

Implicaciones de las reformas constitucionales y los Estatutos Autonómicos en el sistema tributario

Leonardo Ugarte

Resumen

Los procesos de descentralización político-administrativos han ganado una importancia creciente en la práctica y en el debate constitucional contemporáneo. Bolivia no quedó al margen e inició su trayecto irreversible hacia la descentralización política y administrativa de su Estado a partir de la aprobación de la leyes de Descentralización Administrativa y de Participación Popular, hasta llegar al Referéndum Autonómico, por el cual se aprobó el Proyecto de CPE en el cual se definen la descentralización y las autonomías de una manera y los departamentos en los que ganó el sí sus estatutos autonómicos de otra.

En ese contexto, el presente documento analiza el desarrollo histórico de la política tributaria por quinquenio a partir de la Reforma Tributaria del año 1986, para después hacer hincapié en el análisis del proyecto de CPE, el mismo que otorga el poder originario de los tributos al Estado Plurinacional y el poder derivado de las tasas y patentes a los municipios y a los otros niveles subnacionales; en cambio, en los Estatutos Autonómicos se propone compartir el poder originario de los tributos entre el Estado, los departamentos y los municipios, siendo recomendable, para evitar desequilibrios fiscales, considerar que la política arancelaria, los impuestos a los recursos naturales y los impuestos indirectos sean de dominio del Gobierno central, y algunos impuestos directos y al patrimonio, como las tasas, sobretasas y patentes, de los niveles subnacionales.

Abstract

The political-administrative processes of political decentralization have gained an increasing importance in the contemporary constitutional debate, and Bolivia, not staying behind, initiated its irreversible “voyage” towards the administrative political decentralization of its State, beginning with the approval of Laws regarding Administrative Decentralization and of Popular Participation, until arriving at Autonomic referendum, process that ended with the approval of a Project of Political Constitution, instrument that defines decentralization and autonomies in one way and the departments in which yes was voted for autonomic statutes in another.

In this context, the present document analyzes the historical development of the Tributary Policy per quinquennium from the Tributary Reformation of 1986, and therefore insist on the analysis of the Project of the Constitution, legal document which grants the Original Power of taxes to the Plurinational State and subsequent power derived from the rates and patents to the Municipalities and the other subnational levels. The Autonomic Statutes is set to share power tax between the Central Government, state departments and municipalities, recommending that, in order to avoid fiscal imbalances, consider that the Tariff Policy, indirect taxes to the natural resources and other indirect taxes are of total domain of the Central Government; and some direct taxes and to the patrimony and or real estate, like rates, over-percentages and patents are of exclusive jurisdiction of the subnational levels.

1. Introducción

Fuente de los objetivos e instrumentos de política económica es la CPE, en la que, además de los derechos y obligaciones de los ciudadanos, se establecen los fundamentos de la organización del Estado, sus facultades y limitaciones al uso del poder, y en la que también se encuentran los límites al poder tributario y los principios fundamentales a partir de los cuales se establecen las políticas tributarias que deben ser implementadas en el país.

Es en el marco constitucional que las acciones del Estado en materia tributaria fueron transformando su sistema y su estructura, acciones que tienen como hito referencial la Reforma Tributaria del año 1986, a partir de la que se fueron sucediendo permanentes modificaciones y complementaciones a la Ley N° 843, de mayo de 1986, como medidas de

política tributaria que daban respuesta a la coyuntura política y económica del momento. Posteriormente, y, se puede decir, en forma complementaria, se aprobaron leyes importantes, como la Ley de Participación Popular y la Ley de Descentralización Administrativa, que marcaron etapas fundamentales para el inicio de un proceso de descentralización irreversible, hasta llegar al Referéndum Autonómico, que dio como resultado de la consulta dos posiciones divididas a nivel nacional: cuatro departamentos apoyaron la descentralización autonómica (Beni, Pando, Santa Cruz y Tarija) y cinco la descentralización (Chuquisaca, Cochabamba, La Paz, Oruro y Potosí).

Cumpliendo con uno de los mandatos del Referéndum, se instaló la Asamblea Constituyente, y posteriormente, en diciembre de 2007, se aprobó el Proyecto de CPE. Luego, en un entorno de discrepancia, los departamentos en los que ganó el sí a la autonomía aprobaron sus estatutos autonómicos.

