de indicar que en los casos allí previstos el trámite del segundo inciso del art. 63 del Código es obligatorio.

³⁶ Art. 47 del Código Civil: “Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”, citado en Manual de Consultas Tributarias, ob. cit.

³⁷ Manual de Consultas Tributarias, ob. cit., con citadas del Informe N° 132; Economía <http://www.asuntospublicos.org> .

³⁸ Registro Oficial N° 28 del 14/6/05 y posterior rectificación; información actualizada de acuerdo al sitio Web del servicio de Rentas Internas de Ecuador, (www.sri.gov.ec); Código Tributario reformado por la ley S/N publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 del 29/12/2007 y por la ley s/n publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30/7/2008. Ver sobre el tema Patiño Ledesma Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo II, Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, pag 187.

³⁹ Codificación elaborada por el H Congreso Nacional, con las reformas realizadas por la Asamblea Nacional Constituyente mediante ley reformatoria expedida el 29/12/07 de acuerdo con el Mandato Constituyente N° 1, publicado en el R.O 30/7/07. Ver también con el texto anterior al año 2005, Uribe Jorge David, La facultad determinada y el cobro de la deuda tributaria. Memorias IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Quito Ecuador.

⁴⁰ Troya Jaramillo, Vicente Memoria, Ias. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 7, 8 y 9 de octubre de 2008, La Paz, Bolivia.

⁴¹ Diario Oficial de la Federación 31-12-81; información actualizada de acuerdo al sitio Web del Servicio de Administración Tributaria de México, (www.sat.gob.mx), según Decreto publicado el 6/5/2009.

⁴² García Bueno, Marco César, El Principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, año 2000 pág. 330, con cita de los antecedentes de Corte Sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, 29 de junio de 1998. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero, Secretario: Armando Cortes Galván. Tesis aislada aprobada en pleno en sesión privada el 6 de agosto de 1998 con el número LXII/98, y se determina que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial; México, D.F., 6 de agosto de 1998-

⁴³ Alonso Pérez Becerril, Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Editorial Porrúa, pág. 259; Amparo Directo 1457/86 Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Visible en Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1987, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, Margáin Manautou, Emilio, Boletín Jurídico, Despacho Emilio Margáin y Asociados, año 11, núm. 122, abril 1988, p. 12.

⁴⁴ Calvo Justo Pastor, Concepto y Naturaleza Jurídica del acto de determinación, en Revista Tributaria, Tomo 12, Número 69, año 1985, pag. 315.

⁴⁵ Calvo Justo Pastor, Concepto y Naturaleza Jurídica del acto de determinación, ob. cit.

⁴⁶ Sentencia N° 352, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, 16 de julio de 2003.

⁴⁷ Ver el trabajo de Estévez Paulós en las Memorias de esas Jornadas, ya citadas pág.409 y el de Faget Alberto y Alfonso Varela en prueba del contribuyente en contra de la determinación sobre base presunta, Revista Tributaria Tomo 12 - Número 69 del año 1985.

⁴⁸ Sentencia N° 200 de fecha 8/9/76 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Uruguay.

⁴⁹ Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco, Código Tributario de la Republica Oriental del Uruguay, quinta edición, Fundación de Cultura Universitaria, octubre 2002, pag. 419 y sgtes.

⁵⁰ Addy Mazz, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Montevideo, año 2007, Tomo I, Vol. 2, pág. 388 Fundación de Cultura Universitaria.

⁵¹ Gaceta Oficial N° 37.305 del 17/10/01.

⁵² Enriquecimientos Sujetos al Régimen de Rentas Presuntas; Jesús Sol Gil, Caracas 30 de julio de 2003.

Alfredo Benítez Rivas*

Breves comentarios sobre dos temas de Derecho Tributario Penal

* Presidente del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios. Fue Subcontralor de la República y Subsecretario de Política Financiera. Es miembro del Consejo Directivo del Instituto Latinoamericano de Estudios Tributarios.

1. Causas de la evasión tributaria

Es un hecho que el incumplimiento de las normas tributarias tiene como efecto –al igual que en otras ramas del derecho– aplicar una sanción que, de acuerdo a la gravedad de la infracción, constituya un delito o una simple contravención. Sin entrar en la discusión doctrinal sobre si las infracciones tributarias tienen o no, naturaleza penal o sencillamente constituyen infracciones administrativas, yo me limitaré, en primer lugar, a realizar una breve exposición sobre las causas de la evasión tributaria, ya que dichas causas son en general, comunes a todos los tributos, incluyendo a los delitos tributarios tipificados como defraudación aduanera y contrabando en los arts. 178º y 181º) del CTB.

En Bolivia, las sanciones por infracción de leyes tributarias, han tenido históricamente un acentuado carácter penal no sólo por su propia disposición establecida en leyes específicas tributarias sino por su generalizada inclusión en el Código Penal.

El primer Código Tributario boliviano de 1970 siguiendo orientación del Modelo de Código Tributario para América Latina acogió la posición doctrinal que sostenía que las infracciones y sanciones tributarias debían estar incorporadas dentro del conjunto de normas jurídicas integradas al derecho tributario administrativo y no al derecho penal común. Esa orientación respondía no sólo a principios jurídicos doctrinales sino a los siguientes factores sociopolíticos y económicos comunes a la mayoría de los países latinoamericanos:

En primer lugar, al hecho de que en los países con un alto índice de analfabetismo, un bajísimo nivel de ingreso *per capita* de la gran mayoría de la población, la baja capacidad de ahorro inclusive en sus clases medias urbanas y el natural crecimiento de la economía informal por ausencia o debilidad de establecimientos de producción demandantes de mayor empleo, son factores que no permiten la aplicación efectiva de medidas represivas de carácter penal a la evasión tributaria. Los redactores del Modelo de Código Tributario citado, valoraron acertadamente que las penas severas como la privación de libertad en un universo mayoritario de evasores y defraudadores son letra muerta frente a las presiones políticas de grupos de poder, debilidad de la justicia tanto de jueces como fiscales e ineficacia de las Administraciones tributarias y las instituciones llamadas al control y represión de los evasores. Es así, que en dicho Modelo se recomendaba que las sanciones fueran solo pecuniarias en cuanto a los montos evadidos o limitadas a clausuras y suspensiones temporales, según los casos, reservándose las penas privativas de libertad sólo para casos graves de defraudación y contrabando.

En segundo lugar, es importante preguntarse ¿cuál es el bien jurídico que requiere la aplicación de normas sancionatorias a evasores y defrauda-

dores? Nadie pone en duda que el principal bien a ser protegido -entre otros- es el patrimonio financiero de la Hacienda Pública, es decir, del Fisco o Erario nacional. Es así que en los países anglosajones, los ciudadanos y las personas jurídicas no consideran que el impuesto sea un mal social; los defraudadores, en general, son mal vistos por la sociedad, al contrario de lo que ocurre en la mayoría de los países latinoamericanos donde son más bien, aplaudidos y admirados por su habilidad e inteligencia financiera para evadir tributos. Tampoco está en duda, que el Estado tiene el derecho de percibir los tributos establecidos legalmente en el monto y tiempo oportunamente fijado por la norma. Señalado el bien jurídico protegido, ¿cuáles son en nuestro país las causas que facilitan la evasión de impuestos?

La primera de todas –y la más problemática por ser de tipo psicosociológico- es la mentalidad de la población en todos sus estamentos sociales, distinta a la de los pueblos sajones donde todos sus ciudadanos tienen una conciencia solidaria en sentido que la evasión de un contribuyente aumenta la carga tributaria de los demás. En los pueblos sajones, se comparte la frase de un juez norteamericano que dijo: *“Los impuestos son el precio de la civilización”*.

Otras causas de la evasión son de carácter técnico, ya que los impuestos no son todos iguales, existiendo diversos sistemas de recaudación: así, p.ej., en los impuestos a los inmuebles, el avalúo y la liquidación, les realizan los municipios y la evasión se traduce en la morosidad. Los impuestos que se mencionan en declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, permiten en ciertos casos permiten a éste un margen mayor de evasión.

GARCÍA MULLIN, tributarista uruguayo prematuramente fallecido, señalaba que la evasión puede tener relación con la Administración tributaria, cuando ésta es una Administración pesada que atiende mal a los contribuyentes, obligándoles a llenar formularios que luego no utiliza para nada, o les exige presentar comprobantes de pago cuya copias están en poder de la Administración, etc. Señalaba, asimismo, que tampoco son ajenas a la evasión causas de naturaleza política, ya que el mal gasto del dinero en obras públicas deficientemente ejecutadas, el despilfarro de recursos en consumos suntuarios, los hechos de corrupción que se hacen públicos en el manejo de los fondos públicos en diversas instituciones provocan en los ciudadanos una conducta adversa al deber de cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El financista VITO TANZI expresa que *“Cuando las leyes impositivas son claras y no requieren contacto entre contribuyentes y los inspectores de impuestos, existe menos posibilidad de corrupción y, por tanto, de fraude fiscal”*. Añadiendo *“que las decisiones sobre el gasto público mediante la creación de cuentas extrapresupuestarias creadas para eludir los controles políticos y administrativos favorecen las conductas e intenciones evasoras tributarias de la población”*.

Además de las causas de evasión mencionadas precedentemente, debemos tener en cuenta las más relevantes, cuales son las causas económicas. No se puede dejar de lado la consideración de que los impuestos constituyen una detracción obligada de parte del patrimonio y la riqueza de las personas, y si dicha detracción no afecta a la gran mayoría de los ciudadanos o habitantes de un país, una evasión masiva en un país dado tendrá, primero, consecuencias negativas en la política económica de cualquier gobierno y en segundo lugar, se verá imposibilitado de diseñar un sistema represivo eficaz del fraude y la evasión fiscales.

En esta circunstancia, el gobierno se verá obligado a adoptar una de dos medidas: o disminuye el gasto con los efectos restrictivos en la inversión y contracción en la actividad económica o a aumentar las cargas tributarias sobre los contribuyentes que no evaden. Ambas medidas son malas.

Si se examina la cuestión de la evasión desde el punto de vista de los contribuyentes, sus efectos son terriblemente perjudiciales para éstos, que actuarán de acuerdo al siguiente razonamiento: si nos desenvolvemos en un mercado de libre competencia y nuestros competidores evaden los impuestos, no nos queda otra alternativa de sumarnos también al grupo de los evasores o quedaremos fuera del mercado por soportar costos mayores.

Los contribuyentes, a la hora de decidir si evaden o no determinados impuestos, van ponderando las posibilidades de riesgo de ser descubiertos comparándolas con las consecuencias de sufrir multas y sanciones por parte de la Administración tributaria, en caso de concretarse dicho riesgo. Algunos tratadistas, entre ellos el citado GARCÍA MULLIN, al referirse al cálculo subjetivo que realizan los contribuyentes de arriesgarse a ser descubiertos, denominan dicho cálculo como "la tasa de riesgo" que es producto del análisis de varios factores que en cierta forma, determina la evasión, puesto que si el contribuyente estuviera seguro de ser descubierta, ninguno evadiría el tributo.

Tal "tasa de riesgo" resulta de la llamada "ecuación de evasión", por la cual se calcula el por ciento de probabilidades que tiene el contribuyente de ser, en primer lugar, identificado, después, de ser fiscalizado y en consecuencia, descubierta su evasión; luego evaluará las probabilidades de lograr un arreglo con el funcionario de la Administración que le facilite liberarse de las consecuencias de la evasión, o alternativamente, el iniciar un recurso o demanda en el que pueda salir victorioso, o al menos dilatar el proceso por un largo tiempo, esperando una ley o decreto de condonación general de impuestos.

La "tasa de riesgo", es la resultante del cálculo de probabilidades tenidas en cuenta, y es entonces que adquiere relevancia un régimen sancionatorio y represivo eficaz. Sólo cuando al estímulo o tentación de la "tasa de ries-

go” de no ser descubierto se contraponen la realidad de sufrir una sanción justa y ejemplarizadora, la ecuación de riesgo tiende a equilibrarse. En conclusión, existen dos formas de combatir a la “tasa de riesgo” desde la perspectiva de la lucha contra la evasión: una, mediante planes y operativos permanentes que incrementen las probabilidades de identificación y fiscalización de los contribuyentes y aplicación de sanciones en forma proporcional a ese riesgo.

Para concluir con estas breves disquisiciones sobre las conductas de evasión, creo oportuno reproducir algunas reflexiones de GARCÍA MULLIN en ocasión de los cursos de capacitación que este destacado tributarista dictó en Bolivia varios años atrás en la Dirección General de la Renta Interna.

“El fraude fiscal y la evasión tributaria constituyen aquellas conductas infraccionales que ponen de manifiesto esa dualidad difícil que tiene el Derecho, disciplina jurídica ésta, que por un lado, es un producto social, y que por otro lado, es un factor social como instrumento de cambio. Esto viene al caso, porque evidentemente en una sociedad como la boliviana que no considera especialmente reprochable la evasión, el Derecho, de alguna manera tiende a reflejar esa convicción social y esto es un elemento del cual, ninguna reforma tributaria penal puede prescindir”.

“Pero por otro lado, el derecho, sin renunciar al carácter anterior, algo tiene que hacer para cambiar ese estado de cosas. En consecuencia, de lo que se trata es de obtener un difícil pero necesario término medio; si el Derecho fuera mero producto social, tal vez tendría que abstenerse de castigar estas infracciones; a su vez, si nos olvidáramos del sustractum sociológico del mismo, y atendiéramos sólo a la teoría, tendríamos un sistema represivo draconiano e injusto que, por eso mismo, no sería operativo. La experiencia enseña que no siempre aumentando las penas se consigue proteger mejor el bien jurídico que se quería salvaguardar”.

2. La política criminal en el ámbito tributario

Tratándose de criminalizar aquellas conductas que la doctrina jurídica penal denomina delitos no convencionales como son los delitos tributarios, es necesario examinar los fundamentos racionales en que se basa una determinada política criminal en el ámbito tributario ya que el régimen sancionatorio en dicho ámbito, no puede prescindir de ponderar la realidad jurídica del fenómeno tributario subyacente. La racionalidad de una ley criminal sancionatoria debe ser proporcional a la gravedad de la infracción..

Es evidente que los cambios socio-políticos y la legislación en materia penal sancionatoria y particularmente, en relación a la política criminal aplicable al fraude y evasión fiscales no son las mismas que se propugnaban años atrás. Este cambio consiste en la defensa de los principios constitucionales

en cuanto se refieren al juzgamiento de las infracciones tributarias; es así que, uno de los cambios más relevantes, ha consistido en rechazar la consideración de la deuda tributaria no pagada como una condición objetiva de punibilidad tal como se manifiesta en el Código Federal de Impuestos de los Estados Unidos, al tipificar la evasión tributaria (tax evasion) *que "la falta de pago de un tributo por sí sola no es suficiente para establecer que el sujeto ha incurrido en una acción disvaliosa y que la presentación de una declaración inexacta necesita evidencia afirmativa de intención de no pagar"*¹. En Colombia, asimismo, la Corte Suprema de Justicia estableció que *"no es delito la simple evasión tributaria. La inexactitud en tal declaración, constituye una contravención fiscal que da lugar a imponer sanciones pecuniarias por trámites administrativos pero que de por sí no constituyen delito de falsedad"*².

Siguiendo con la relación de algunas posiciones sobre el tema de la criminalización de las infracciones tributarias por parte de tributaristas latinoamericanos, el Dr. JORGE DEMARCO de Argentina, señala que *"la complejidad de la materia penal tributaria en la que convergen elementos de disciplinas jurídicas, el derecho penal y el derecho tributario, requiere necesariamente para comprender en su integridad el ilícito tributario, el análisis de los aspectos tributarios de los hechos sometidos a juzgamiento"*. VICENTE O. DÍAZ, ejemplificando cuáles son esos aspectos tributarios menciona expresamente: el alcance jurídico de una exención; las subvenciones; las deducciones; las desgravaciones; la base imponible, la alícuota; la declaración jurada tributaria o aduanera, la determinación sobre base cierta o presunta, el impuesto periódico o el de ejercicio; el impuesto directo; la retención; percepción o repercusión, etc.

Los tratadistas italianos Leccisotti y Pistone señalaron en las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: *"La sanción penal tributaria debe limitarse como recurso para aquellas violaciones muy graves y peligrosas no debiendo incluirse en su ámbito las de mínima relevancia"*. Ambos tratadistas añadían que el funcionamiento de un sistema tributario no puede ser sustentado en la sola eficacia represiva de la sanción, sino que se debe tener en cuenta a tal efecto la presión tributaria y la correcta y eficiente gestión de la cosa pública como elementos que inducen al fraude fiscal.

Para el tributarista uruguayo Dr. Federico Berro: *"Es criticable la penalización de conductas que no configuran una grave transgresión a los bienes jurídicos que la sociedad aprecia"*.

El Dr. RODRIGO GARCÉS MOREANO advierte con todo acierto que *"con la pena privativa de libertad, jamás se va a erradicar o atenuar la evasión tributaria, confirmándose, por el contrario, que en diferentes lugares y épocas, el endurecimiento de las penas conduce a una elevación del índice de evasión"*.

Se apreciará, consecuentemente, que las posiciones doctrinales antes expuestas responden a una construcción jurídica dogmática del derecho penal moderno en el cual no son sancionables penalmente las infracciones tributarias intrascendentes y, coinciden, además, con muchos otros autores que por limitaciones de tiempo no es posible mencionar.

3.- Concepto y caracterización del delito tributario

El delito fiscal es una infracción penal de resultado que tiene como efecto directo un perjuicio económico al Fisco, que se manifiesta generalmente por la comisión por parte del infractor de maniobras de ocultación o alteración de las bases imponibles. Partiendo de la evidente correlación que debe existir entre las normas mercantiles y las tributarias, especialmente respecto a las operaciones contables, es que, para denunciar o calificar una supuesta conducta como fraude fiscal es imprescindible examinar a fondo los asientos contables de forma de identificar las maniobras dolosas que se puedan dar.