Los antecedentes precedentemente mencionados contextualizan el objeto del presente documento: analizar la política tributaria en el marco de la CPE vigente y del proyecto de Constitución aprobado por la Asamblea Constituyente, y posteriormente observar los paralelos o contradicciones existentes con el Estatuto Autonómico de Santa Cruz, no sin antes hacer mención a las políticas tributarias que se fueron sucediendo a partir del año 1986.

2. Reseña histórica de la política tributaria en Bolivia

• Política tributaria de 1986 a 1989

El proceso de reforma estructural de la economía en Bolivia exigía una política tributaria orientada a la captación de mayores recursos para estabilizar la economía a través de la implantación de un nuevo sistema tributario basado en una estructura impositiva simple y reducida y con una administración tributaria eficiente. Con la aprobación y vigencia de la Ley 843 se implementa un nuevo modelo tributario en Bolivia, basado en la creación de pocos impuestos pero de alto rendimiento, en el contexto de una economía de libre mercado.

Complementariamente, la utilización de transferencias de YPPB al TGN (65%) por la venta de hidrocarburos se constituye en uno de los elementos de ajuste fiscal.

• Política tributaria de 1989 a 1993

Las medidas de política tributaria que se aplicaron en estos cinco años se orientaron a fomentar la inversión nacional y extranjera en el marco de la Ley 1141, de febrero de 1990 (Ley de Inversiones) y a consolidar la estabilidad económica. Como estímulo a las exportaciones se emplea como instrumento legal la Ley N° 1489, de 16 de abril de 1993 (Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones). Esta ley dispone la devolución al exportador de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva.

Con la finalización del contrato de gas con la Argentina y la disminución de los recursos fiscales, se toman medidas de ajuste fiscal mediante el incremento de la alícuota del Impuesto a las Transacciones (IT) al 2%, del Impuesto al Valor Agregado, IVA, y del Régimen Complementario al Valor Agregado (RCIVA) del 10% al 13%.

• Política tributaria de 1993 a 1997

La política económica en este periodo tuvo entre sus objetivos promover el crecimiento económico, creando las condiciones para atraer inversiones y generar empleo. Es así que se establecen reformas estructurales que tienen un impacto importante en el sistema tributario, y que están relacionadas a la capitalización de empresas públicas y la definición de su marco regulatorio (SIRESE), así como a la aprobación de las leyes de Hidrocarburos, Participación Popular y Descentralización Administrativa.

Todas estas medidas generaron una readecuación de la política tributaria, principalmente por la visión que se adopta en el sentido de que el Estado ya no viva más de transferencias de las empresas públicas, sino de los impuestos que las mismas paguen. Al incluir el proceso de capitalización a YPF, se crea un nuevo marco tributario para el sector hidrocarburoso, estableciéndose, en vez de la transferencia del 65%, el Impuesto Especial a los Hidrocarburos (IEHD), aplicable a la refinación e importación de hidrocarburos.

De igual manera, la Ley de Participación Popular (Ley N° 1551) instituye la vigencia de los gobiernos municipales con sus competencias y la distribución de las rentas por ingresos

tributarios nacionales, departamentales y municipales, clasificando las más importantes de la siguiente forma:

Rentas nacionales

- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).
- Impuesto a las Transacciones (IT).
- Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).
- Impuesto a las Sucesiones transmisión Gratuita de Bienes (TGB).
- Impuesto a las Salidas al Exterior (ISAE).
- Impuesto Complementario a la Minería (ICM)
- Gravamen Aduanero Consolidado (GAC).

Se incluyen regímenes especiales para las pequeñas actividades económicas, agrupadas en el denominado Régimen Simplificado (RTS), el Sistema Tributario Integrado (STI), otro para el sector del transporte, y un Régimen Agropecuario Unificado (RAU), para el sector agropecuario.

Rentas departamentales

- Regalías por hidrocarburos
- El 25 % de la recaudación del IEHD
- Fondo compensatorio de regalías para los departamentos no productores de hidrocarburos.

Rentas municipales

- Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPBVA)
- Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes (IMT)

Asimismo, la coparticipación tributaria por domicilio legal de los contribuyentes es reemplazada por una nueva, definida en base al número de habitantes existente en cada uno de los municipios.

Como parte de la reforma fiscal se incrementó la alícuota del Impuesto a las Transacciones a 3% y se aprobó, mediante Ley N° 1731, una alícuota adicional del 25% sobre las utilidades extraordinarias obtenidas (SURTAX) por la explotación de recursos naturales no renovables (hidrocarburos y minería).

- **Política tributaria de 1997 a 2001**

En este quinquenio se establecen medidas que contribuyen a disminuir la corrupción y eliminar los factores que provocan evasión, defraudación o contrabando. Con el fin de cumplir estos propósitos se aplicó un reordenamiento administrativo de los dos principales entes recaudadores. A través de las leyes 1990, de Aduanas, y 2166, del Servicio de Impuestos Nacionales, se definió la nueva estructura funcional de la Aduana Nacional y del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), su independencia administrativa y financiera y la estabilidad de los recursos humanos en relación con lo establecido por el Estatuto del Funcionario Público.

En el marco tributario, se elaboró la reglamentación referida al ámbito tributario de los diferentes sectores económicos (Hidrocarburos, Minería, Energía Eléctrica y actividades agropecuarias) y se impulsó la reactivación económica a través de beneficios impositivos a las inversiones.

En este contexto también se elaboró el nuevo Código Tributario, con el que se establecen las bases para una adecuada administración y una nueva relación jurídica entre fisco y contribuyente, mediante la creación de la Superintendencia Tributaria, el incentivo al pago de tributos, la reducción de procedimientos y la instauración de los procedimientos para los ilícitos tributarios, identificándolos en forma precisa. También se definen los procedimientos por delitos de defraudación tributaria, en concordancia con el Código Penal. Finalmente, se define la vigencia de la Ley N° 2152, de Reactivación Económica, que introduce un programa de pago voluntario de tributos, que alivia los pasivos tributarios de las empresas.

- **Política tributaria de 2002 a 2007**

El inicio de un nuevo gobierno, en el año 2002, en una coyuntura de conflictos sociales desfavorable, culminó con la interrupción política anticipada del mismo, que desembocó

en gobiernos transitorios hasta llegar al actual gobierno del presidente Evo Morales. Este periodo tuvo la característica de poner a la palestra del sentimiento social de la ciudadanía el estigma de un impuesto a los ingresos, con un costo social y político muy elevado, que desembocó en el desgaste prematuro del gobierno de entonces y que dejó marcado un trauma imborrable que atemoriza agendar a futuro esta medida de política tributaria, pese a que podría técnicamente tener un impacto de mayor equidad y justicia en el sistema tributario.

Lo destacable de este periodo es la modificación de la Ley de Hidrocarburos, por la cual se logra captar mayores recursos para el Estado con la creación del Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH), situación que fue favorecida por los altos precios internacionales de los hidrocarburos y sus derivados.

Una política específica del actual Gobierno fue la incorporación del transporte departamental de pasajeros al régimen general impositivo, que impactó favorablemente en la ampliación de la base tributaria. Otro avance importante en la política tributaria de este periodo lo constituye la modificación del Código Minero en la parte tributaria, mediante la creación de una regalía en vez del Impuesto Complementario a la Minería (ICM), la aplicación plena del IUE y la creación de una alícuota adicional a las utilidades, esto con el objeto de captar las rentas que el sector minero está obteniendo al presente, debido a la excelente coyuntura de precios.

Actualmente, la política tributaria que se aplica se encuentra en el marco del Plan Nacional de Desarrollo y la actual CPE, pretendiendo incorporar criterios de progresividad y equidad al sistema tributario, como también incrementar la base tributaria impositiva, respetando los principios de universalidad y la capacidad contributiva de los ciudadanos bolivianos.

3.- La política tributaria en el marco de la Constitución Política del Estado en actual vigencia

Es necesario remarcar que la CPE, al ser la norma suprema de la cual se desprenden todas las leyes y consiguientemente las políticas específicas, da origen también a la política tributaria, la cual se encuentra establecida en los diferentes artículos que están presentes tanto en el capítulo correspondiente al régimen económico como en otros, aspecto que responde a la definición de un determinado sistema y estructura impositiva.