Los fraudes más corrientes en materia tributaria se dan por ej., cuando se contabilizan gastos inexistentes, pero no se da el fraude por la equivocada imputación de asientos contables que resulten de hechos negligentes e incluso de opiniones diferentes y controvertibles en materia del cuestionado asiento; en estos casos, no se incurre en ocultación o alteración de los hechos imponibles

VICENTE O. DÍAZ, nos da los siguientes ejemplos de maniobras a las que recurren frecuentemente los defraudadores avezados:

"Así, se da el caso de las protocolizaciones en la transmisión de determinados bienes inmuebles, donde la forma jurídica típica y apropiada es la compraventa. Si las partes, en lugar de suscribir una escritura de compraventa inmobiliaria, falsean la realidad de la transmisión, adoptando un negocio jurídico de ampliación de capital, suscripción de acciones y ejercicio del derecho de receso del socio, amortizando el capital de las acciones mediante la entrega a sus titulares de los bienes inmuebles que realmente se enajenan, es obvio que se está frente a una conducta ardidosa tributaria.

Otro caso fraudulento: *"El señor X tiene que cobrar anualmente una retribución por una obligación de hacer, ya efectuada de medio millón de pesos. Para evitar el pago del impuesto a las ganancias, solicita a un notario le constituya una sociedad de responsabilidad limitada por el máximo de socios permitido por la ley respectiva, a los cuales les cede el derecho de percepción, donde la identidad de quienes constituyen la sociedad está fraguada. Al percibir dicha sociedad anualmente el importe de medio millón, los distribuye en cabeza de cada socio, y evita la imposición a tasa marginal, con independencia de que los socios de identidad fraguada le devuelven a X el importe percibido de manera ficticia a su favor".*

4. Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas

5.4. Art. 151° del Código Tributario Boliviano. (Responsabilidad por ilícitos tributarios). "Son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias".- En primer lugar, la disposición es violatoria del principio de reserva de ley que impone que sólo la ley en sentido formal y material puede tipificar los delitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, estando vedado que esa tipificación se haga a través de reglamentos. (CTB: art. 6°); independientemente de esta observación, que no deja de tener trascendencia en orden a la jerarquía constitucional de las leyes en general, y de las normas tributarias en especial, es necesario hacer las siguientes reflexiones:

- a) *Sobre la Imputabilidad de las personas físicas.*- Partiendo del presupuesto incontrastable, de que el delito es una *acción* propia de los hombres, y que revela un comportamiento contrario a lo que dispone una norma jurídica, habremos de concluir que esa acción responde a condiciones anímicas, bio-psíquicas, espirituales, morales y mentales, propias de cada ser humano, que al contravenir una ley o norma implantada por el legislador, tiene el efecto o consecuencia de sufrir sanciones aflictivas de naturaleza penal.

Reiterando lo dicho, el concepto jurídico del delito no puede ser estructurado sin ser entendido como una conducta del ser humano que el derecho penal la llama "**acción**", que objetivamente es lesiva, vale decir, que ataca, lesiona y hiere determinados bienes protegidos por normas jurídicas. Ya desde mucho tiempo atrás, la dogmática penal se funda en los hechos protagonizados por los humanos. En estos tiempos, autores como el alemán CLAUS ROXIN³, BERNARD SCHÜNEMANN⁴, y una legión de penalistas, han construido la estructura fundamental del concepto de delito, identificando siempre la **acción** en los códigos penales como la conducta típica, antijurídica, culpable y punible.

Esta calificación o delimitación conceptualmente jurídica de lo que es delito, ha sido suprimida en el Código Penal vigente, y en su lugar, el Título II, bajo el epígrafe de "**Fundamentos de la punibilidad y el delincuente**" agrupa figuras disímiles como la tentativa, el desistimiento, arrepentimiento eficaz, delito imposible, legítima defensa, estado de necesidad y otras circunstancias, ajenas al concepto estrictamente jurídico de delito.

- b) *Sobre la imputabilidad penal de las personas jurídicas.*- El artículo en cuestión nos dice que además de las personas naturales, son respon-

sables directos (!) las personas jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en las normas legales tributarias. Si partimos de las primeras ideas filosóficas que contribuyeron a la elaboración, particularmente doctrinal, de la figura jurídica del delito, veremos que en la primera etapa de esa elaboración, la concepción de lo que es delito se funda radicalmente, en que éste es un hecho o conducta de los humanos que ataca y lesiona el patrimonio, derechos o la integridad física de las personas, bienes éstos, amparados por leyes y normas establecidas por la comunidad social; en esta primera etapa, el derecho penal es esencialmente objetivo, vale decir que la sanción (pena), responde al siguiente razonamiento: quien ocasiona un daño debe ser sancionado, no importando si lo hizo involuntariamente, por descuido, o cualquier otra causa ajena o no a su voluntad.

En una segunda etapa, como consecuencia del reconocimiento del derecho de la personalidad jurídica, no sólo a las personas naturales sino también a organizaciones o entidades conformadas por grupos de personas, es que estos últimos gozan de aptitud jurídica para ser titulares de relaciones jurídicas.

En el ordenamiento del derecho privado boliviano, el Código Civil al referirse a las personas colectivas, señala en el art. 54º que éstas, **"...tienen capacidad jurídica y capacidad de obrar dentro de los límites fijados por los fines que determinaron su constitución"**; añadiendo en el art. 57º que las mismas **"...son responsables por el daño que sus representantes causen a terceros con un hecho ilícito siempre que dichos representantes hayan actuado en tal calidad"**. Adviértase que el **"daño"** al que se refiere el artículo es el daño civil, ya que los hechos ilícitos penales, causados por los representantes de las personas colectivas, están regulados en el art. 13 terc. del Código Penal con el siguiente texto: **"El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente siempre que en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre concurren las especiales relaciones, cualidades y circunstancias personales que el correspondiente tipo penal requiere para el agente"**. Ya en el ámbito tributario, la responsabilidad penal por delitos tributarios está normada insuficientemente en el Cap. IV del Título IV del CTB.

En Argentina, en aplicación del aforismo *"societas delinquere non potest"* (la sociedad, persona jurídica no puede delinquir), la legislación no responsabiliza penalmente a las personas jurídicas, por el hecho que éstas carecen de aquellos elementos biopsíquicos, espirituales e intencionales; como el dolo y la culpa propios de las acciones de las

personas físicas. Esta posición es la más lógica y justa, por cuanto respeta el principio fundamental de la personalización de la pena proclamado en los arts. 13, 13 ter. y 15 del Código Penal boliviano, y en el segundo párrafo del propio art. 151º del CTB que prescribe: **"De la comisión de un delito tributario, que tiene carácter personal, surgen dos responsabilidades: una penal y otra civil"**. Es también justa porque -al contrario de aquellas legislaciones que sancionan penalmente a la persona jurídica (p.ej., con su disolución)- esas sanciones no se revierten en los accionistas, socios o integrantes de una entidad colectiva, totalmente ajenos a los actos dolosos de sus mandatarios, gestores, directores y gerentes que son de su exclusiva y personal responsabilidad. Al decir de VICENTE. O. DÍAZ, *si bien en principio una sociedad aparece como autora del ilícito tributario, la realidad es que aquélla sólo puede expresar su voluntad a través de sus órganos de decisión y gerencia, y de sus representantes; y la acción tipificada delito es llevada a cabo y materializada por las personas físicas, integrantes de tales órganos, y sus representantes legales*⁵.

- c) En cuanto al delito tributario, se puede afirmar rotundamente, que es contrario a toda lógica, cualquier pronunciamiento judicial que no considere y analice con profundidad, la realidad tributaria subyacente en el tipo penal en el que se basa la acusación delictiva. Para comprender y tratar idónea e inteligentemente la dogmática del delito tributario en sus verdaderos alcances (preventivos y represivos), lo primero que se debe tener en mente es que este tipo de ilícito, no se caracteriza sólo por el incumplimiento de pago del tributo, sino en especificar, lo más acertadamente posible, aquellas maniobras dolosas, tramposas y evidentemente engañosas, que utilizó el contribuyente para encubrir o reducir el valor de las bases impositivas, puesto que si no existe por parte del sujeto pasivo intención de engañar al Fisco, no existe delito tributario.

El delito tributario no constituye un delito de peligro, sino que está tipificado en el art. 152º del CTB, como un delito de resultado, cuyo elemento objetivo radica en el incumplimiento de pago del impuesto mediante una conducta dolosa del sujeto obligado tributariamente, y el elemento subjetivo de este tipo de delito reside en la voluntad del contribuyente que se exterioriza en el propósito de evadir el pago del tributo, a sabiendas y con conocimiento de la ley tributaria. La presencia de ambos elementos, legitima la aplicación de la sanción penal. De ahí que la conducta defraudatoria implica causar un daño patrimonial concreto al Fisco, utilizando cualquier artimaña o ardid, que induzca a la Administración tributaria a aceptar como verdaderas las declaraciones o liquidaciones impositivas practicadas por los sujetos pasivos.

NOTAS

¹ Cita de VICENTE OSCAR DÍAZ, “Criminalización de las infracciones tributarias”, pág. 6, Depalma, 1999 Bs. As.

² Cita de VICENTE OSCAR DÍAZ, “Criminalización...pág. 11,” Depalma,

³ “**Culpabilidad y prevención en el derecho penal**”. “ROXIN dice que la acción liga las diferentes categorías del delito entre ellas; primero fija la acción como tal y luego se la califica como típica, antijurídica, culpable y punible. Cita de V.O. DÍAZ en “**Ensayos de derecho penal tributario**”, pág.30. Edic. ERREPAR S.A. Bs. As. 1995

⁴ “**El sistema moderno del derecho penal**”. El autor, hace la siguiente crítica afirmando que “... *en este tiempo, se advierte un cierto abandono del principio de culpabilidad por parte de los jueces sin ningún justificativo válido, sin más razón aparente que aumentar la dosis de dolo*” Cita de V. O. Díaz en “**Ilícitos tributarios**”, pág. 228. Edit. Astrea, Bs. As. 2006.

⁵ VICENTE O. DIAZ, “**Ensayos de Derecho Penal Tributario**”, pág. 36.

Carola Jáuregui Cisneros*

Ajuste por inflación desde la perspectiva impositiva

* Gerente Senior de Impuestos de la empresa Ruizmier en Bolivia. Es catedrática de varias universidades del país. Fue consultora senior en tributación de empresas internacionales de la rama de auditoría.

I. Introducción

La inflación es la medición de la variación de precios en la economía de un país; al efecto existen distintos criterios para aplicar este análisis, usando precios al consumidor, al productor, a la construcción, que pretenden medir el encarecimiento del costo de vida de la población. En general se utiliza el Índice de Precios al Consumidor (IPC), el cual nos permite comparar los precios entre un año y otro y el impacto en la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

En Bolivia el IPC no es calculado diariamente y la variación del dólar estadounidense era correlativa con el efecto de la inflación que periódicamente impactaba en nuestra economía; es así que en 1987 el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) decidió adoptar la aplicación de la variación de la cotización del dólar estadounidense para la reexpresión de los Estados Financieros, fecha en la cual se pone por primera vez en vigencia la Norma de Contabilidad Nro. 3 (en adelante NC3) de Estados Financieros a Moneda Constante (Ajuste por inflación).

Desde ese entonces hasta hoy, esa variación del dólar estadounidense ha perdido correlación respecto al efecto y variación de la inflación en nuestro país, mientras el dólar reflejaba una devaluación respecto al boliviano que aparenta una deflación de la economía, los precios se incrementaron y la economía boliviana se ve afectada por la inflación. Por ello durante el 2007 el CTNAC revisa la NC3 y observa que el dólar estadounidense no es una unidad de medida de la inflación ya que no tiene una correlación con el Índice de Precios al Consumidor (IPC) y consecuentemente concluye que el dólar no es un parámetro en ese momento para la reexpresión de los Estados Financieros.

En septiembre de 2007 el CTNAC emite la Resolución N° 01/2007 de revisión y modificaciones a la NC3, introduciendo como criterio básico para la reexpresión una tasa anual de inflación mayor al 12%, señalando que para el cálculo deberá utilizarse un índice general de precios confiable, o en circunstancias especiales podrá aplicarse la variación de la moneda nacional con relación a una moneda extranjera relativamente estable.

II. Análisis normativo del ajuste por inflación

II.1. Normativa contable

Fowler Newton ¹ sostiene que el ajuste por inflación que afecta los estados financieros pretende nivelar y exponer a un momento dado el valor de cada bien que pudo originarse en distintos momentos. También señala que las mediciones expresadas en monedas de momentos diversos no son susceptibles de comparaciones o acumulaciones y se produce información que no reúne todos los requisitos que debería cumplir para ser una información

útil, salvo cuando los efectos de la omisión de los ajustes por inflación son insignificantes. Las cualidades que se incumplen al omitir el ajuste por inflación, son:

- a) Aproximación a la realidad
- b) Confiabilidad
- c) Comparabilidad
- d) Integridad, porque se omiten los resultados que ocasionan la tenencia de la moneda usada para preparar los Estados Financieros.

El ajuste por inflación pretende una correcta exposición de los resultados provenientes de la conservación de un patrimonio, cuyos activos y pasivos fueron conformados en distintos momentos del tiempo y se ven afectados por distinto poder adquisitivo, así como de los resultados generados por los ingresos y gastos que se suscitan en distintos momentos de la gestión contable afectados también por el poder adquisitivo de cada momento, que para que sean medibles, sujetos de análisis y de evaluación de una gestión contable deben ser expresados uniformemente a un momento dado, considerando los efectos de la inflación que impactan desde el momento que se generan hasta el momento específico de análisis de la gestión, usualmente al cierre.

Se pretende una correcta exposición de los ingresos y gastos que tienen distinto poder adquisitivo, es decir que surgen en diversos momentos de la gestión contable, que para ser comparables, medibles, sujetos de análisis y que revelen el resultado de mantener un capital en el país y de los esfuerzos operativos de la empresa, es necesario expresarlos a una unidad de medida que sea uniforme en el tiempo y que su efecto en la empresa demuestre de una manera uniforme el impacto en la economía de la empresa.

El ajuste por inflación se aplica sobre los activos no monetarios, definidos en la NC3 como aquellos que conservan su valor intrínseco en épocas de inflación y por tanto deben ser reexpresados en moneda constante para reflejar dicho valor, la norma también señala que el caso típico lo constituyen los activos fijos, inventarios y en general todas las cuentas de resultados y patrimonio.

La mencionada norma señala que los rubros no monetarios para reexpresarse a moneda constante, deben ajustarse por índices, para el efecto se determinará el Coeficiente de Corrección que resulta de aplicar la siguiente fórmula:

$$CC = \frac{IPC Fc}{IPC Fo}$$

CC = Coeficiente corrector

Fc = Fecha de cierre o fecha a la cual se realiza el ajuste

Fo = Fecha de origen en la que se registró contablemente la partida sujeta a ajuste

El Ajuste por inflación determinado en cada partida resultará de:

$$\text{Ajuste por inflación} = \text{Partida contable} \times \text{CC}$$

La NC3 señala que cuando las circunstancias así lo requieran podrán utilizarse:

- Un Índice General de Precios confiable,
- En circunstancias especiales, la variación de la moneda nacional con relación a una moneda extranjera relativamente estable

Una vez determinado este ajuste por inflación deberá analizarse el límite de su aplicación, pues el valor ajustado no podrá superar el valor recuperable de los activos de la empresa; a estos efectos la norma define:

- Valor recuperable = El mayor valor entre el valor neto de realización y el de utilización económica.

Donde:

- Valor Neto de Realización = Es la diferencia entre el precio de venta de un bien o servicio y los costos que se producirían hasta su comercialización.
- Utilización económica = Se determina en función del valor actual de los ingresos netos probables que directa o indirectamente se producirán.

Para la determinación de los valores de utilización económica se hace necesario recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad, las mismas que se adoptan en Bolivia, en ausencia de normas locales, de acuerdo con la Resolución 2/94, 3/95 y 2/2003 emitidas por el CTNAC.

A continuación se presenta la secuencia, en términos simplificados, del ajuste por inflación:

- 1º Determinar las cuentas de activo y pasivo objeto del ajuste.
- 2º Cálculo del patrimonio, como diferencia del activo y el pasivo determinado en el primer paso, determinando así el ajuste al capital como mantenimiento del capital financiero como "Ajuste de Capital", posteriormente se calcula el ajuste del ajuste del

resto de cuentas patrimoniales en la cuenta "Ajuste de reservas patrimoniales".

- 3º Determinación de los resultados acumulados ajustados, por diferencia entre el patrimonio ajustado y el resto de cuentas componentes del patrimonio ajustado.
- 4º Ajuste de las cuentas de Resultados, excepto la cuenta "Resultados por exposición de la inflación" o la cuenta Ajuste por inflación y tenencia de bienes", cuando corresponda.

El ajuste por inflación determinado se expondrá en los resultados de la gestión en la cuenta contable que reflejará únicamente este ajuste por inflación que deberá denominarse "Resultados por exposición de la inflación" o cuando se exponga la reexpresión a valores corrientes ajustados se utilizará la cuenta "Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes", y en el patrimonio deberá exponerse el "Ajuste de capital" en forma separada del Ajuste de las cuentas de reservas patrimoniales.

II.2. Normativa tributaria

El Decreto Supremo 24051, reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en su artículo 38, antes de su modificación, señalaba que los Estados Financieros deben expresarse en moneda constante, admitiéndose únicamente, a los fines la actualización por la variación de la cotización del Dólar.

En fecha 20 de diciembre de 2007 el Decreto Supremo 29387, modifica el mencionado reglamento del IUE, señalando que a efectos de la reexpresión de Estados Financieros, se admitirá únicamente la variación de la Unidad de Fomento a la Vivienda (UFV) ², aplicando el segundo párrafo del apartado 6 de la Norma Contable N°3.

Este mismo Decreto faculta a la Administración Tributaria para establecer procedimientos que sean necesarios para la aplicación del Decreto y es así que el 4 de enero de 2008 el SIN emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-002-08 señalando que:

- Se reconoce la vigencia de la NC 3, emitida por el CTNAC a partir del 20 de diciembre de 2007, relacionada con la determinación de la utilidad imponible del IUE.
- Las empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios, es decir aquellas que tienen cierre fiscal al 31 de diciembre, deben aplicar la reexpresión en base a la UVF's a partir de la Gestión 2007, es decir por toda la gestión fiscal.

- Las empresas industriales, petroleras, gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas, agroindustriales y mineras, es decir aquellas cuyo cierre fiscal no es al 31 de diciembre, deben aplicar la reexpresión en base a UFV's a partir de la Gestión 2008, es decir, períodos fiscales iniciados el 2007 y finalizados el 2008.

Respecto a la vigencia, el CTNAC dispuso mediante Resolución 01/2008, que el ajuste a base de UFV's era optativo para las gestiones iniciadas el 1 de enero de 2007 y obligatorio para las gestiones iniciadas el 1 de enero de 2008. Es decir que si las empresas decidían para efectos contables no aplicar el ajuste sobre la base de UFV's, para efectos de la determinación de la utilidad neta imponible sujeta al IUE, estaban obligadas a hacerlo desde el 2007, por cuanto debían considerar como un mayor ingreso gravado o un mayor gasto deducible, según correspondiese, el efecto neto de la inflación para efectos fiscales.

El 18 de enero del mismo año, el SIN modifica y complementa la mencionada norma, con la RND 10-004-08, mediante la cual se dispone:

- El reconocimiento de la vigencia de la NC3, con la única excepción del apartado 3 de esta norma, es decir, el criterio básico para la reexpresión que a efectos contables se sujeta a las determinaciones del CTNAC.
- Que para la determinación del ajuste por inflación, únicamente para las gestiones fiscales que cierran al 31 de diciembre de 2007, excepcionalmente se utilicen métodos de ajuste simplificados acordes con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), considerando el promedio de la variación de las UFV's.

III. Efectos del Ajuste por inflación en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas

La reexpresión, bajo el ajuste por inflación, se aplica sobre Rubros no monetarios, es decir activos fijos, inventarios y en general sobre todas las cuentas de patrimonio y de resultados, el ajuste tendrá impacto en los resultados; de las empresas, según su naturaleza:

Ajuste por inflación aplicado a cuentas de:	Efecto en el Estado de Resultados
Activo (Activo Fijo, inventarios, etc)	Ingreso
Patrimonio	Gasto
Ingresos	Gasto (*)
Gasto	Ingreso (*)

(*) El efecto del registro en Resultados es neutro

De la aplicación del ajuste integral en el Estado Financiero, cuando el Activo no monetario es de mayor proporción al Patrimonio, el impacto neto en el Resultado de la empresa será un ingreso neto imponible, ocurrirá a la inversa cuando el patrimonio sea mayor al activo no monetario, es decir, el impacto neto será de gasto deducible.

Dentro de la normativa impositiva antes analizada, no cabe duda de que el ajuste por inflación que impacta en los Resultados de las empresas, es un ingreso gravado o un gasto deducible, sin embargo bajo estas circunstancias, es necesario evaluar el impacto en los resultados cuando el Activo, los ingresos o los gastos son sujeto de ajuste o impugnación en la determinación del resultado fiscal de la empresa por efecto de la aplicación de la normativa legal vigente, es decir cuando la cuenta principal resulta un gasto no deducible o un ingreso no gravado en el resultado fiscal de la empresa; al efecto analizamos a continuación este impacto en distintas circunstancias:

a) Empresas que iniciaron el Ajuste por Inflación a efectos impositivos el 2007 y para efectos contables el 2008:

Según se expuso anteriormente, el CTNAC dispuso la posibilidad de aplicar la norma desde el 2007 y la obligatoriedad de aplicarla desde el 2008; por el contrario el SIN estableció la obligatoriedad de su aplicación desde el 2007.

Algunas empresas adoptaron la reexpresión aplicando el ajuste por inflación a base de UFVs únicamente a efectos fiscales para la gestión 2007 y para efectos contables iniciaron su aplicación solamente a partir del 2008. Esta diferencia de tiempo en la aplicación fiscal respecto a la contable, ha ocasionado diferencias en la base de los valores fiscales del activo fijo sujetos a la depreciación, produciendo una base fiscal permanentemente distinta de la base contable sujeta a depreciación periódica, tal como se expresa en el siguiente ejemplo:

A efectos del ejemplo se aplica una tasa de ajuste por inflación anual de 10%, en que el 2007 se inicia el ajuste fiscal mientras que contablemente se registra a partir del 2008.

	2007	2008	2009
Contable			
	Expresado en Bs		
Activo fijo contable	100.000	100.000	110.000
Ajuste por inflación	-	10.000	11.000
Total activo fijo contable	100.000	110.000	121.000
Fiscal			
Activo fijo fiscal	100.000	110.000	121.000
Ajuste por inflación	10.000	11.000	12.100
Total activo fijo contable	110.000	121.000	133.100
Diferencia en valores de Activo Fijo contable vs fiscal	-10.000	-11.000	-12.100

Como se puede ver, la base fiscal para la gestión 2007 es de Bs 110,000, mientras que la contable es de Bs 100,000, lo que implica que año tras año la base se incrementa por el ajuste por inflación de cada ejercicio y que habiendo partido en distintos momentos esta base en ningún momento del tiempo se nivela, excepto que se introduzca un ajuste contable que iguale la reexpresión con el objeto de no tener las diferencias anuales entre ambas bases.

La divergencia temporal del registro en distintos momentos tendrá los siguientes impactos:

- La base del activo fijo contable sujeto a la reexpresión será mayor a la base fiscal, acumulándose el afecto año a año e impactando todos los años en un mayor ajuste por inflación fiscal.
- La depreciación fiscal anualmente será mayor a la contable, por efecto de un mayor valor en la base fiscal.
- Cada diferencia en el ajuste por inflación del valor del activo fijo, anualmente resultará en un mayor ingreso gravado a efectos de la determinación del resultado fiscal sujeto al IUE.
- Cada diferencia en el ajuste por inflación de la depreciación del activo fijo, anualmente resultará un mayor gasto deducible.
- Finalmente, la empresa deberá llevar un control extracontable del valor fiscal que le permita anualmente determinar los valores fiscales sujetos al ajuste por inflación anual y a la depreciación.

De lo expuesto podemos apreciar que la diferencia en la decisión de la reexpresión crea una diferencia que permanentemente deberá controlarse para efectos fiscales; de lo contrario impactaría en las empresas en un menor gasto deducible del que legalmente le corresponde por la obligación de la reexpresión a partir del 2007.

b) Ajuste por inflación de activos revaluados:

En el momento de analizar las partidas en el Estado de Resultados sujetas a ajustes por aplicación de la Ley 843 (Texto Ordenado - T.O.) y el Decreto Supremo 24051 reglamentario del IUE, deberemos analizar también el impacto en el ajuste por inflación de aquellas partidas reexpresadas que deberán ajustarse en la determinación del resultado fiscal (utilidad o pérdida impositiva); tal es el caso del ajuste por inflación de activos fijos revaluados.

El artículo 22 del mencionado reglamento señala que la reserva acumulada no podrá ser superior al costo contabilizado del bien, ya sea de origen o por

revalúo técnicos, consecuentemente las depreciaciones correspondientes a estos revalúos técnicos no son deducibles de la Utilidad Neta imponible.

Cuando estamos frente a un revalúo técnico de activos fijos, éste causará un efecto tanto en la depreciación como en el ajuste por inflación, como en el siguiente ejemplo:

	Conformación del activo	Activo Fijo ajustado
a)	Activo Fijo	360.000
b)	Revalúo Técnico	20.000
c) a+b	Total activo revaluado	380.000
d) 10% de c	Ajuste por inflación	38.000
e) c+d	Total activo reexpresado	418.000
f) 25% de e	Depreciación anual 25%	104.500

La limitación normativa de depreciar activos revaluados implica la necesidad de controlar los efectos de la inflación que causan en este revalúo, para lo cual será necesario llevar un control adicional al contable sobre este efecto:

	Activo Fijo ajustado	Valores históricos	Revalúos y Axl
a)	Activo Fijo	360.000	360.000
b)	Revalúo	20.000	20.000
c) a+b	Total activo revaluado	380.000	360.000 20.000
d) 10% de c	Ajuste por inflación	38.000	36.000 2.000
e) c+d	Total activo reexpresado	418.000	396.000 22.000
f) 25% de e	Depreciación anual 25%	104.500	99.000 5.500

Aplicando la doctrina que señala que lo accesorio debe tener el mismo tratamiento fiscal que el rubro principal, deberá considerarse y separarse la determinación del ajuste por inflación del revalúo técnico y de la depreciación y afectar sus efectos como ingreso no gravado y gasto no deducible en la determinación del resultado fiscal.

- c) Inversiones a Valor Patrimonial Proporcional y el efecto del ajuste por inflación en estos rubros:

Las inversiones que pueda tener una empresa en otras compañías, constituyen partidas no monetarias, consecuentemente deberán reexpresarse con los efectos de la inflación. Este valor reexpresado deberá considerarse como límite máximo de ajuste hasta llegar a Valor Patrimonial Proporcional (VPP), determinado en la proporción de su inversión al cual finalmente deberán valuarse estos activos.

La exposición contable de los efectos del ajuste por inflación y/o del VPP puede resultar indistinto o no significativo, en tanto el valor final que se presente sea igual al VPP, pues la única variación entre un concepto u otro

para efectos contables es de exposición; sin embargo, para efectos del análisis tributario en la determinación del Resultado Fiscal el ajuste por inflación tendrá un impacto distinto que el VPP.

Existen dos alternativas para el registro de la reexpresión y valuación a VPP de la inversión:

- a) La primera es el registro del VPP de la inversión sin registrar el ajuste por inflación (considerando que este ajuste ya está inmerso en el VPP)
- b) La segunda alternativa es el registro inicial del Ajuste por inflación, una vez registrado este efecto, se compara con el VPP y se ajusta la diferencia, como mayor gasto o ingreso según corresponda. Es decir el resultado contable presentará dos conceptos: el Ajuste por inflación y el VPP.

Ambas situaciones reflejarán el mismo efecto neto en la valuación de la inversión como en el resultado de la empresa; sin embargo el efecto fiscal en cada caso podría tener un impacto distinto por aplicación de la norma vigente:

- a) En la primera alternativa la valuación de inversiones a VPP se considerará un **ingreso no gravado** si la inversión obtuvo ganancias o un **gasto no deducible** si obtuvo pérdidas.
- b) En la segunda alternativa el ajuste por inflación de la inversión podría tener un impacto distinto bajo la premisa que pudo ser financiado por el patrimonio, rubro no monetario que también sería afectado por la inflación, es decir que en este caso sería necesario un análisis del financiamiento de la inversión (pasivo o patrimonio-rubro monetario o no monetario) que permita un correcto análisis del impacto en el resultado fiscal de la empresa.

Si, hipotéticamente, nos situamos en un escenario donde la única operación de una empresa es esta inversión, la reexpresión de este activo originará un ingreso, mientras que el patrimonio (que tiene el mismo valor del activo) originará un gasto; consecuentemente si este ingreso es ajustado como no gravado en la determinación del Resultado Fiscal, entonces también el gasto de la reexpresión del patrimonio debería ajustarse no deducible. Por el contrario, si este ajuste por inflación se mantiene como ingreso gravado, el gasto del ajuste del patrimonio deberá mantenerse como deducible, logrando en cualquiera de estos escenarios un equilibrio en el resultado fiscal.

Sin duda, en casos como éstos se hace necesario un análisis individual en cada empresa, considerando que la inversión podría estar financiada con deuda (pasivos monetarios).

d) Valuación de inventarios y efectos del ajuste por inflación:

La reexpresión de los inventarios, por efectos del ajuste por inflación, no puede ser aislada de la valuación de estos inventarios; es por ello que la aplicación de la NC3 para efectos impositivos deberá considerar también el artículo 9 del Decreto Supremo 24051 y registrar el efecto neto o total que reflejen el análisis de ambos impactos.

El artículo 9 mencionado, regula la valuación de inventarios de mercaderías o de bienes destinados a la comercialización o directa relación con la prestación de servicios, si bien la norma señala en forma genérica la aplicación a los "inventarios", tal como está redactada y el espíritu que refleja no será de aplicación a los inventarios de repuestos que tienen como destino la reparación de los activos fijos de la empresa, pues está planteada como regulación de los inventarios destinados a la comercialización.

La mencionada norma establece como criterio básico de valuación de los inventarios mencionados al menor valor entre el Costo de Reposición o Valor de Mercado, entendiendo que este valor de reposición es el costo necesario de adquisición o fabricación de estos bienes a la fecha de cierre fiscal y como Valor de Mercado a aquel que se obtendría en la venta, neto de los gastos directos de comercialización, debiendo utilizar para el Costo de Reposición, alguno de los siguientes métodos:

- a) Bienes adquiridos en el mercado interno:** Listas de precios, cotizaciones de proveedores, precios obtenidos en la compra al cierre de la gestión, estos costos deben incluir la estimación de costos necesarios hasta que la mercadería llegue al almacén.
- b) Bienes producidos:** Los costo de producción y todos los insumos directos e indirectos deben valuarse a costo de reposición, en ambos casos a la fecha de cierre de la gestión.
- c) Bienes en curso de fabricación:** Será el valor de los bienes terminados, reduciendo la proporción que falte para su terminación.
- d) Para bienes importados:** Es el valor de importación incluyendo los costos necesarios hasta la puesta en el almacén.
- e) Bienes destinados a la exportación:** Se valorará al menor valor entre:
 - i. Precios vigentes en los mercados internacionales a la fecha mas cercana al cierre, menos los gastos necesarios para colocar los bienes en estos mercados
 - ii. El costo de producción según los incisos anteriores.

Es importante considerar que una vez que se adoptó un método de valuación, el sujeto pasivo no puede adoptar otro, excepto que obtenga autorización expresa de la Administración Tributaria, si fuese el caso esta autorización regirá recién a partir de la gestión siguiente.

El inventario deberá valuarse a efectos fiscales en aplicación de los dispuesto, entendiéndose que el valor de reposición o mercado el que sea menor es el límite normativo para aplicar el efecto del ajuste por inflación, pues estos inventarios ya valuados bajo los métodos antes señalados no podrían afectarse por inflación a un valor mayor al que se ha determinado por la valuación

e) Ingresos no gravados:

Aplicando el análisis del principio de Fuente y las limitaciones normativas establecidas para la determinación del Resultado Fiscal sujeto al IUE, al final de la gestión las empresas podrían determinar ingresos que a efectos de la norma legal no son imponibles.

Por efectos de la aplicación de la NC3 y el ajuste integral que se debe aplicar tanto a las cuentas de Balance como las cuentas de Resultados, en el momento de determinar los ingresos impugnados como no gravados deberá tomarse en cuenta:

- Si los ingresos impugnados incluyen el ajuste por inflación, entonces la empresa deberá también afectar como gasto no deducible la inflación que como contrapartida se ha registrado como gasto en la cuenta de "Ajuste por Inflación y tenencia de bienes" o "Resultados por exposición de la inflación"
- Si los ingresos impugnados no están incluyendo el ajuste por inflación, no será necesario hacer ningún ajuste adicional en el Resultado fiscal, pues el efecto neto del ajuste por inflación en las cuentas de resultados es cero.

f) Gastos no deducibles:

De acuerdo con lo expuesto en el inciso anterior, se debe hacer el mismo análisis en las partidas de gastos que están siendo ajustadas en la determinación del Resultado Fiscal, debiendo considerarse que:

- Si los gastos no deducibles incluyen el ajuste por inflación, entonces la empresa deberá también afectar como ingreso no gravado la inflación que como contrapartida se ha registrado como ingreso en la cuenta "Ajuste por Inflación y tenencia de bienes" o "Resultados por exposición de la inflación".

NOTAS

¹ Enrique Fowler Newton, Contabilidad con Inflación, 4ta Edición

² La Unidad de Fomento de Vivienda (UFV) es una unidad de cuenta reajustada según la inflación usada en Bolivia, que fue creada por Decreto Supremo 26390, del 8 de noviembre de 2001 y vigente desde el 7 de diciembre de dicho año.

Jaime Rodrigo Machicao*

La patente municipal de actividades económicas

* Coordinador académico de maestrías de Derecho Tributario de la Universidad Andina Simón Bolívar de La Paz, Bolivia. Especialista en Derecho Tributario y candidato a doctor por la Universidad de Salamanca. Fue asesor legal y consultor de instituciones públicas y privadas, así como docente de cursos de grado y postgrado de varias universidades. Es autor de numerosos artículos sobre Derecho Tributario.

1. Justificación

A manera de introducirnos en la tema, señalemos que la Patente Municipal se constituye en una especie tributaria de características especiales en cuanto a su naturaleza; es decir cual es su tipología dentro de la clasificación universal: impuesto o más bien será una tasa? En nuestro medio, el tema no esta definido ni resuelto puesto que en la anterior Constitución, sobre cuya base esta asentado el sistema tributario hoy todavía vigente, la patente es un tributo específico municipal, con sus particularidades, al mejor estilo de una especie propia. Esta anomalía en lugar de ser corregida por la Ley 2492 más bien quedo refrendada al añadirse junto a los impuestos, tasas y contribuciones a la patente municipal, como si se tratara de una nueva categoría tributaria.

En la actual etapa de transición normativa que vivimos en el país, dado que la Nueva Constitución ha establecido cambios trascendentales en los capítulos orgánico y programático del Estado y entre ellos, el tributario; es lógico y natural que próximamente se tengan que dictar nuevas leyes y disposiciones que conformarán la nueva estructura normativa, lo que seguramente derivará en un remozado sistema tributario, puesto que se han incluido cambios de fondo en cuanto a la distribución de la potestad tributaria¹, lo cual acarreará cambios en los instrumentos derivados de su ejercicio. Es este el antecedente que nos motiva a plantear algunas reflexiones sobre el tema seleccionado para la presente ponencia.