Si analizamos los diferentes artículos referidos a temas económicos en general y otros tributarios en particular, veremos cómo, a partir de éstos, se va configurando un modelo determinado de política tributaria, en base a principios que son de aceptación general y definen criterios normativos sobre los que se asientan tanto la formulación de políticas y su aplicación en el aspecto práctico como el cuerpo de normas legales que regirán su accionar.

Las disposiciones en el aspecto económico así como los principios fundamentales sobre los que se asienta la política tributaria boliviana se hallan presentes en el texto de nuestra CPE vigente. El principio básico de la tributación: contribuir en proporción a la capacidad económica al sostenimiento de los servicios públicos, se consigna en el inciso d), artículo 8, el que está ligado a la capacidad de pago de las personas, definiendo que los tributos deben establecerse de acuerdo a esa capacidad, la cual está relacionada directamente con la situación económica de las personas.

Este principio representa el fundamento especialmente de los impuestos personales y directos, aunque también se lo utiliza en los impuestos indirectos, cuando se fijan tasas más bajas a bienes consumidos por personas de ingresos bajos. De esta manera, si el sostenimiento de los servicios públicos se encuentra financiado de acuerdo a la aplicación de este principio, entonces se producirá un proceso de redistribución del ingreso. Su forma de utilización además de establecer cuál es el mejor índice de capacidad económica, si la renta, el patrimonio o el consumo, o una combinación de los tres, definirá si la forma de imposición para cada impuesto será proporcional, progresiva o regresiva.

El artículo 22 de la CPE garantiza la propiedad privada, siempre que el uso que se haga de ella no sea perjudicial al interés colectivo. Esta garantía es fundamental a la hora de definir un determinado modelo de política tributaria, ya que establece un escenario de seguridad jurídica, base fundamental para el desenvolvimiento de cualquier actividad económica sujeta al pago de impuestos. Este artículo no sólo es importante por eso, sino también por ser un indicador hacia la comunidad internacional de que el país tiene un amplio respeto por la ley al momento de acoger la inversión extranjera directa.

El artículo 26 de la CPE establece que ningún impuesto es obligatorio, sino cuando se ha establecido conforme a las prescripciones de la Constitución. Los perjudicados pueden interponer recursos ante el Tribunal Constitucional contra los impuestos ilegales. Los impuestos

municipales son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales. En este artículo se define claramente un principio esencial en la elaboración de la política tributaria, y es el principio de legalidad en la creación de cualquier impuesto, es decir que no puede existir impuesto sin ley, debiendo además cumplir con todo el procedimiento de aprobación definido en la CPE, tanto en el caso de impuestos administrados por el Gobierno central como en el de los que administran los gobiernos municipales. Además, define un derecho fundamental de las personas, reflejado en su facultad de interponer recursos de inconstitucionalidad ante cualquier transgresión a la disposición establecida en este artículo.

En el artículo 27 se establece que los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos, es decir que su creación distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes en forma proporcional o progresiva. Esta disposición resume el marco bajo el cual debe diseñarse y desenvolverse la política tributaria, ya que su contenido es rico en principios, tal es así que, en primera instancia, define el principio de igualdad, bajo el cual todos somos iguales ante la ley, por lo cual la aplicación de la normativa tributaria nos afecta a todos en la misma forma, obviamente en el marco del principio de legalidad y tomando en cuenta la aplicación del principio de capacidad de pago de las personas.

También establece un principio que es muy importante al momento de definir una política tributaria, y es el de generalidad, bajo el cual los impuestos u otras cargas públicas alcanzan a todos, pero no sólo al momento de ser cobrados sino también al momento de ser distribuidos o suprimidos.

Finalmente, los dos principios explicados anteriormente son subordinados a la aplicación de una metodología de imposición que puede ser proporcional o progresiva, dejando en este caso la decisión a los formuladores de la política tributaria la definición acerca de aplicar los tributos en forma proporcional a todos o hacerlo en forma progresiva sólo a aquellos que tienen rentas más elevadas, reavivando la discusión acerca de si es mejor que todos paguen, aunque sea montos mínimos para que adquieran una cultura tributaria, o paguen sólo los pocos que tienen ingresos importantes, eximiendo a las mayorías de bajos ingresos y acostumbrándolos de esta manera a tratamientos preferenciales y no a contribuir como es debido.