Los Municipios tienen a partir de la nueva Constitución reconocida una potestad tributaria cuyo ejercicio correcto depende en gran medida de la caracterización de los tributos que creen y que perciban los gobiernos municipales, para lo cual su conceptualización y estructura técnica deberán estar definidos adecuadamente.

1.1 CUESTIONES TERMINOLÓGICAS

Los tributos se han bautizado de distintas maneras, pues la imaginación de los fiscalistas se ha desarrollado libremente en este plano. Sin embargo, la ciencia de los tributos y su tipología no depende de las denominaciones que se utilizan, sino que su caracterización dependerá de la causa de la obligación o la razón de ser del tributo para poder identificarlos como impuestos, tasas y contribuciones.

En cuanto a la utilización de la palabra "patente" también es necesario hacer algunas consideraciones terminológicas: Deriva del latín *paten* -entis, que significaba "estar abierto, o descubierto"² y de la expresión *letras patentes*, como se conocían los decretos reales que garantizaban derechos

exclusivos a determinados individuos en los negocios. En el mundo jurídico, patente es sinónimo de privilegio, puesto que su expedición a cargo de la autoridad competente otorga algún derecho o privilegio especial. En algunos países³ el término está restringido principalmente para las invenciones. Una patente le provee al inventor el privilegio exclusivo de explotar los derechos de su invención por periodos de tiempo predeterminados. Este registro de inventos sin embargo, es equivalente o similar al registro de marcas, tanto así que es común que las oficinas de registro en los distintos países se ocupen de ambos.

En definitiva una patente otorga a su titular una protección por parte del gobierno para que el inventor tenga el derecho exclusivo de vender o explotar el invento. Esto tiene la virtud de evitar que cualquier persona copie el invento y lo explote; al mismo tiempo promueve y fomenta las invenciones. Protecciones equivalentes se otorgan en el ámbito del registro industrial o comercial y en el registro de propiedad intelectual, que tienen el mismo propósito, es decir evitar plagios y que terceros se aprovechen del prestigio y calidad ajenos. Relacionado con el tema esta la licencia, que es representativa de los derechos o privilegios derivados del registro como por ejemplo de explotar el mismo por determinado número de años.

La licencia por tanto es una autorización con un propósito determinado. Registro y licencia; patente y permiso, padrón y autorización, son términos similares cuyo propósito no es otro que el de ejercer una actividad o de un privilegio según los alcances establecidos en las normas aplicables. Es decir que se trata de una habilitación administrativa que contempla además como parte o requisito constitutivo, el pago de los respectivos derechos o costos que implica su otorgamiento.

La palabra patente se acuñó en los tiempos de las campañas navales con la denominada "*patente de corso*" que era la carta patente o documento oficial que su poseedor (corsario) exhibía haciendo patente (léase demostrando), que estaba autorizado a emprender una campaña naval para perseguir a los piratas o a embarcaciones enemigas, es decir, para hacer un corso (*del latín cursus* = 'carrera') de persecución y saqueo de naves. Diferente de la piratearía en cuanto el pirata (del griego peirates: 'bandido', 'saqueador') es la persona que navega sin licencia, aunque ambos tenían igual papel: asaltar y robar barcos.

Hoy en día el término tiene varias acepciones, pero se puede concluir en que se trata de un registro que otorga a su titular una licencia pública para emprender determinadas actividades o para beneficiarse con los réditos que derivan de la explotación de dichos registros, los cuales para su otorgamiento están sujetos a determinados costos o cobros de naturaleza tributaria.

2. El Municipio

2.1 Desarrollo histórico⁴

El concepto de municipio tiene como origen la antigua Roma y está vinculado a la idea de tributo. La aparición del municipio se debe al expansionismo de Roma⁵, que incorporaban al estado romano las ciudades conquistadas, cuyos habitantes no tenían reconocidos derechos políticos, mas sí obligaciones de orden tributario; de ahí la palabra municipio venía de *munus* (carga). Con el tiempo, el municipio llegó a caracterizarse como una ciudad principal y libre, que se gobernaba por sus propias leyes y cuyos vecinos llegaron a gozar de los privilegios y derechos de los ciudadanos de Roma, para lo cual obviamente requerían contar con ingresos, por ello disponían de una caja común y patrimonio independiente, cuya fuente estaba dada por las contribuciones de los ciudadanos.

En la época feudal los municipios disminuyeron su poder al influjo del poder total o absoluto que se reconocía a los feudos, prueba de ello son los casos que se dan en Italia, cuyas ciudades se convirtieron en principados por el dominio de las familias feudales: los Medici en Florencia, los Gonzaga en Mantua, Visconti en Milán y Scala en Verona⁶.

En España los señoríos territoriales fueron evolucionando a señoríos jurisdiccionales, es decir, que el señor feudal tenía poder sobre las tierras y sobre las personas, por lo que ejercía verdadera jurisdicción. Si eran los reyes los que ejercían este poder, el señorío se llamaba realengo; cuando eran eclesiásticos, el señorío era un abadengo. Si el titular era un noble laico, era un señorío solariego. En el caso de una ciudad, se llama señorío colectivo. Los derechos del señor feudal abarcaban cuatro aspectos: a) el reglamento de la vida de los habitantes; b) el ejercicio de la justicia; d) el poder para convocar a sus vasallos para la guerra y d) el poder para imponer tributos.

Cuando en Europa sucumbió el feudalismo frente a la Revolución Francesa, -que coincidió con la independencia norteamericana en América- los municipios recobraron fuerza terminando por consolidarse como instituciones de derecho público. Así se consolidaron como entidades territoriales creadas por ley con atribuciones delegadas por el Estado, que acordara reconocerles personería en función de determinadas características geográficas y sociales, densidad poblacional pero fundamentalmente capacidad para autogobernarse en determinados planos de competencia y autofinanciar sus diferentes gastos.

En America⁷, existía un profundo respeto por el gobierno municipal de parte de los ciudadanos, al punto que el germen de la organización social

esta dado por el municipio a diferencia de Europa donde el orden se impuso de arriba abajo, lo cual ha permitido el desarrollo y afianzamiento de las instituciones libres en América.

Algo distinto aconteció en los territorios americanos que estuvieron bajo el dominio español, debido al excesivo centralismo de la metrópoli sobre las colonias. El municipio era una institución familiar durante la época colonial como lo demuestra la fundación del primer ayuntamiento, instalado en la Villa Rica de la Veracruz, en territorio mexicano en 1519, que marcó la inauguración de este tipo de organización política y jurídica en las colonias españolas; tomando como base a los señoríos existentes, aunque en algunos casos, eran las capitulaciones reales, por medio de contratos con la corona, que establecían las nuevas circunscripciones. La división territorial llegó a definir las provincias, constituidas por pueblos, los que debían tener una cabecera llamada alcaldía mayor, siendo obligatorio establecer un cabildo o concejo municipal, encargado de recaudar y entregar los tributos a los españoles, organizar el trabajo agrícola, e intervenir en el proceso de evangelización, además de imponer el orden y velar por la seguridad de los habitantes, quedando a su cargo inclusive la administración de justicia.

Durante el periodo colonial, la subordinación de los ayuntamientos americanos al Estado Español a través de sus representantes en el territorio conquistado, fue una constante, a pesar de periodos de menor centralismo, ello no desvirtúa la dependencia que tenían respecto de la corona española. La llegada de los españoles al continente conquistado trajo consigo cargas impositivas que debían pagar los pobladores, tanto al monarca como a instituciones y organismos locales. Entre éstos el Cabildo colonial, el cual tenía un conjunto de atribuciones relacionadas con el gobierno y administración de la ciudad, financiadas con el cobro de impuestos a comerciantes y vecinos residentes. De esa manera, el impuesto se difundió desde la Nueva España (México), hasta el sur en el Virreinato en Lima y la Real Audiencia de Charcas donde también se cobraban tributos por el mismo concepto.

Las guerras de la independencia, si bien se suprimieron algunos tributos al calor de las reivindicaciones revolucionarias, con el propósito de garantizar los ingresos de los municipios, estos se mantuvieron en gran parte. Además se produjeron algunos cambios inspirados en la Constitución de Cádiz, que fue promovida por el sector liberal español en 1812, que marca un paso destacado en la evolución jurídica y política de estas instituciones, tratando de restaurar y transformar el régimen local, tanto en la metrópoli como en las colonias, dando lugar a que la organización de los municipios, se consolide como la instancia básica del gobierno, así como su organización territorial y poblacional; aunque es bueno mencionar que no se trató de un acto espontáneo, más bien fue una respuesta a las demandas de mejor atención formuladas por los pobladores que habían ya dado muestras de su hastío respecto del poder central español como lo demostraron los primeros gritos

libertarios de Chuquisaca y La Paz producidos en 1809 es decir hace 200 años; por ello se ampliaron las competencias en áreas de salubridad, orden público, instrucción primaria, beneficencia, obras públicas y cárceles.

La era republicana de nuestros Estados, con menor incidencia en el siglo XIX y con mayor en el siglo XX marca un aumento notable de las poblaciones urbanas, lo cual ha determinado que los municipios tengan pues un cúmulo creciente de necesidades, no solo como producto del crecimiento vegetativo de las ciudades sino como resultado de un traspaso de competencias del nivel central dentro de los procesos de descentralización, los cuales son cada vez más exigidos por los habitantes en el interés de que sus necesidades sean atendidas de una manera directa, prescindiéndose de la intermediación. Para su ejercicio adecuado, requerirán también de un adecuado nivel de recursos económicos, lo cual significa definir las fuentes. En ese propósito, los municipios ejercen las potestades tributarias que tienen reconocidas en el marco de la autonomía financiera, estableciendo, gestionando y cobrando los ingresos tributarios atribuidos a su dominio.

Así, los Municipios, según los casos van a tener reconocida potestad en mayor o menor medida para crear y/o administrar la percepción de ingresos tributarios trátese de impuestos, tasas y contribuciones. Entre esos ingresos destaca nítidamente la Patente de Industria y Comercio, denominada también sobre actividades económicas, cuyas primeras manifestaciones corresponden a la Europa medieval cuando los señores feudales concedían permisos a comerciantes, artesanos y a quienes ejercían un oficio, dentro de los límites territoriales de su jurisdicción, exigiendo a cambio una tasa,⁸ que era una "carta patente", o licencia para el ejercicio de sus actividades, inclusive las de tipo bélico⁹. Con el transcurrir de los años cobro más fuerza e importancia al influjo de la tendencia a la acumulación de capitales. Con la aparición de la economía monetaria, nacen y se desarrollan nuevas y más inversiones tanto de tipo industrial como comercial; por ello en el siglo XVIII, el impuesto de patentes era en Europa una fuente tributaria de primera importancia, que no tenía estricto carácter municipal porque en algunos casos dichos ingresos beneficiaban el naciente poder central. Rigió principalmente en Inglaterra, Francia y España, no pasando desapercibido que su naturaleza respondía más a la calidad de tasa que de impuesto, ya que se consideraba, como lo apunta el cordobés Héctor Villegas, una contraprestación al "servicio" de autorización o licencia que se le otorgaba al titular de la misma que podía ejercer su actividad con las prerrogativas que le significaba poseer una autorización oficial.

En Colombia¹⁰ este tributo existe desde 1913, cuando el legislador autorizó al fisco de Bogotá establecer el impuesto de patentes sobre carruajes y vehículos en general (incluidos los velocípedos), además de establecimientos industriales, cines, establos, corrales, almacenes etc., es decir un tributo de amplio espectro, circunstancia que explica por sí misma su importancia

y gravitación en la recaudación municipal. La base imponible y alícuota eran variables, dando lugar a cada municipio a adecuarlas a sus criterios de necesidad, lo cual le privaba de uniformidad y racionalidad, prolongándose esta situación hasta la década de los años 80, oportunidad en la que una ley unificó las normas, haciendo homogéneo al tributo.

Está también el caso argentino¹¹, donde el tributo se instituyó en la Provincia de Buenos Aires el año de 1947 con el nombre de "Impuesto a las Actividades Lucrativas", es decir que en su génesis fue un ingreso provincial, vigente además en todas las provincias, pero solo tardó dos años en ser adoptado por los municipios del país, transformándolo en tasas de inspección, sanitarias, domiciliarias e industriales definiendo como base imponible los mismos ingresos brutos y fijando como alícuota el 2%, es decir idéntico al código fiscal provincial. La superposición fue superada con un convenio entre la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la ciudad. Cuando se instituyó el IVA, se eliminó este tipo de imposición, y en contrapartida, se dio lugar a la coparticipación federal entre provincias y municipios, pero además, se reconoció el derecho de instituir una patente cuya base imponible era el ingreso bruto; posteriormente, cuando se modificó la ley de coparticipación permitió que nuevamente las provincias recuperaran este ingreso con el nombre de impuesto a los ingresos brutos ya no con el de actividades lucrativas.

Ambos ejemplos dan muestra respecto de la versatilidad que este tipo de imposición ha adoptado en nuestros países, lo cual se traduce en una diversidad de hechos imposables, bases de cálculo y alícuotas, lo cual demuestra también que en algunos casos ha mantenido el carácter original de patente o licencia, es decir una tasa administrativa de registro o se ha transformado en un impuesto a los beneficios presuntos o al patrimonio, dependiendo del objeto y base gravados.

3. Sistema Tributario Municipal

3.1 Marco legal del Sistema Tributario Municipal¹²

- Constitución Política del Estado
- Ley de Municipalidades
- Código Tributario
- Ley de Participación Popular
- Texto Ordenado Ley 843 (Ley 1606)
- Ordenanzas de Tasas y Patentes Municipales.

Constitución Política del Estado:

La anterior Constitución en el Art. 26, dispuso que ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme las prescripciones de la

Constitución. Relativo a dicho mandato estaba el Art. 59.2ª que atribuye al Poder Legislativo la competencia de imponer, a iniciativa del Poder Ejecutivo, contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales.

En el caso de los tributos municipales, el Art. 66.4ª atribuye a la Cámara de Senadores la potestad de aprobar las Ordenanzas Municipales relativas a tasas y patentes.

Esta también el Art. 200.II que establece que la autonomía Municipal consiste en la potestad normativa, ejecutiva, administrativa y técnica en el ámbito de su jurisdicción y competencia territoriales. El Art. 201.I de la CPE, los Gobiernos Municipales no podrán establecer tributos que no sean tasas o patentes cuya creación requiere aprobación previa de la Cámara de Senadores, basada en un dictamen técnico del Poder Ejecutivo.

Código Tributario:

En el Art. 4.1 de la Ley 2492 proclama el principio de legalidad que señala que sólo la Ley puede crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la tasa o el monto del tributo, la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo.

El Art. 9 que se ocupa de los tributos en general, incluye en el parágrafo III a las Patentes Municipales, señalando que éstas tienen como hecho generador el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la autorización para la realización de actividades económicas.

El Art. 10 caracteriza a los impuestos como la obligación que tiene como causa un hecho generador una situación prevista por ley independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. En el caso de las Tasas, según el Art. 11 que señala que el hecho imponible en estos casos esta dado por la prestación de servicios de solicitud o recepción obligatoria o la realización de actividades sujetas a normas de derecho público por constituir una manifestación del ejercicio de autoridad.

La Ley Orgánica de Municipalidades, en su artículo 101, establece que son ingresos tributarios municipales los impuestos, tasas y patentes. El artículo 99 delimita el dominio tributario municipal en dos áreas, los ingresos municipales exclusivos entre los cuales están los impuestos a la propiedad inmueble, vehículos automotores, chicha con grado alcohólico, transferencias municipales de inmuebles y vehículos y tasas por servicios prestados y patentes.

Por otro lado está el dominio tributario de coparticipación respecto de participaciones que el Gobierno Central pudiese reconocer en su favor a través de ley.

En el grupo de exclusivos es posible hacer una división, dado que están los impuestos que no han sido creados por el municipio, porque proviene de una Ley votada por el primer Poder del Estado y que los atribuye para su percepción en favor de los municipios.

En cambio en el caso de las tasas y las patentes, los municipios tienen reconocida la potestad tributaria porque son éstos los que pueden crear dichos tributos con intervención del Senado de la República. El procedimiento consta de los siguientes pasos ¹³: a) elaboración por el ejecutivo edil que presenta al Consejo Municipal (órgano legislativo); b) esta instancia tiene la facultad de aprobar, modificar o rechazar la propuesta; c) si es aprobado, el Alcalde promulga la ordenanza y la remite al Ministerio de Hacienda para que emita un dictamen técnico, dentro de los 20 días, d) con las modificaciones pertinentes o con su aprobación técnica el Alcalde envía la ordenanza al Senado, e) que tiene un plazo de 60 días para aprobar las Ordenanzas, a cuyo vencimiento se produce su aprobación tácita. Una vez aprobada la Ordenanza de Tasas y Patentes, además de su publicación, entra en vigencia.

En el caso del dominio tributario de coparticipación que se refiere a impuestos de acuerdo con la Ley de Participación Popular los municipios perciben el 20% sobre las recaudaciones que se generan por el cobro de estos impuestos. A partir de la norma (843) puesta en vigencia en 1986, se eliminan las rentas destinadas y se instituye el régimen de coparticipación tributaria sobre siete impuestos de carácter nacional creados por dicha norma: IVA, IT, RC-IVA, IRPE, IRPB, ICE, ITG, GAC. Inicialmente estos impuestos se distribuían: a) gobierno central 75%, b) municipios, 10%, c) corporaciones de desarrollo, 10% y d) universidades públicas, el 5% restante. El factor de redistribución de impuestos correspondía a la jurisdicción donde se efectivizaba su recaudación, lo cual dependía del domicilio principal del contribuyente.

Con la Ley 1551 de Participación Popular dictada en abril de 1994, se instituyeron tres categorías de ingresos del Estado: a) nacionales: IVA, IT, RC-IVA, IRPE, ICE, ITG, ISAE, GAC, b) departamentales: regalías y c) municipales: IRPBI, IRPVA es decir sobre inmuebles urbanos y rurales como así también motorizados, excluyéndose a las corporaciones regionales del régimen de coparticipación y ampliándose hasta el 20% a los municipios, por haberse ampliado las competencia de estas últimos.

Esta normativa, modificatoria del régimen de coparticipación sobre los ingresos nacionales, reemplazó el factor de redistribución de ingresos antes basado en el domicilio del contribuyente por el de densidad poblacional, es decir que la transferencia de recursos de coparticipación a partir de su vigencia se aplica tomando como base la población asentada en cada jurisdicción municipal, fórmula que es más equitativa que el sistema anterior pero aun insuficiente dado el desequilibrio que acusa el territorio nacional entre las diversas zonas geográficas respecto de su copamiento poblacional.

Posteriormente, en el año 2005, se dictó la Ley de Hidrocarburos 3058 que creó el Impuesto Directo a los Hidrocarburos IDH, sobre el cual se instituyó también un régimen de coparticipación para Prefecturas, Municipios y Universidades; la proporción a favor de los municipios ha sido variable ya que del 34,48%, luego subió al 66.99%, que es distribuido a los municipios del departamento de acuerdo al número de habitantes de la respectiva jurisdicción municipal, establecido en el censo nacional de población y vivienda vigente¹⁴.

3.2 La Patente municipal

En el código tributario está clasificada como una categoría tributaria, ya que el Artículo 9.III de la Ley 2492 no la subsume como impuesto ni como tasa.

El autor nacional Dr. Oscar García señala que las patentes son cobros que efectúan los municipios dentro de su jurisdicción por la autorización que otorgan para el ejercicio de actividades económicas de distinto alcance.¹⁵

La jurisprudencia constitucional se refirió a la patente señalando¹⁶: "(...) constituye un permiso anual de la autoridad competente para el ejercicio de una determinada actividad, que se materializa a través de un pago en forma de tributo. El Art. 9.III del CTB señala que "Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas".

Los tipos que reconoce este tributo son: 1) Patentes a la autorización para la realización de actividades económicas, que a su vez se dividen en: 1.1 Patente de funcionamiento y 1.2 Patente de Espectáculos Públicos y Actividades Recreacionales, 2) Patente para la realización de actividades económicas y el uso y aprovechamiento de bienes de dominio público, que comprende: 2.1 patente de publicidad vial permanente, temporal y eventual; 2.2 patente de extracción de cuencas y ríos; 2.3 patente a las actividades económicas culturales con uso y aprovechamiento de bienes de dominio público; 2.4 patente de uso temporal de bienes públicos con fines económicos y 2.4 la Patente Única Municipal PUM

Se trata de patentes cuya principal diferencia radica en si la autorización involucra o no la utilización de espacios de dominio público. Tratándose de sitios privados la diferencia radica en si son actividades que implican espectáculos públicos y recreacionales o no lo implican. En el caso de la utilización de bienes de dominio público, están las que así estén asentadas en sitios privados implican una utilización de bienes públicos cual es el espacio visual en la ciudad, para evitar su contaminación; la explotación de dominio municipal como es el caso de cuencas y ríos de donde se extrae" agregados para la construcción; finalmente, la realización de actividades

culturales y actividades económicas en sitios públicos también está sujeta al pago de patentes.

El destino de su recaudación va al Fondo General Municipal¹⁷

3.2.1 Estructura de la patente municipal de funcionamiento para la realización de Actividades Económicas:

SUJETO ACTIVO	Gobierno Municipal
VENCIMIENTO	Ex post ya que la liquidación y pago se producen al año siguiente de la verificación del hecho generador, se paga por duodécimas considerando la alta o baja del negocio, según el SIN (NIT).
HECHO GENERADOR	Es la autorización o permiso anual para el funcionamiento de: Comercio, industria y servicios incluidas actividades independientes y libres de profesionales y técnicos actividades educativas y culturales con fines de lucro.
SUJETO PASIVO	Personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, con o sin personería jurídica.
EXENCIONES	<ul style="list-style-type: none"> • Asociaciones, fundaciones, instituciones religiosas, culturales, educativas, deportivas y gremiales con personería jurídica sin fines de lucro. • Primera actividad realizada por beneméritos de la guerra del Chaco e inscrita en el padrón de contribuyentes
EXCEPCIONES A LA EXENCION	Actividades realizadas por instituciones educativas, colegios particulares, institutos de educación superior, centros de enseñanza universidades privadas que generen ingresos provenientes de matrículas y pensiones.
BASE IMPONIBLE	<p>La Patente Unitaria Anual (PUA) resulta de una combinación entre superficie ocupada (cantidad de metros cuadrados) y la aplicación de factores de corrección.</p> <p>Intervienen factores de corrección (FC) que están dados por el tipo de actividad económica (TAE), la ubicación del establecimiento (casco urbano central, Trayecto Matriz TM o vía de acompañamiento VA).</p>
FC TAE y TM o VA	<p>La diferenciación de los factores de corrección por el tipo de actividad económica (TAE) procura ser un incentivo o desincentivo para la localización de la actividad económica, en un trayecto matriz (TM) o una vía de acompañamiento.</p> <p>El trayecto matriz se refiere a vías principales caracterizadas con alta cobertura en dotación de servicios públicos, concentración de actividad económica y uso intensivo de suelo urbano.</p>
FÓRMULA	Resulta del producto del PUA (localización de la actividad económica por la superficie ocupada) x por el factor de corrección (Tipo de actividad económica y trayecto matriz o vía de acompañamiento).
TRAMOS PARA EL PUA	Existen tres zonas y en su interior varias categorías que pueden llegar hasta ocho. El metro cuadrado puede ir de Bs. 0,40 hasta 19,00
TRAMOS PARA EL TAE	El factor va desde 0,40 (servicios sociales, educativos) hasta 2,00 (moteles).
TRAMOS PARA TM O VA	El factor va desde 0,70 hasta 1,00

3.3 Caracterización de la patente como especie tributaria

El tributo según el Hecho Imponible:

- a) Habilitación o licencia para el funcionamiento o actividad económica, independientemente de que exista o ganancia.
- b) Superficie ocupada y ubicación física del negocio.

La habilitación del local es independiente de la efectiva actividad económica del mismo, lo cual revela que el verdadero hecho imponible está dado por la licencia o autorización, que bien puede tener relación con el efectivo funcionamiento, razón por la cual el tributo se paga al final del periodo gravado. En efecto, el hecho generador está dado por la licencia, es decir la habilitación del establecimiento gravado, que depende de la solicitud de habilitación de la oficina o el establecimiento físico que sirve de soporte para su desarrollo. Entonces no es la actividad económica del comerciante la gravada sino la licencia de funcionamiento del establecimiento y el funcionamiento específico de dicho establecimiento, esto lo confirma el hecho que una actividad que se desarrolla en más de un recinto debe pagar por cada uno de ellos.

Según la base jurisdiccional:

El factor de conexión entre el hecho imponible y el sujeto activo, está dado por la localización del negocio.

El tributo según el esfuerzo administrativo que exige de parte del sujeto activo:

No hay esfuerzo administrativo específico; así lo revela el hecho que no se exija inspección previa salvo en determinados casos.

El tributo según su relación con la capacidad contributiva:

Su aplicación no depende de la percepción de ingresos, más bien de la mera habilitación de la actividad; su medida depende además de la localización del local físico donde se desarrolla la actividad. Existe un grado de ponderación indirecta de la capacidad contributiva en la medida que inciden en la patente el tamaño y localización del negocio, es un tributo selectivo.

Una de las causales de exención consiste en la no concurrencia del propósito lucrativo, con lo cual revela una relación directa con el propósito lucrativo.

El tributo según el factor personal:

El factor personal no es determinante en la medida que no discrimina la

personalidad del sujeto pasivo, salvo en el caso de la exención que se reconoce para los beneméritos.

El tributo según el tipo de actividad:

Es selectivo porque si bien se aplica a todas las actividades en general, inclusive de actividades independientes (profesiones liberales y oficios) y solo se reconoce una exención para el caso de los establecimientos educativos que no perciben ingresos, existe una alícuota diferenciada por tipo de actividad.

Es un tributo según la coparticipación:

Es exclusivo porque solo favorece al municipio local.

La descripción anterior del tributo¹⁸ en cuanto a los elementos técnicos nos permite establecer: La PUA (Patente Unitaria Anual) depende de la localización del establecimiento en zonas territoriales de la ciudad, diferenciadas en cuanto a su valor combinado con la superficie ocupada (SO). Al mismo tiempo la ubicación al interior de la zona económica es también determinante para el cálculo puesto que se diferencia si está en un trayecto matriz o vía de acompañamiento. Por ello existe un doble valor de la ubicación para fines de cálculo.

Sobre la base de sus elementos subjetivos, objetivos, técnicos y espaciales, a los fines de discernir si el tributo es un impuesto, tasa o contribución especial, propongo las siguientes reflexiones:

Si el hecho generador es en definitiva, la autorización o licencia administrativa la relación que existe con la superficie ocupada y su localización tiene una relación directa con el quantum del tributo, ya que dichos datos los que permiten cuantificar el tributo, la pregunta es ¿qué repercusión o incidencia tienen estos referentes respecto del esfuerzo de habilitación administrativa? Si es que hubiera una inspección previa también tendríamos una justificación, pero si se trata de una formalidad solamente, no hay justificativo.

Para ser una tasa, o sea una contraprestación a un servicio administrativo de habilitación tendría que existir una relación directa con los costos que demanda dicho servicio y por tanto deberían solamente servir para costearlos. Es cierto que la autorización que otorga el municipio representa una tarea administrativa institucional; sin embargo es meramente formal, no llega al punto de un servicio de ordenamiento territorial, peor aún que tenga como propósito o función la de garantizar que las instalaciones del sujeto pasivo cumplen con condiciones físicas arquitectónicas aptas para el desarrollo de su actividad. Por otra parte el hecho de que su destino no esté orientado a cubrir determinados servicios administrativos municipales sino a la caja común, desmiente el carácter de tasa.

Finalmente, la inclusión de factores de cálculo extraños al esfuerzo administrativo propiamente constituye elementos de distorsión para caracterizar este tributo como una tasa.

Si más bien nos enfocamos en la localización y el espacio ocupado como determinantes para la procedencia del hecho generador, al ser factores selectivos para la aplicación del tributo y que éstos a su vez pueden resultar representativos de la capacidad contributiva del sujeto pasivo podríamos concluir que se trata de un impuesto antes que de una tasa. El hecho de que tenga como destino la caja común también afirma este aserto. Sin embargo si fuese un típico impuesto, su exigibilidad o cobro no dependería de ninguna solicitud de habilitación o licencia; simplemente dependería del ejercicio de la actividad.

Podemos concluir entonces que no es tasa, porque no existe una relación clara y precisa entre los costos administrativos del servicio y la base de cálculo y su medida, estando más bien estos últimos vinculados con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, además de que su destino no es específico. Tampoco es impuesto, dado que existe una suerte de contra-prestación en su cobro.

El otorgamiento de la licencia por parte del municipio constituye una manifestación del ejercicio de autoridad, o sea que para el ejercicio de la actividad económica es una condición *sine quanon* solicitar la autorización municipal; pues bien, eso encaja perfectamente en la caracterización de tasa contenida en la Ley 2492.¹⁹ Sin embargo, consecuente con esta caracterización no tendrían que concurrir factores ajenos al hecho generador, es decir deberían estar limitados estrictamente a los costos de su otorgamiento que nada tienen que ver con la capacidad contributiva, como tampoco con el tipo de actividad, salvo en casos particulares en los cuales se ameriten inspecciones previas²⁰.

El hecho de "colar" o introducir elementos extraños al elemento constitutivo del hecho generador que es el servicio administrativo y que debería circunscribirse a sus costos efectivos, relacionándolos más bien con la capacidad contributiva, supone una distorsión que desvirtúa la naturaleza de tasa, convirtiendo el tributo en un híbrido, cuando su fundamento trasciende el mero hecho generador²¹. Al introducirse estos elementos en la base imponible, la medida resulta mayor, dejando esto al descubierto el verdadero propósito de dicho diseño.

3.4 La causa de la obligación tributaria

El amplio e interminable debate que se abrió en la doctrina del derecho civil sobre la teoría de la causa, fue trasladado al derecho tributario precisamente con referencia a los presupuestos de hecho de la obligación tributaria.

Si la causa se expresa o refleja en la base de cálculo, se podrá distinguir la categoría tributaria, es decir tasas, contribuciones o impuestos. Sin embargo hay quienes se inclinan por señalar que estas causas no deben responder necesariamente a criterios técnicos, bastará que la causa está dada por el mero imperio de la ley²².

Dino Jarach ya nos decía que si no se tuviere en cuenta la causa de la imposición, no podríamos distinguir más allá del "genus tributo" algo así como el tax de los americanos, es decir sin especies. Para sostener esto afirma que en materia de tasas y contribuciones o impuestos especiales, mejor dicho de afectación específica, el hecho gravado corresponde bien a un servicio individualizado en el contribuyente o bien en una "ventaja particular resultante para el sujeto pasivo de una obra o de un gasto público". En el caso de los impuestos D. Jarach defendía la necesidad de que detrás de la imposición debe haber una revelación de riqueza; en efecto, el poder tributario no puede manifestarse sobre circunstancias, hechos o actos que no revelen capacidad contributiva. Por ello concluye la clasificación tributaria señalando que los criterios elegidos por el legislador para someter a los contribuyentes al pago del tributo son solamente tres: cuando hay un servicio del estado, tasa; cuando hay una ventaja para el contribuyente o éste ha ocasionado un gasto, contribución y cuando hay manifestación de capacidad contributiva o revelación de riqueza, impuestos.

Ataliba señala que "es la materialidad del hecho descrito hipotéticamente por la hipótesis de incidencia, la que provee el criterio para clasificar las especie tributarias."²³ Continúa afirmando que "el principal carácter diferencial entre las especies tributarias radica en la conformación o configuración y consistencia del aspecto material de la hipótesis de incidencia". Para el profesor brasileño, al hacer una clasificación desde la perspectiva jurídica, se propone establecer la naturaleza y el contenido sustancial de los presupuestos legales de la obligación tributaria que equivale en definitiva en determinar la naturaleza sustancial de los hechos imponibles. Es precisamente con base en esta premisa que introduce el concepto de tributos vinculados y no vinculados es decir que, dependiendo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, habrá o no una actividad estatal. Por ello concluye que serán tributos vinculados aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste en la descripción de una actuación estatal (o una consecuencia de estas) y serán tributos no vinculados aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste en la descripción de un hecho cualquiera que no sea actuación estatal.

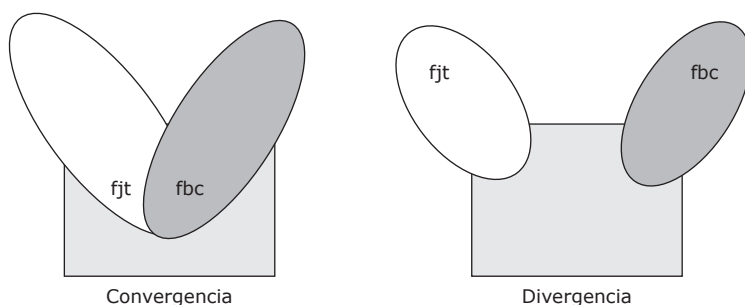
Si la materialidad del hecho descrito por la hipótesis demanda una actividad estatal, es vinculada; si dicha materialidad no está vinculada a una actividad estatal, sino a un hecho cualquiera, no será vinculada. Aclaremos que cuando se dice que se trata de una actividad que no implica una actividad estatal, se toma en consideración estrictamente al momento del hecho

generador; es decir por ejemplo, cuando alguien comercializa un producto, cuando percibe rentas, cuando importa, el Estado no realiza ninguna actividad a cambio, lo cual demuestra que la causa de la obligación tiene como origen el mero hecho de haber incurrido en la hipótesis de incidencia. Cosa distinta sucede cuando el Estado otorga certificados, expide documentos, realiza obras de mejoras; a tiempo de o como causa del tributo exigido al contribuyente. En el primer caso son impuestos y en el segundo, tasas y contribuciones.

Para Rubens Gomes de Sousa²⁴ es también la naturaleza del hecho generador el que permitirá definir si se trata de un tributo vinculado o no vinculado.

Paulo de Barros Carvahlo²⁵ también brasileño introduce los conceptos de hecho jurídico tributario (fjt²⁶) y hecho de la base de cálculo (fbc); siendo el primero el antecedente o supuesto y el segundo, la proposición base de cálculo incidiendo ambos sobre el mismo hecho pero abordándolo desde distintas perspectivas. Cuando existe una conexión lógica entre ambos conceptos respecto del hecho gravado que el autor denomina soporte fáctico, hay convergencia, si dicha conexión no es lógica más bien habrá divergencia.

Los siguientes gráficos extractados de su obra son ilustrativos respecto de ambas situaciones:



Tratándose de impuestos para Barros Carvahlo la divergencia puede denunciar la invasión de competencias tributarias; en materia de tasas, dicha incompatibilidad podrá “atacar” el principio de capacidad contributiva. Por ello destaca la importancia que tiene para la doctrina y jurisprudencia brasileñas, el papel de la base de cálculo.

Este rico debate, que ha ocupado a sobresalientes y connotados doctrinarios, confirma que el derecho tributario es una ciencia, que es posible y necesario indagar sobre la naturaleza de los presupuestos de hecho, sin limitarnos al aspecto exterior del tributo, debemos apuntar a su naturaleza más profunda, a la caracterización que es propia de cada especie

tributaria y que representa el puente entre la voluntad del legislador y el presupuesto material de la obligación. El sentido de utilidad de este ejercicio pasa por evitar que se produzcan excesos por parte del legislador, que no se instituyan tributos que supuestamente responden a una causa y sin embargo añaden o suman otras circunstancias ajenas para lograr un mayor rendimiento económico²⁷. Exigirle al legislador precisión y rigor científico en su formulación es en definitiva un garantía para el contribuyente.

4. Aspectos controversiales

Hacia la década anterior, el ejercicio de actividades independientes especialmente a nivel de gremios profesionales en el país determinó una suerte de resistencia al pago de este tributo, aduciendo una doble tributación. Esta posición puede resumirse en la siguiente argumentación: a) que la patente de funcionamiento a la actividad profesional tiene un objeto análogo al previsto por la Ley Tributaria (843), que grava el ejercicio libre de la profesión con una serie de impuestos como es el caso del IVA, RC-IVA, IT y IUE contenidos en la ley 843, b) sobre los cuales los Municipios se benefician con la coparticipación tributaria.