La atribución 2da. del artículo 59 dispone que, a iniciativa del Poder Ejecutivo, se podrá imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales. La trascendencia de este mandato radica en que se determina la potestad tributaria que tiene cada nivel de gobierno para poder crear tributos, administrar alícuotas o tributos, aspectos fundamentales para la formulación de la política tributaria.

Si entendemos a la potestad tributaria como “La facultad del Estado para crear, modificar y suprimir tributos en su territorio o sobre actividades de sus nacionales en el extranjero” y que el grado de ejercicio de esta potestad tributaria está relacionado con el tipo de Estado y el desarrollo de los procesos de descentralización político-administrativa, llegamos a la conclusión de que, en el país, el nivel nacional crea los tributos y define sus elementos constitutivos en forma plena, razón por la cual el nivel subnacional no ejerce potestad tributaria alguna, salvo en el caso de los gobiernos municipales, los cuales tienen potestad derivada en el caso de tasas y patentes, aunque deben ser aprobadas por el Senado Nacional, de acuerdo a la atribución 4ta del artículo 66 de la CPE.

En el marco de esta atribución, las ordenanzas de tasas y patentes municipales son aprobadas por el Poder Legislativo, previo dictamen técnico del Ministerio de Hacienda, confirmándose que dentro de la CPE se otorga a los gobiernos municipales la facultad de crear tasas y patentes, dependiendo del resultado del dictamen técnico, que puede condicionar su aprobación, a pesar de no existir procedimientos técnicos claros para la valoración de las mismas.

El párrafo 1 del artículo 136 determina que son de dominio originario del Estado, además de los bienes a los que la ley les da esa calidad, el suelo y el subsuelo, con todas sus riquezas naturales, las aguas lacustres, fluviales y medicinales, así como los elementos y fuerzas físicas susceptibles de aprovechamiento. Este artículo tiene mucha importancia por la magnitud tributaria que en el último periodo ha adquirido la explotación de los recursos naturales, especialmente los no renovables, como los mineros e hidrocarburíferos, los cuales, por los altos niveles de ingresos que generan y por la complejidad de su administración, han dado lugar a la definición de un tratamiento tributario y de distribución diferente a las demás actividades sin tomar en cuenta este mandato y en el que la asignación y distribu-

ción ha sido definida en base a criterios discrecionales que hasta ahora generan conflicto de intereses entre las regiones y el Poder Ejecutivo.

Los párrafos I y II del artículo 146 de la CPE disponen que las rentas del Estado se dividen en nacionales, departamentales y municipales, y se invertirán independientemente por sus Tesoros, conforme a sus respectivos presupuestos, y en relación al plan general de desarrollo económico y social del país. La ley clasificará los ingresos nacionales, departamentales y municipales. Este artículo tiene una importancia significativa debido a que permite determinar la política tributaria por niveles (nacional y subnacional), es decir, determinar cuáles son los tributos que le corresponden administrar o percibir a cada uno, el monto que le corresponderá a cada uno de ellos y los deberes y obligaciones respecto a la percepción de estos impuestos, así como su correcta inversión en función al Plan General de Desarrollo.

Los párrafos I y II del artículo 153 de la CPE establecen que las prefecturas de departamento y los municipios no podrán crear sistemas protectores ni prohibitivos que afecten a los intereses de otras circunscripciones de la República, ni dictar ordenanzas a favor de los habitantes del departamento, ni de exclusión para otros bolivianos. No podrán existir aduanillas, retenes ni trancas de ninguna naturaleza en el territorio de la República, que no hubieran sido creadas por leyes expresas. Este artículo busca evitar la existencia de tratamientos discriminatorios para algunas personas o preferenciales o excluyentes para otras, pero el tema de fondo apunta hacia el establecimiento de una política de libre tránsito tanto de personas como mercancías en todo el país, esto con el objeto de evitar la aplicación de cobros irregulares que ocultan tras de sí impuestos o tasas encubiertas creadas al margen de la ley.