En aquel momento, la instancia que ejercía el control de constitucionalidad, es decir de manera anterior al funcionamiento del Tribunal Constitucional, era la Sala Plena de la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Esta instancia se pronunció²⁸ por que había doble tributación, en la medida que se repetía un hecho generador o imponible de la ley 843, contenido en el Art. 72, es decir del Impuesto a las Transacciones (IT) que grava el ejercicio de actividades económicas y que el municipio además coparticipa de dicho impuesto. El objeto gravado de esta licencia estaba dado por el ejercicio profesional.

Por su parte una vez constituido el Tribunal Constitucional en fallos sucesivos²⁹ ha concluido que el hecho generador o imponible es distinto, por cuanto en el caso de los impuestos contenidos en la Ley 843, estos están relacionados con los contratos de prestación de servicios que celebran estos profesionales y las utilidades que perciben, lo cual responde a un diferente objeto del contenido en la patente de funcionamiento que fija como hecho generador la autorización o permiso anual, -"no se grava el ejercicio profesional en sí o la prestación de servicios profesionales como tal"³⁰- para el funcionamiento del comercio, industria y los servicios en general en la jurisdicción municipal, incluyendo dentro del objeto de esta autorización municipal el ejercicio de las actividades libres e independientes realizadas por personas tales como profesionales y técnicos, concluyendo que no hay doble tributación.

5. El nuevo escenario normativo

El nuevo escenario normativo propuesto por la nueva Constitución en la materia que nos ocupa, establece las siguientes bases:

Reconoce la autonomía municipal cuyo ejercicio corresponde al Concejo Municipal y comprende las facultades deliberativas, fiscalizadoras y legislativas en el ámbito de sus competencias³¹. En materia tributaria dicha autonomía consiste en la facultad para crear y administrar impuestos de carácter municipal, con la limitación de no repetir hechos generadores análogos a los impuestos nacionales o impuestos departamentales. Se les reconoce también la facultad para crear y administrar tasas y patentes a la actividad económica; además de contribuciones especiales de carácter municipal³².

Una Ley de la República³³ deberá clasificar y definir los impuestos que pertenezcan al dominio tributario nacional, departamental y municipal. Ahora bien, la creación, supresión o modificación de los impuestos de dominio de los Gobiernos Autónomos entre ellos el municipal, debe observar las siguientes reglas:

- a) no repetir hechos imponible análogos a los impuestos existentes sean nacionales, departamentales o municipales.
- b) no podrán tener como objeto gravado los bienes actividades, rentas o patrimonios que estén localizados fuera de jurisdicción territorial; prohibición que se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
- c) no podrán obstaculizar la libre circulación y el establecimiento de personas, actividades o servicios dentro de la jurisdicción territorial respectiva y
- d) no podrán introducir factores de discriminación entre residentes y no residentes.

De lo anterior, queda claro que la nueva Constitución repite la tendencia anterior de atribuir a la patente municipal un carácter específico como si se tratara de algo distinto de las tres categorías tributarias: impuesto, tasa y contribución. Nuevamente, además, le atribuye una naturaleza municipal; sin embargo al relacionarla con las actividades económicas, está circunscribiendo la naturaleza del gravamen la autorización para su realización. Pues la autorización para el ejercicio de la actividad, en tanto sea tasa no corre el riesgo de repetir hechos imponible de otros tributos; en cambio si es impuesto cuyo hecho imponible es la percepción de ingresos potenciales, al estar éstos gravados por el IT y el IUE, hay lugar a que se configure la doble tributación, o por lo menos una superposición impositiva.

Los Concejos Municipales, dada su autonomía en materia legislativa, ya no requerirán de ninguna aprobación congresal lo cual significa que una vez establecida la clasificación de tributos con relación a las distintas potestades tributarias, o sea nacional, departamental y municipal, los Concejos

municipales podrán crear tributos en el marco de sus competencias con las limitaciones de no repetir los hechos imponible ya establecidos por otros tributos; de no exceder los límites territoriales del municipio; de no interferir la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividad o servicios y no discriminar a los no residentes de los residentes.

El circunscribir la patente municipal al desarrollo de actividades económicas, permite limitar el objeto del gravamen a la autorización y funcionamiento de ese tipo de actividades y no otras; sin embargo no caracterizarla como tasa da margen todavía a que se incorporen en el objeto gravado, aspectos o elementos que estén mas bien vinculados a la capacidad contributiva, los cuales no deberían ser relevantes tratándose de tasas; mas bien debería tomarse como base de calculo los costos ocasionados para otorgar la autorización.

6. A manera de conclusiones

- 6.1** La idea de municipio históricamente está ligada a la idea de tributo. Este antecedente nos permite afirmar que los municipios ejercitan legítimamente potestad tributaria. En Bolivia con la anterior Constitución estaba limitada, era derivada; en cambio a partir de la nueva Constitución este ejercicio será plena en el marco del régimen competencial que tiene reconocido.
- 6.2** En un escenario de concurrencia de potestades tributarias, su ejercicio requiere de normas claras y precisas que deslinden el marco de acción; para ello es fundamental la caracterización correcta de las categorías tributarias, así el marco normativo tendrá efectivamente la virtud de establecer los límites a los cuales se deben someter dichas potestades. En ese orden una primera condición es la clasificación de los tributos atribuidos a cada cual.
- 6.3** La incorporación de la figura de la patente municipal en anterior Constitución y en la actual sin caracterizarla bien como tasa o como impuesto, no contribuye a ese propósito, puesto que da lugar a que concurran elementos mixtos que pueden distorsionar la causa o razón de ser del tributo.
- 6.4** Las leyes marco en lo posible deben tener rango constitucional, lo ideal es que definan su naturaleza como tasa o como impuesto, a fin de que sus elementos objetivos y técnicos guarden relación. Al mismo tiempo prevengan los conflictos de superposición y doble tributación.
- 6.5.** En la medida que el ejercicio de los poderes tributarios esté claramente dividida, existe un menor margen para su funcionamiento discrecional, ello a su vez alienta que se instrumenten regímenes de co-

participación tributaria, los cuales tienen ventajas administrativas y económicas para los sujetos de la relación jurídico - tributaria.

- 6.6** Es necesaria la relación de congruencia, convergencia e integridad entre el hecho imponible y la base de cálculo o la "materia imponible", a este respecto es fundamental se debe observar el mayor grado de precisión en la descripción del hecho imponible; puesto que definirlo de una manera abstracta da lugar a subjetivismos que no contribuyen a una correcta caracterización de los demás elementos constitutivos. Su versatilidad, porque es adaptable a distintas bases de cálculo; no debe confundirse con una potencialidad ilimitada desde el punto de vista conceptual y técnico; puesto que precisamente de ello dependerá su verdadera naturaleza.
- 6.7** Es innegable que el tema se ha venido manejando de una forma excesivamente pragmática y con poco rigor técnico, lo cual es incompatible con la seguridad jurídica³⁴ que deben tener los sistemas tributarios. La experiencia de aquellos países donde han proliferado litigios en los tribunales, precisamente con el propósito de discernir la naturaleza de tributos que no son claros ni precisos y dan lugar a la superposición o doble tributación, debe ser asimilada por el nuestro estableciendo una ley marco clara, precisa y que fije límites para el ejercicio de la potestad tributaria estableciendo parámetros conceptuales y técnicos respecto de los elementos constitutivos de los tributos.
- 6.8** Es por eso que la ley marco que debe ordenar el ejercicio de los poderes tributarios, está en la necesidad de caracterizar la patente municipal asimilándola a un tipo tributario específico, recomendable como tasa, pero si se pretende darle la naturaleza de impuesto, tendría que definir claramente sus elementos constitutivos.

NOTAS

¹ Según los Arts. 323.II y 304.12 se reconocen 4 niveles de potestad tributaria, la nacional a cargo de la Asamblea Plurinacional, la autonómica departamental a cargo de la Asamblea Departamental, la municipal a cargo del Concejo Municipal y la indígena originaria campesina.

² Siguiendo la definición original de la palabra, una de las finalidades de la legislación sobre las patentes es la de inducir al inventor a revelar sus conocimientos para el avance de la sociedad a cambio de la protección durante un periodo limitado de tiempo. Luego la patente garantiza la exclusividad o monopolio en la explotación de la invención, marca o registro durante un cierto tiempo.

³ En los EE.UU. la ley estipula que una patente puede ser otorgada a cualquier persona por la invención o el descubrimiento de artes, maquinaria, fabricación o composición de materia útil o para cualquier mejoramiento nuevo. Esta sujeta al pago de determinados costos.

⁴ Información que cursa en heraldicaoficial.jalisco.gob.mx/fuentes.html

⁵ Si bien esta vigente ya el nuevo texto constitucional desde Febrero del presente año, sin embargo las leyes tributarias que todavía rigen en el país tienen como fundamento la anterior Constitución, por esa razón el sistema que se describe corresponde a dicha normativa.

⁶ Si bien esta vigente ya el nuevo texto constitucional desde Febrero del presente año, sin embargo las leyes tributarias que todavía rigen en el país tienen como fundamento la anterior Constitución, por esa razón el sistema que se describe corresponde a dicha normativa.

⁷ Si bien esta vigente ya el nuevo texto constitucional desde Febrero del presente año, sin embargo las leyes tributarias que todavía rigen en el país tienen como fundamento la anterior Constitución, por esa razón el sistema que se describe corresponde a dicha normativa.

⁸ “Villegas, citado por Evans, 1999, p. 71” | en <http://barinas.una.edu.ve/luis-tesis.pdf>.

⁹ El curso armado en los mares conforme lo afirma Jarach citado por Villegas, Héctor ob.cit. pg. 699

¹⁰ Harold Ferney Parra Ortiz El Impuesto de Industria y Comercio Editorial Temis Bogotá, 2004 pg. 1

¹¹ Vizcaino Garcia, Catalina Derecho Tributario Tomo III Parte Especial editorial Depalma Bs. As. 1997 pg. 301

¹² Si bien esta vigente ya el nuevo texto constitucional desde Febrero del presente año, sin embargo las leyes tributarias que todavía rigen en el país tienen como fundamento la anterior Constitución, por esa razón el sistema que se describe corresponde a dicha normativa.

¹³ Arts. 12. 10; 20; 44.2 y 105 de la LOM.

¹⁴ La norma distingue entre departamentos productores y no productores, los primeros reciben el 12,5% de los recursos del IDH, en cambio los últimos la mitad, o sea 6,25; es sobre estos montos que se aplica la coparticipación.

¹⁵ Manual Tributario Boliviano 1era. Edición Editorial La Razón La Paz, 2008

¹⁶ SC 28/2004

¹⁷ Según el presupuesto del GMLP (2009), en la partida de ingresos por Tasas, Derechos y otros Ingresos, dentro de los cuales se encuentra la recaudación por patentes municipales por funcionamiento de actividades económicas permanentes y eventuales, incluida la

publicidad y propaganda y otras se estiman en Bs10.426.115, lo cual dentro de los ingresos totales del municipio para la gestión estimados en Bs, 1.729.799.688 tienen una proporción muy disminuida.

¹⁸ Basada en la OM 555/2004 Y 61/2005 TO de Patentes para la gestión 2005 del Municipio de la Paz.

¹⁹ Art. 11 Parágrafo I numeral 2.

²⁰ "Mientras la capacidad económica constituye el fundamento jurídico del impuesto, no lo es de la tasa, que encuentra su razón de ser en ese gasto provocado o en ese perjuicio ocasionado". Expresión que corresponde al autor L. Mateo Rodríguez citado por A. Benítez en "El Concepto de Tributo" en el texto El Tributo y su Aplicación Perspectivas para el Siglo XXI Marcial Pons Bs. As. 2008 Tomo I pág. 33.

²¹ "Es de esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en la medición o cuantificación del alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma y no en base a la renta, ingresos o patrimonio del contribuyente o en el valor de los bienes o actos jurídicos a los cuales se refiere la actividad estatal correspondiente." Expresión que corresponde al autor uruguayo JL Shaw citado por A. Benítez ob cit. pág. 34.

²² En materia de los impuestos, el presupuesto de hecho no tiene características propias. Por ejemplo, para Blumenstein, Gianini y Otto Mayer cualquier hecho es de por si idóneo para constituir un hecho imponible.

²³ Gerardo Ataliba en Hipótesis de Incidencia Tributaria pg. 142

²⁴ Citado por Gerardo Ataliba ob. cit. pagina 143

²⁵ Derecho Tributario "Fundamentos jurídicos de la incidencia" Bs. As. Argentina Editorial Abaco de Rodolfo Depalma 1998 pg. 202

²⁶ La inicial f corresponde a la expresión en portugués "fato" que expresa acto.

²⁷ En la doctrina este fenómeno se conoce como impuestos disfrazados.

²⁸ Auto Supremo 59/97 Sala Plena Excma. Corte Suprema

²⁹ SC 0028/2004 de 31 de marzo de 2004; SC 18/2000, de 19 de abril, SC 61/2000, de 30 de agosto del mismo año, S.C. 84/2003 de 1ro. septiembre de 2003 entre otras.

³⁰ Cita textual del fallo 028/2004 de 31 de marzo de 2004.

³¹ Art. 283

³² Art. 302 parágrafo I numerales 19 y 20

³³ Art. 323 III y IV

³⁴ Principio que en opinión Alejandro Altamirano (argentino) es sinónimo de Estado de Derecho, pero que por la arbitrariedad con la que se fijan algunos tributos municipales no se cumple. Derecho Tributario Mepal. Bs. As. Ad- Hoc 2001 pg. 214

Mauricio A. Plazas Vega*

**Nociones generales sobre el
hecho imponible y el hecho
generador de la obligación
tributaria sustancial.
Comentarios sobre el Código
Tributario Boliviano**

* Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

Sumario. El *hecho imponible* es el eje o núcleo del vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado; en ese sentido, esta ponencia se separa de las tesis “procedimentalistas”, o de la “función tributaria”. En el presente escrito se hace una breve referencia a la distinción entre *hecho imponible* y *hecho generador*. El *hecho imponible* es el acontecimiento económico que el legislador pretende gravar, y el *hecho generador* es el presupuesto fáctico en virtud de cuya ocurrencia nace la obligación tributaria. También en este aspecto, el del momento en que nace la obligación tributaria, el autor discrepa de los planteamientos del maestro BERLIRI, sobre el nacimiento en el momento en que se profiera el acto liquidatorio, los cuales se proyectan actualmente en las tesis procedimentalistas sobre la “función tributaria”, y sigue, en cambio, el legado de GIANNINI, acogido por la mayor parte de la doctrina latinoamericana, y naturalmente por su Modelo de Código, sobre la naturaleza declarativa, y no constitutiva, del acto liquidatorio. Finalmente, se ocupa de cada uno de los aspectos que configuran el *hecho generador*.

Sección I. Nociones generales

El elemento fundamental del impuesto y, por ende, de la relación jurídico-tributaria es el presupuesto previsto por la ley para que, en virtud de su ocurrencia, nazca la obligación tributaria. Las normas tributarias, como en general las disposiciones que regulan los derechos y las obligaciones correlativas, consagran supuestos de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de la prestación a cargo del sujeto pasivo sustancial o instrumental (contribuyente o sustituto) y a favor del sujeto activo.

Ese presupuesto fáctico de la obligación tributaria sustancial recibe en la doctrina diferentes denominaciones. Con mucha frecuencia se alude al *hecho gravado*, al *hecho imponible* o al *hecho generador* y en ocasiones al *hecho impuesto*, con la idea de resaltar el poder de imperio del Estado, materializado en el tratamiento tributario del hecho o acontecimiento. En no pocos casos los autores identifican los términos en comentario y no hacen diferenciación alguna entre el *hecho imponible* y el *hecho generador*. Y en la legislación boliviana, en particular, el artículo 18 del Código Tributario considera sinónimas las dos denominaciones.

Sin embargo, y como preámbulo al análisis del tema, es del caso advertir que, para el autor de esta ponencia, el *hecho imponible* y el *hecho generador* son conceptos interrelacionados pero no iguales y que, por otra parte, el *hecho imponible* es *hecho gravado* mediante la realización del *hecho generador*. Del propio modo, debe observarse que el término *hecho impuesto* ha sido más el fruto del análisis del poder tributario que una concepción doctrinaria del elemento objetivo de la prestación fiscal.

I. El hecho jurídico y el hecho gravado

Según se expresó, el *hecho imponible* es *hecho gravado* mediante la ocurrencia del *hecho generador*. El estudio del concepto *hecho gravado* implica, en primer término, ubicarlo respecto de la noción general del *hecho jurídico*. ALESSANDRI y SOMARRIVA, en su *Curso de derecho civil*, se refieren a los *hechos simples* o *materiales* como los acontecimientos que ocurren en el mundo, bien por obra de la actuación del hombre o bien por fuerza de la naturaleza misma, y a *hechos jurídicos* como acontecimientos que producen, o pueden producir, consecuencias en derecho. Por ende, el *hecho jurídico* comprende no solo los sucesos ajenos a la voluntad humana sino también los acontecimientos generados como consecuencia de la conducta del hombre. Desde este punto de vista, los profesores chilenos plantean tres categorías de *hechos jurídicos*, a saber: los *hechos jurídicos propiamente tales*, o sucesos de la naturaleza que tienen consecuencias jurídicas, como ocurre con el nacimiento o la muerte de una persona. Los *hechos jurídicos voluntarios* (generalmente conocidos como *actos jurídicos*), cuya ocurrencia se debe a la actuación del hombre intencionalmente encaminada a producir efectos en derecho, como ocurre con los contratos. Y, finalmente, *hechos jurídicos voluntarios pero realizados sin la intención de producir efectos jurídicos*, acontecimientos en los cuales interviene la actividad humana pero sin mediar intención alguna de generar consecuencias jurídicas, como ocurre con los delitos y cuasidelitos o con actos aparentemente intrascendentes del hombre que, no obstante, producen efectos en derecho¹.

El *hecho gravado*, y específicamente el *hecho generador*, en materia tributaria, puede comprender cualquiera de las modalidades mencionadas del *hecho jurídico*, de manera que los acontecimientos, endilgables o no a la actividad humana, en cuanto sean indiciarios de potencialidad económica y capacidad contributiva, pueden ser presupuestos de la obligación tributaria.

II. El hecho imponible y el hecho generador

Es de trascendental importancia diferenciar los conceptos de *hecho imponible* y *hecho generador*. Consecuencia inequívoca de esa distinción es la consideración del *vendedor* como un verdadero sustituto tributario del comprador en el *impuesto sobre el valor agregado*.

La identificación de esas dos denominaciones como sinónimas ha dado lugar a que no pocos autores y regímenes tributarios califiquen al llamado *responsable* del *impuesto sobre el valor agregado* como *contribuyente* (y no simplemente *sustituto*) del gravamen, en total contraste con la realidad, porque normalmente quien asume finalmente el impuesto, y ostenta por consiguiente la condición de *contribuyente* es el consumidor; es decir, una

persona distinta de quien es vinculado por la ley como *sujeto pasivo* o *deudor* de la obligación tributaria.

Todo impuesto, como dice el tratadista colombiano ALEJANDRO RAMÍREZ CARDONA, recae sobre la renta, bien por razón de su percepción (impuesto a la renta), bien como consecuencia de su gasto (tributos al consumo, como el impuesto sobre el valor agregado), o bien en virtud de su capitalización (v. gr., impuesto predial)². A su vez, los impuestos, en mayor o menor grado, inciden sobre potencialidades económicas y, por consiguiente, tienen normalmente su fundamento en la capacidad contributiva del destinatario económico del tributo. No obstante, unos tributos (los *personales* y *directos*) contemplan en su régimen normas directamente relacionadas con la capacidad en particular del contribuyente, mientras que otros (los *reales* y, generalmente, *indirectos*) tienen en cuenta la eventual incidencia en los destinatarios económicos sobre la base de la política fiscal y en forma general, de tal manera que los tratamientos preferenciales se basan en factores tales como la participación porcentual de ciertos consumos en la canasta familiar o el índice de determinados gastos considerados "suntuarios" (como ocurre con el impuesto sobre el valor agregado). Empero, independientemente de la forma en que se atiendan los principios de *equidad* e *igualdad* tributarias, lo cierto es que los impuestos hallan su razón de ser en un acontecimiento o suceso económico.

El *hecho imponible* en opinión de RAMÍREZ CARDONA, es "[...] el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del *hecho generador* imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación". El *hecho imponible*, por consiguiente, no necesariamente coincide con el *hecho generador*, porque el *hecho económico* en que consiste no siempre se confunde con las manifestaciones externas en virtud de las cuales se supone su ocurrencia³.

ROBERTO TAMANGO, por su parte, defiende también la diferencia entre el *hecho imponible* y las formas o índices exteriores de su realización en los siguientes términos: "[...] Un hecho humano ó el negocio jurídicoó tiene dos enfoques completamente distintos que no deben ser confundidos. Por una parte, es una manifestación de la autonomía de la voluntad mediante la cual se crean o transmiten derechos, cuyas formas son legisladas por el derecho privado; pero esa misma conducta es una expresión de riqueza, hecho imponible, que el Estado grava con prescindencia de los modos y formas con que las partes lo han dotado"⁴.

El *hecho jurídico* tipificado en la norma que crea el impuesto es lo que la doctrina denomina *hecho generador* y, como ya se explicó, se determina por acontecimientos cuya ocurrencia permite presumir que igualmente se ha realizado el *hecho imponible*. Asimismo, el *hecho generador* no comprende únicamente un aspecto objetivo (hecho en sí mismo considerado)

sino que cobija, además, aspectos personales, espaciales y temporales a los cuales se refiere este ensayo más adelante.

La definición propuesta por el tratadista argentino HÉCTOR B. VILLEGAS para el *hecho imponible* es aplicable a lo que aquí se denomina *hecho generador*: “[...] El hecho imponible (hecho generador, para quienes consideramos diferentes los conceptos de hecho imponible y hecho generador) es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”⁵.

Aclarada la diferencia entre el *hecho imponible* y el *hecho generador* pueden mencionarse, a título de ejemplo, uno y otro factor del presupuesto fáctico de la prestación tributaria en los tributos sobre la renta y sobre el valor agregado. En el impuesto sobre la renta, el *hecho imponible* es la obtención de un ingreso (percepción) constitutivo de renta y susceptible de capitalización, y el *hecho generador* es esa misma *realización* del ingreso. En el impuesto a las ventas, el *hecho imponible* es el consumo (gasto) y el *hecho generador* es la *venta*, la *importación* o la *prestación del servicio* según el caso⁶.

En el impuesto sobre las ventas, como se observa, son diferentes los titulares del *hecho imponible* y del *hecho generador*. Los primeros son los consumidores o destinatarios económicos del tributo (compradores o beneficiarios de los servicios gravados). Los segundos, en cambio, son los sujetos pasivos o simplemente deudores (vendedores y contratistas que prestan servicios gravados, sustitutos tributarios). Si bien el *hecho imponible* es determinante en el impuesto, como que sin su ocurrencia no se causa el gravamen, es el *hecho generador*, como *hecho jurídico* indicador del *hecho imponible*, el elemento objetivo cuya configuración consolida la relación jurídica entre los sujetos activo y pasivo de la obligación. De allí que si bien el vendedor o el contratista que presta el servicio gravado son verdaderos *sustitutos tributarios*, de manera que desplazan en la relación jurídica a los *destinatarios económicos* o *contribuyentes* al punto de ser vinculados a la prestación “en su lugar”, es claro que el derecho de crédito del sujeto activo trae consigo la obligación correlativa de los dichos *sustitutos tributarios*.

El sujeto activo no puede pretender del *contribuyente* (titular del *hecho imponible*, consumidor) el cumplimiento de la prestación, en razón de que no es parte en la relación jurídico-tributaria.

Empero, dos consideraciones deben formularse al respecto:

En primer término, que la condición de *sustituto tributario* del vendedor o contratista es la razón por la cual las normas tributarias regulan la denominada *acción de regreso* (*rivalsa*) que tiene el *sustituto* contra el *destinatario económico*.

Y, en segundo lugar, que el papel predominante, como *causa material* de la obligación tributaria, del *hecho imponible*, explica suficientemente el contenido de las normas que regulan los casos de devoluciones, nulidades o decisiones con respecto a las ventas gravadas. Cuando se efectúa la venta, según se ha explicado, se configura el *hecho generador* (en la medida en que concurren todos los aspectos que lo integran) y si el *deudor tributario* demuestra que no tuvo ocurrencia el *hecho imponible* (por no haberse efectuado el “consumo” en virtud de la devolución del producto por el comprador al vendedor o de nulidad, rescisión o resolución de la operación), tiene derecho a deducir del impuesto a cargo el valor del gravamen atribuible a las operaciones constitutivas del *hecho generador*.

En conclusión, es posible que efectivamente se realice el *hecho generador* o *presupuesto legal hipotético o condicionante* pero que, no obstante, el *hecho imponible* no tenga ocurrencia y, por tal razón, pueda el *sustituto fiscal* titular del *hecho generador* detraer el impuesto respectivo, que carece de fundamento económico.

III. Elementos que configuran al hecho generador

Como se expresó en el punto anterior, la ocurrencia del presupuesto legal hipotético (*hecho generador*) no es suficiente para que se cause o se consolide en forma definitiva la obligación sustancial tributaria porque, ante todo, se requiere forzosamente el “acaecimiento” del *hecho imponible*, hecho económico que es inmanente a la relación jurídica tributaria y cuya relación con el *hecho generador* bien puede compararse con la que existe entre la *causa* y el *efecto*. El *hecho imponible* es la *causa* y el *hecho generador* el *efecto*, aunque no siempre en el tiempo el primero preceda al segundo. El *hecho imponible*, para utilizar una expresión aristotélica, es ontológicamente anterior al *hecho generador*, no obstante que en algunas ocasiones su ocurrencia concreta sea posterior. Por eso el *hecho generador*, como efecto, es tan solo un índice, una manifestación externa que permite inferir el probable acontecimiento económico constitutivo del *hecho imponible*.

De otra parte, el *hecho generador* es un *presupuesto legal* que indefectiblemente debe estar consagrado en la disposición legal que crea el impuesto. Como dice GIORGIO TESORO, “[...] la obligación tributaria surge en cuanto exista el presupuesto de hecho (o situación de hecho; según los alemanes *Tatbestand*) que las leyes tributarias han señalado como motivo de la imposición; faltando el presupuesto de hecho, la obligación tributaria es nula o anulable (en realidad no existe)”⁷.

Principio fundamental del *Derecho tributario* y, por esencia, del *hecho generador*, es el de *nullum tributum sine lege*, en virtud del cual “no surge

una pretensión de la administración del tributo y de una manera más correspondiente una obligación para el particular, si una ley en sentido material, y no solo formal, no prevé el *hecho jurídico* que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación y la medida de estos (...)⁸.

Empero, esa ocurrencia del *hecho imponible* en virtud de la cual lo pagado a título de impuesto adquiere la condición de ingreso definitivo e irreversible en favor del Estado no es fácil de determinar en el tiempo. Es sabido que los bienes desde el punto de vista del uso acorde con su naturaleza, pueden clasificarse en *consumibles* o *no consumibles* según la utilización determine su consumo de modo inmediato. También es conocida la clasificación de los bienes según sean durables o no durables, propia de consideraciones económicas y financieras, para establecer reglas de depreciación o amortización. Los propios servicios, si bien en la mayor parte de los casos se consumen en forma concurrente con su utilización, en ocasiones se traducen en un resultado cuyo uso por el destinatario no se puede precisar en el tiempo.

Como se observa, sería ilusorio pretender que el nacimiento efectivo de la obligación tributaria depende de la realización material del acto de consumo. Por ello, los ordenamientos tributarios optan por acudir a ficciones definitorias de acontecimiento imponible vgr. la fecha de emisión de una factura, la fecha de la entrega del bien enajenado, la fecha de terminación del servicio o la fecha del pago del precio por parte del comprador del bien o destinatario del servicio.

Pero es posible que esa ficción, en definitiva, no llegue a tener una expresión real, como ocurre cuando por haberse emitido una factura de venta se causa el tributo y se paga al Estado pero posteriormente se rescinde la venta. En ese caso, por haber evidencia de que el hecho imponible no tuvo real ocurrencia, el Estado debe retornar al *deudor* o *sustituto tributario* la suma recibida a título de impuesto por la operación rescindida. El vendedor, a su turno, ha de hacer lo propio en favor del comprador.

Analizada la necesaria inmanencia del *hecho imponible* en relación con el *hecho generador* y su forzosa tipificación en la norma legal tributaria, resulta indispensable el estudio de los diversos aspectos del *hecho generador*, y por ende del *hecho imponible*, que deben concurrir en cada caso para que se cause el gravamen. Porque, no basta con el simple acontecimiento, endilgable o no a la voluntad humana, sino que además se requiere que tal *hecho* se realice con concurrencia de todos los aspectos que lo delimitan. Es ese el contexto de la doctrina sobre los *aspectos del hecho generador*, que se expone en la siguiente sección⁹.

Sección II. Los diversos aspectos del hecho generador de la obligación tributaria

1. El aspecto material del hecho generador

Es el hecho o acontecimiento contemplado en la norma tributaria como determinante de la obligación del *sujeto pasivo*, en la medida que concurra con los demás elementos del *hecho generador*. El aspecto material es la descripción del hecho vinculado al *sujeto pasivo*, mediante el cual se manifiesta la realización del *hecho imponible*. El *elemento material*, como dice VILLEGAS, siempre presupone un verbo predicable del *sujeto pasivo* (*hacer, dar, realizar, permanecer, poseer, etc.*)¹⁰. En el impuesto sobre el valor agregado (iva), el aspecto material del *hecho jurídico generador*, el verbo atribuible al *responsable*, consiste en *vender o importar* bienes corporales muebles no excluidos, o en *prestar* los servicios gravados.

De otra parte, la "descripción" normativa del *hecho jurídico* trae también una implícita o expresa referencia a la *materia imponible*, entendida como "elemento económico sobre el que se asienta el impuesto y en el que directa o indirectamente tiene su origen", y que puede estar representada por "un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital", según el impuesto de que se trate¹¹.

2. El aspecto personal del hecho generador

A. Crítica a la denominación "contribuyente" para identificar al deudor de la obligación tributaria.

Sea lo primero advertir que la denominación *contribuyente*, para identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, así se haya convertido en una tradición en la doctrina y en las normativas, no es la más apropiada porque no corresponde ni a la totalidad de las modalidades de tributo ni, en general, a la naturaleza obligacional del vínculo que le sirve de referencia. El término adecuado para identificar al sujeto pasivo del tributo, como en toda obligación, es el de *deudor* y, acaso, si se quiere, el de *deudor tributario*. Que la identificación del *deudor tributario* con el nombre de *contribuyente* es imprecisa y conduce a equívocos, dudas y discusiones, muchas veces innecesarias, lo demuestra la total imposibilidad de hacerla extensiva a quienes han de obrar como obligados tributarios en el *impuesto sobre el valor agregado* (Iva).

Lo anterior se pone de manifiesto en los siguientes *memorandum* y *propuesta* que planteó el profesor EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, relacionadas con el *tema número*

uno sobre "sujeción pasiva y responsables tributarios", del cual fue relator general:

Memorandum

"Puede sorprender a la Asamblea que siendo el tema del sujeto pasivo del Iva uno de los grandes problemas abordados en las distintas ponencias nacionales, comunicaciones y, consiguientemente, también el resumen del relator general, no aparezca recogido en las recomendaciones que la Comisión de Trabajo presenta. Debo confesarles que el primer sorprendido es quien les habla; pero para que no parezca que la omisión obedece a descuido o desidia de la Comisión, es necesario dejar constancia de que la Comisión trabajó, discutió y polemizó ampliamente sobre el tema, llegándose a presentar hasta cuatro proyectos alternativos, que en último término, por renuncia de dos de los proponentes, quedaron reducidos a los dos que a continuación se citan:

"Propuesta del relator general

"Particulares dificultades presenta la delimitación del sujeto pasivo contribuyente en el caso del Iva, por la sencilla razón de que en este impuesto se ha roto el tradicional hilo conductor que une la capacidad económica, el hecho imponible y el pago de la deuda tributaria. Al disociarse la realización del hecho imponible de la capacidad jurídicamente gravable a través del mecanismo de la repercusión legal obligatoria, las soluciones dogmáticas hasta el presente conocidas resultan poco satisfactorias para explicar el fenómeno descrito, por lo que se hace necesaria una mayor profundización en su estudio e intentos de sistematización.

*"Proyecto sustitutivo de los doctores
Alberto Faget y José Bordolli*

"En los impuestos cuyo *hecho generador* es un negocio en el que intervienen diversos sujetos, el legislador se encuentra habilitado para gravar la capacidad contributiva de uno de ellos a quien, en consecuencia, designa como único contribuyente.

"Esta calidad no se pierde por el hecho de que la ley imponga la discriminación del impuesto en la documentación respectiva, ni por la eventual traslación económica que ese contribuyente realice a su contratante.

"[...]

"La propuesta del relator general obtuvo trece votos y la de los doctores Faget y Bordolli diez, pero siendo necesarios *catorce* votos para que una propuesta de la Comisión pueda prosperar, y no siendo posible llegar a ningún acuerdo de compromiso entre ambas posiciones, el reglamento por

el que se rigen las Jornadas impide en este momento cualquier solución distinta a la escueta relación de los hechos que acabo de someter a su consideración”.

No se necesita mayor esfuerzo para concluir que la verdadera causa de todas esas indefiniciones es la insistencia en pretender designar al sujeto pasivo de la obligación tributaria con el nombre de *contribuyente* sin ninguna necesidad porque la referencia al mismo como *deudor*, o *deudor tributario*, es suficiente.

En realidad, el *deudor tributario*, como persona contra la cual el Estado puede ejercer el *derecho subjetivo de crédito* por el importe del tributo y demás erogaciones complementarias, para volver a la denominación materia de esta crítica, puede serlo en condición de *contribuyente* o de *sustituto del contribuyente* o, en ocasiones, de simple *agente de retención* o de *percepción*. Y el *contribuyente*, sin la menor duda, no es otro que el *destinatario económico* del tributo o, como en ocasiones se le denomina, el *sujeto de la incidencia tributaria*. Así, en el Iva el *vendedor del bien* o *prestador del servicio* de que se trate es un *deudor tributario*, pero no en condición de *contribuyente* sino de *sustituto del contribuyente*¹².

Ocurre con frecuencia que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no se menciona de manera expresa en la ley, lo cual no es óbice para que, dada la inequívoca vinculación del elemento subjetivo con el material o fáctico de la relación jurídico-tributaria, se infiera que el sujeto pasivo es el titular del *hecho generador*. En otros casos, como ocurre con el *impuesto sobre el valor agregado (iva)*, la ley determina en forma expresa quiénes son los sujetos pasivos y, como natural consecuencia de la concurrencia de los diversos aspectos del *hecho jurídico generador*, cada uno de ellos es la persona a la cual se le puede atribuir el “verbo”, la conducta o actividad que constituye el aspecto material del “hecho”.

B. No siempre el “deudor tributario” lo es como “contribuyente” - la sustitución tributaria.

De otra parte, el sujeto pasivo de quien se predica el *hecho generador* no necesariamente coincide con el titular del *hecho imponible* porque, como ya se mencionó, el fenómeno de la repercusión del gravamen puede determinar la diferenciación entre el contribuyente *de iure*, más exactamente *deudor* o *sustituto* y el contribuyente *de facto*, más exactamente *contribuyente* y, con arreglo a ciertas condiciones, la vinculación obligacional del sujeto activo con un *sustituto tributario* que desplaza de la relación jurídica a la persona ejecutora del *hecho económico*.