Los párrafos I y II del artículo 200 de la CPE sostienen que el gobierno y la administración de los municipios están a cargo de gobiernos municipales autónomos de igual jerarquía. En los cantones habrá agentes municipales bajo supervisión y control del gobierno municipal de su jurisdicción. La autonomía municipal consiste en la potestad normativa, ejecutiva, administrativa y técnica en el ámbito de su jurisdicción y competencia territoriales. De esta manera, la CPE vigente define la autonomía tanto en el manejo político como administrativo de los gobiernos municipales, otorgándoles potestad normativa, ejecutiva, administrativa y técnica, pero sólo en el ámbito de su jurisdicción y competencia. Esto significa que la auto-

nomía municipal sólo tiene un carácter relativo y no afecta en nada la potestad originaria del nivel nacional para establecer tributos u otras cargas públicas.

En el artículo 201 se establece la potestad normativa y fiscalizadora del Concejo Municipal y ratifica que 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. Se define muy claramente en este artículo la potestad tributaria originaria del nivel nacional respecto al municipal, al establecer que los municipios solo podrán crear tasas o patentes previa aprobación del Senado Nacional con dictamen técnico del Poder Ejecutivo, otorgándole de esta manera a los gobiernos municipales potestad derivada para este fin.

Por otra parte, el artículo 228 señala que la CPE es la Ley Suprema del ordenamiento jurídico nacional. Los tribunales, jueces y autoridades la aplicarán con preferencia a las leyes, y éstas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones. En base a este artículo se afirma lo referido al principio del análisis: que la CPE es el origen de todas las normas existentes en el país y por ende la madre de las políticas, de la cual se desprenden en el caso tributario todo un conjunto de leyes que configuran el marco en el cual se ha de desenvolver la política tributaria, la administración tributaria y la jurisdicción contencioso-administrativa o judicial, dando lugar a la definición de un modelo de política tributaria basado en la normativa que a continuación se menciona:

- Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano, que establece las normas sobre las cuales se basarán las relaciones entre los sujetos obligados al pago de tributos y el Estado.
- Ley de Reforma Tributaria N° 843 (texto ordenado vigente), que determina la estructura del sistema tributario nacional a partir de la creación y definición de los diferentes impuestos, tanto en el ámbito nacional como en el municipal.
- Ley General de Aduanas (N° 1990), que define el marco legal para el funcionamiento de la administración aduanera, sus obligaciones y atribuciones además de su estructura, así como también el marco normativo tributario bajo el cual se van a desenvolver las actividades vinculadas al comercio exterior bajo sus distintos regímenes.
- Ley de Municipalidades (N° 2028), que en el aspecto tributario establece la potestad que tienen los municipios para establecer tasas y patentes municipales a partir de ordenan-

za municipal, además de las fuentes de transferencia que percibe del nivel nacional, producto de la coparticipación de los ingresos nacionales y la administración de los impuestos municipales bajo su dominio.

- Ley de Descentralización Administrativa (N° 1654), que ratifica la ausencia de potestad tributaria y en las disposiciones sólo hace referencia a las transferencias que recibe de parte del nivel nacional por concepto de regalías mineras e Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados.
- Ley de Participación Popular (N° 1551), que tiene la gran virtud de constituirse en una norma que establece un proceso de descentralización bastante profundo a nivel de municipios, además de discriminar muy claramente las rentas del Estado en rentas nacionales, departamentales y municipales, así como su forma de distribución en base a parámetros de población.
- Ley N° 2166, del Servicio de Impuestos Nacionales, que establece principalmente las funciones, atribuciones y derechos y obligaciones del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Todo este marco de principios y disposiciones contenidas en la CPE dan lugar a la estructura de Estado en el ámbito tributario, y que en forma esquemática puede ser presentada de la siguiente manera:

- **Estado boliviano**

Es el titular exclusivo de la potestad tributaria originaria, por lo que tiene la atribución exclusiva para crear impuestos nacionales, entre los cuales se encuentran los aranceles al comercio exterior y crear impuestos municipales para entregárselos a dominio exclusivo en su administración y cobro a los gobiernos municipales.

- **Prefecturas departamentales**

Carecen de potestad tributaria originaria o derivada, como se puede observar en las disposiciones de la CPE. Pueden considerarse titulares de potestad tributaria derivada, debido a su facultad de establecer tasas por prestación de servicios, esto siempre bajo la regulación del Estado.