En ocasiones, la ley involucra como elemento fundamental del *hecho jurídico* factores tales como la nacionalidad o la residencia del sujeto pasivo,

como es el caso de los regímenes de los diferentes países relacionados con el *impuesto sobre la renta*¹³. No ocurre lo propio con el *iva*, en el cual la configuración del *hecho jurídico generador* únicamente implica, en el aspecto personal, que quien ejecuta la operación gravada tenga la condición de *responsable* sin que su residencia, domicilio o nacionalidad condicionen en absoluto la causación del impuesto. En buena parte, la diferencia se explica por la naturaleza del *iva* y, primordialmente, por la condición del *responsable* de *sujeto pasivo jurídico* y no *económico*.

Cuando los ordenamientos acuden a ese tipo de consideraciones sobre nacionalidad, residencia o domicilio, suelen hacerlo para facilitar la dinámica del tributo en los negocios internacionales, y no porque se acojan los criterios que orientan la imposición personal.

C. Agentes de retención y agentes de percepción- diferencia con la "Sustitución Tributaria".

En estos comentarios sobre la *sujeción pasiva tributaria* es del caso aludir a los *agentes de retención* y *de percepción* a que se refieren los artículos 30 y 31 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, cuyos textos son los siguientes:

Art 30.- "Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente".

Art 31.- "Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención, responderá solidariamente.

"El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen".

El Código Tributario de Bolivia, por su parte, alude, en su artículo 25, al *sustituto tributario* como "la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales". Y, a renglón seguido, precisa que tienen esa condición los *agentes de retención* y los *agentes de percepción*.

Del Modelo de Código Tributario para América Latina es de observar que no acogió la figura de la *sustitución tributaria*, sino que se limitó a precisar que en el lado pasivo de la obligación tributaria pueden encontrarse

el *contribuyente* o los *responsables* y, entre estos últimos, los *agentes de retención* y los *agentes de percepción*.

De lo previsto en el Código Boliviano es de observar la notoria influencia del artículo 32 de la Ley General Tributaria de España, y con ella de buena parte de la doctrina de ese país, al calificar, ab initio, al *agente de retención* y al *agente de percepción* como *sustitutos del contribuyente*.

Empero, los *agentes de retención* y de *percepción* pueden o no ser *sustitutos* del *contribuyente* y, en consecuencia, no resulta acertado calificarlos de manera genérica como tales.

Recuérdese, al respecto, que en lo que atañe a los *agentes de retención* su responsabilidad no se configura normalmente "en lugar" sino "al lado" del *contribuyente*, motivo por el cual las normas suelen prever una *responsabilidad solidaria* entre esos dos sujetos del lado pasivo de la obligación tributaria. Por tal razón, el *contribuyente*, por lo general, no queda relevado de la obligación tributaria sustancial ni del cumplimiento de las obligaciones formales. Acaso podría llegar a reconocerse, aunque no en sentido estricto ni riguroso, una suerte de *sustitución tributaria* en aquellos casos en los cuales el importe retenido por el *agente de retención* equivale al monto del impuesto que debe sufragar el *contribuyente* y este último es liberado de la obligación de presentar declaración tributaria. Empero, según lo establece el numeral 4º del artículo 25 del Código Boliviano, sólo si se realiza la retención el "sustituto" es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido y si no se realiza ese mismo "sustituto" responde solidariamente con el contribuyente. Con lo cual, en definitiva, la pretendida "sustitución tributaria" no existe realmente porque, como con tanto énfasis lo ha advertido la doctrina, de BLUMENSTEIN y GIANNINI a GIULIANI FONROUGE, VALDÉS COSTA y VILLEGAS, en la *sustitución tributaria* no hay una responsabilidad solidaria del *sustituto* con el *contribuyente* debido a que este último, el *contribuyente*, queda total y absolutamente desplazado por el *sustituto* y no tiene compromiso ni obligación alguna con el Estado, por razón del tributo, ni de tipo material ni formal. Y la relación jurídica de repetición o rivalsa a que pueda tener derecho el *sustituto* contra el *sustituido*, por el importe tributario pagado, no es de naturaleza tributaria sino civil, más allá de las reglas especiales que, por razón de su origen, decida establecer el legislador en la normativa tributaria o en la propia legislación civil.

En lo relacionado con los *agentes de percepción* puede observarse lo mismo que se acaba de anotar respecto de los *agentes retenedores*. Pero es del caso mencionarlos de manera especial porque, dada su condición de *acreedores* del contribuyente en obligaciones no tributarias, pueden coadyuvar eficazmente con el recaudo de las obligaciones tributarias a cargo de sus deudores que de ellas se deriven, generalmente en impuestos indirectos al consumo, es mucho más frecuente que trasciendan la condición de res-

ponsables o *agentes* de la recaudación impositiva para asumir el título de *sustitutos tributarios*. Cuando ello ocurre, no estamos ya ante hipótesis alguna de *responsabilidad solidaria* con el contribuyente sino ante una responsabilidad plena y autónoma, típica del *deudor principal*, o simplemente *deudor*, de cualquier obligación. Por tal razón, recaen en ellos las obligaciones materiales y formales tributarias y el *contribuyente* queda totalmente desplazado de la relación jurídica tributaria. Como *sustitutos* que son, no responden simplemente “al lado del contribuyente” sino “en lugar del contribuyente”. Indudablemente, el caso más significativo de *agencia de percepción*, que ha devenido definitivamente en un singular ejemplo de *sustitución tributaria*, es el del *sujeto pasivo* del *impuesto sobre el valor agregado (iva)*.

Sobre esas bases, parece necesaria una modificación del Código Boliviano, de forma tal que se conserve la *sustitución tributaria*, cuyo reconocimiento es fundamental desde el punto de vista jurídico y a no dudarlo constituye un avance en el contexto de los regímenes latinoamericanos, pero se diferencia, por su concepción y sus efectos, de las *agencias de retención y percepción*.

D. El sujeto activo de la obligación tributaria.

Por lo que toca al *sujeto activo de la obligación tributaria*, es necesario hacer varias precisiones:

- En primer lugar, el *sujeto activo de la obligación tributaria* es la persona o entidad que ostenta la condición de *acreedor*, sea que el total del tributo recaudado se agregue a sus arcas, sea que en parte se destine a otra entidad pública por la vía de las *transferencias*. En consecuencia, no necesariamente coincide con el *titular del poder tributario*, condición esta que reside normalmente en el *órgano legislativo del poder público*, para advertir que en él recae la facultad de crear el *Derecho tributario*, al menos en lo que concierne a los elementos sustanciales de los tributos y las sanciones tributarias.
- En segundo lugar, no necesariamente el *acreedor de la obligación tributaria* es un ente estatal. Puede serlo también un particular, tal como ocurre, para mencionar un ejemplo, con las tasas por *registro mercantil* que recaudan las Cámaras de Comercio en Colombia.
- Y en tercer lugar, la sujeción activa tributaria en cabeza de un ente público o de un ente privado que ejerce funciones públicas no es óbice para que ciertas labores vinculadas con el recaudo o con el cumplimiento de las llamadas *obligaciones formales tributarias*, puedan ser ejercidas por entes privados y, en especial, por la Banca, como ocurre en muchos países con las *declaraciones tributarias* y el pago

de impuestos en medio de un sistemático proceso de privatización de estas actividades a partir del *principio de eficiencia del sistema tributario*.¹⁴.

3. El aspecto temporal del hecho generador

Este aspecto del *hecho jurídico generador*, se relaciona con el momento en que tiene lugar el acontecimiento imponible. Como explica VILLEGAS, el *aspecto temporal* implica necesariamente la consideración de una "específica, concreta y exacta unidad de tiempo" en la cual se entienda realizado el *hecho generador*, y que bien puede ser la época en la que efectivamente ocurrió el supuesto condicionante de hecho o la que, por ficción, establece en ocasiones la ley.

De acuerdo con la manera instantánea o sucesiva en que se configura el *hecho imponible* y, en su manifestación externa el *hecho generador*, se hace referencia en la doctrina a hechos gravados instantáneos o sucesivos. En los primeros el presupuesto fáctico condicionante se realiza en un solo acto, por una sola vez, en un solo momento. En los segundos, en cambio, dicho supuesto se manifiesta a través de un cierto lapso que implica la sucesiva ocurrencia de "hechos" o "actos" que se realizan en diversos momentos. Por eso se habla también en la doctrina de *hechos generadores de verificación instantánea* y *hechos generadores de verificación sucesiva*. En el *impuesto sobre el valor agregado (iva)* el *hecho jurídico generador* es *instantáneo*. En el *impuesto sobre la renta* el presupuesto fáctico es *sucesivo*. Es cierto que uno y otro tributos se encuentran sometidos al régimen de *período fiscal*, mas tal circunstancia no implica, en absoluto, que el *iva* recaiga sobre hechos de *verificación sucesiva*. El *período fiscal* puede coincidir, cuando se trata de gravámenes que como el de renta implican *hechos* sucesivamente consolidados, con el aspecto temporal del *hecho gravado*; pero en ocasiones, como ocurre con el *iva*, ni coincide con el aspecto temporal ni es condicionante del *hecho jurídico*, sino que se establece en la ley en orden a regular el adecuado y oportuno cumplimiento de la obligación tributaria sustancial y de las obligaciones formales y servir de medida para la determinación del resultado de los débitos y créditos de la cuenta corriente del tributo. En el impuesto sobre la renta, los ingresos que sucesivamente obtiene el contribuyente en el período fiscal son *hecho generador* en *potencia* y se convierten finalmente en *acto* al finalizar el ejercicio impositivo. En el impuesto sobre las ventas cada operación gravada (venta, importación o prestación de servicio) envuelve un *hecho generador* en *acto* y no en *potencia*, de manera que en el curso del período fiscal el gravamen se causa tantas veces cuantas operaciones imponibles se efectúen. Mientras que el impuesto a la renta se aplica respecto de hechos generadores de verificación sucesiva, el *iva* presupone hechos generadores de verificación instantánea; en el impuesto sobre la renta, el período fiscal es la dimensión temporal del *hecho generador*; en el *iva*, en cambio, el período fiscal es el

término previsto en la ley para cuantificar y determinar sucesivamente el resultado de los débitos y créditos de la cuenta corriente del impuesto y, por otra parte, hacer exigible el cumplimiento de la obligación sustancial de pago y de la formal de declarar con arreglo a los plazos previstos al efecto en las normas reglamentarias.

4. El aspecto espacial del hecho generador

El “aspecto espacial” del *hecho generador* se relaciona con el lugar en el cual debe tener ocurrencia el presupuesto de hecho condicionante. Naturalmente, el presupuesto de hecho corresponde no solamente al hecho o acto como tal, sino además a la materia imponible.

El tema propuesto tiene que ver con el problema de los “efectos de la ley en el espacio”. La aplicación territorial o extraterritorial de la ley atañe directamente a la soberanía de los Estados y, dada la natural tendencia de los países a ejercerla en relación con las personas y con los bienes ubicados en su territorio independientemente, en el primer caso, de su nacionalidad, e igualmente de pretender la aplicación de sus leyes a sus nacionales aunque se encuentren situados fuera de él, surgen con frecuencia conflictos o colisiones sobre el llamado “límite jurisdiccional de las normas jurídicas”.

En época de los bárbaros, debido a su permanente movilización, la tendencia era a aplicar las leyes en consideración al país de origen de las personas. Posteriormente, durante el feudalismo, caracterizado por el sistema estamental, inmóvil y cerrado, la aplicación de las leyes se orientó a la territorialidad absoluta, independientemente del país de origen de las personas. En los siglos XIII y XIV se estructuró la llamada *teoría de los estatutos*, desarrollada especialmente por BARTOLO DE SASSOFERRATO, en la cual se clasifican las leyes en *personales* y *reales* según su relación con las personas o con los bienes. Posteriormente, como exponen ALESSANDRI y SOMARRIVA, DÍARGENTRE introdujo una nueva modalidad de leyes, denominadas *mixtas*, y caracterizadas por su referencia a “las relaciones concernientes a un mismo tiempo a los bienes y a las personas, y particularmente a la forma de los actos, y para las cuales la aplicabilidad fuera del territorio se admitía o no según los casos y criterios sutiles de distinción deducidos del fin que la ley perseguía¹⁵.”

Nada más claro para entender los conceptos de leyes *personales* y *reales* que las excelentes definiciones de los dos mencionados autores chilenos:

Son *leyes personales* “aquellas cuyas disposiciones afectan directa y exclusivamente al estado de la persona, es decir a la universalidad de su condición, de su capacidad o incapacidad para proceder a los actos de la vida civil y que si tienen relación con las cosas es solo accesoriamente y por una consecuencia del estado y calidad del hombre, objeto primordial del legislador. Así, son personales: la ley que determina si el individuo es

nacional o extranjero, la que fija la mayor edad, las condiciones para el matrimonio y la legitimidad (...).”

Son *leyes reales* “las que se refieren directamente a las cosas para determinar su naturaleza y el modo de poseerlas o adquirirlas, transmitir las y transferirlas, sin tener relación con el estado o capacidad general de la persona si no es de un modo accidental y accesorio. A esta clase pertenecen las leyes que dividen los bienes en cosas corporales e incorpóreas, muebles o inmuebles; las que determinan el derecho de suceder abintestato o por testamento, las que fijan la cuota de libre disposición, etc.”¹⁶.

Son *leyes mixtas* las que se refieren a las formalidades de los actos o contratos y se caracterizan porque, desde el punto de vista de su aplicación en el espacio, tienen principios propios de las leyes reales y de las personales. El principio fundamental de este tipo de leyes es el del conocido aforismo *locus regit actum*, según el cual los actos o contratos, en cuanto a sus formas o solemnidades externas, se rigen por la ley del lugar en el cual se ejecutan o celebran; pero, en lo referente a sus requisitos internos o de fondo, se rigen por las leyes del país de origen de las partes intervinientes cuando se trate de situaciones o estados propios de la ley personal, o por las leyes del lugar en el cual se encuentran ubicados los bienes cuando se trate de “hechos” propios de la ley real.

Frente a la clasificación tripartita de las leyes hay otras teorías, relacionadas con la naturaleza de los bienes materia de los correspondientes actos o contratos, que no han sido acogidas en nuestra legislación. Así, el aforismo *mobilia personam sequuntur* pretendería la aplicación de las leyes del país de origen de los dueños de los bienes muebles materia del acto o contrato, al paso que el principio *lex rei sitae* implicaría, respecto de bienes inmuebles, la aplicación de las leyes del país de su ubicación¹⁷.

La regla general, por consiguiente, es la aplicación territorial de la ley. La excepción, como tal de interpretación restrictiva, es la aplicación “extraterritorial” de la ley en los casos taxativamente consagrados por la ley.

Síguese de lo anterior una conclusión evidente: la ley tributaria se aplica a todos los habitantes del territorio colombiano, sean nacionales o extranjeros, domiciliados o transeúntes, y, como regla general, sigue por consiguiente el principio que enseña el aforismo *leges non valent extra territorium estatuentis*.

NOTAS

¹ ARTURO ALESSANDRI RODRÍGUEZ y MANUEL SOMARRIVA UNDURRAGA, *Curso de derecho civil*, Santiago de Chile, Edit. Nascimento, 1939, págs. 349-350.

² Véase a ALEJANDRO RAMÍREZ CARDONA, *Derecho tributario sustancial y procedimental*, Bogotá, Edit. Temis, 1985, pág. 166.

³ BRAVO ARTEAGA califica el “hecho imponible” como “hecho jurídico” tipificado en la ley fiscal y, al efecto, cita las definiciones de PÉREZ DE AYALA sobre “hecho imponible” y de DEL VECCHIO sobre “hecho jurídico”. Véase *Nociones fundamentales de derecho tributario*, ed. cit., págs. 109 y 110.

⁴ ROBERTO TAMAGNO, “Hecho imponible”. Estudio publicado en la *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XII, Buenos Aires, Edit. Bibliográfica Argentina, S. R. L., 1960, págs. 641 y ss.

⁵ HÉCTOR B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario*, Buenos Aires, Edic. Depalma, 1984, pág. 239.

⁶ Los hechos imponibles y generadores mencionados son los mismos que plantea RAMÍREZ CARDONA en su obra *Derecho tributario sustancial y procedimental*. Véase ed. cit., pág. 142.

⁷ El acápite en mención se transcribe, a su vez, por ROBERTO TAMAGNO, en *El hecho imponible*, ed. cit., pág. 368, nota 8.

⁸ DINO JARACH, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pág. 27.

⁹ Quienes identifican los conceptos de *hecho imponible* y *hecho generador* se refieren, por lo general, a *aspectos del hecho imponible*, como ocurre con el profesor argentino HÉCTOR B. VILLEGAS en cuya obra *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* hay una clara explicación del tema de los aspectos delimitantes del presupuesto de hecho que, con la salvedad expuesta, orienta mis comentarios sobre el particular. Véase ed. cit., págs. 239-247.

¹⁰ *Ibid.*, pág. 240.

¹¹ LUCIEN MEHL, *Elementos de ciencia fiscal*, ed. cit., pág. 67.

¹² Véase sobre el particular a PLAZAS VEGA, *El impuesto sobre el valor agregado Iva*, Santa Fe de Bogotá, Edit. Temis, 1998, págs. 557 a 564.

¹³ Véase al respecto a JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, ed. cit., pág. 28.

¹⁴ Véase, sobre la privatización del recaudo y de las funciones relacionadas con la recepción de *declaraciones* a JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, *Equilibrio entre el poder del Estado y los derechos y las garantías de los contribuyentes*, ponencia para el V Encuentro de Profesores de Derecho Tributario y Hacienda Pública, en *Memorias del encuentro*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidades de Los Andes, Externado, Javeriana, Rosario y La Sabana, 2000, págs. 107 a 131.

¹⁵ ALESSANDRI y SOMARRIVA, *op. cit.*, pág. 289.

¹⁶ *Ibid.*, pág. 289.

¹⁷ *Ibid.*, pág. 300.

www.ait.gob.bo