- **Gobiernos municipales**

Son titulares del poder tributario derivado, dentro del marco jurídico definido por las leyes generales y su ley orgánica. Pueden establecer tasas, patentes y contribuciones especiales (reguladas por el Estado), además de tener el dominio exclusivo de recaudación y administración de impuestos sobre bienes inmuebles, impuesto sobre vehículos automotores e impuesto a las transferencias de bienes inmuebles y vehículos automotores.

En este sentido, la política tributaria depende en gran parte, excepto en lo concerniente a tasas por servicios prestados y patentes, del nivel nacional, quien es el que detenta la potestad tributaria originaria, por lo que es él quien determina cual será el sistema tributario a ser aplicado, así como la estructura que tendrá.

En conclusión, el sistema tributario actual está basado en los principios establecidos en la CPE. Tal es el caso del principio de capacidad contributiva, bajo el cual se han creado un régimen general de tributación y otros regímenes especiales tanto para las personas que desempeñan actividades de bajo rendimiento económico como para las personas dependientes que tienen bajos salarios, observando siempre en la creación de cualquier impuesto lo establecido por el principio de legalidad de la CPE.

Por otra parte, el sistema y estructura tributarios están basados en los principios básicos que establece la CPE, tales como los de igualdad, generalidad, proporcionalidad y progresividad, ya que es un sistema de base muy amplia, con muy pocas exenciones y que tiene en su composición un número de impuestos basados tanto en alícuotas proporcionales, como ser el IVA, ICE, IUE, IT, ITF, IDH, como progresivos, como los impuestos a la propiedad de bienes o el RCIVA. Pese a ello, siempre estará presente la discusión en cuanto a si el sistema debe ser más o menos progresivo, es decir, si es que las grandes mayorías de pocos recursos no deben tributar y otorgar calidad de progresividad al sistema, o deben hacerlo proporcionalmente, y la redistribución realizarse vía gasto público.

Una tarea pendiente de la política tributaria es establecer un tratamiento similar, como cualquier actividad, a los sectores de hidrocarburos y minería, los cuales, por sus condiciones especiales y bastante complejas, siempre son sujetas a tratamientos diferenciados, que

en algunos casos devienen en un incremento elevado en la carga tributaria, aspecto que puede desfavorecer en el mediano y largo plazo a las inversiones.

No se debe perder de vista el hecho de que la política tributaria se constituyó en un instrumento de estabilización macroeconómica por su impacto en el déficit fiscal, y que a lo largo de las políticas tributarias implantadas se ha ido construyendo un sistema tributario nacional que es administrado por un solo ente, a un bajo costo y con pocos tributos, de manera que se facilita el cumplimiento tributario de los ciudadanos.

4.- Modelo de Estado en el contexto del proyecto de Constitución

El modelo de Estado que propone el proyecto de Constitución aprobado por la Asamblea Constituyente es el unitario social de Derecho plurinacional, comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías; el mismo que aparentemente significa el renacimiento del Estado proteccionista que pretende velar y proteger la salud, garantizando los accesos al seguro universal y a los servicios gratuitos públicos, estableciendo al mismo tiempo que son propiedad del Estado y que no podrán ser privatizados ni concesionados. Asimismo, establece el derecho a la seguridad social con carácter gratuito y propone a la educación como la función suprema y primera responsabilidad financiera del Estado, con la obligación indeclinable de sostenerla, garantizarla y gestionarla, asumiendo a su vez la carga presupuestaria de la formación y capacitación docente.

Este modelo considera a la fuerza de trabajo como la principal fuerza productiva y obliga al Estado a establecer políticas de empleo que eviten la desocupación y la subocupación, con remuneración justa. De la misma manera, reconoce la propiedad privada individual o colectiva, siempre que ésta cumpla una función social. Asimismo, acepta tácitamente la libre empresa, mediante el derecho a la libre asociación empresarial.

5.- Aspectos tributarios en el proyecto de Constitución del Estado aprobado por la Asamblea Constituyente

Complementariamente a las competencias del Estado, este proyecto establece en el numeral 7, artículo 109, el deber ciudadano de tributar en proporción a su capacidad eco-

nómica, conforme con la ley. Como parte de la estructura funcional del Estado aparece a la cabeza la Asamblea Legislativa Plurinacional, que tiene entre sus atribuciones aprobar leyes en materia tributaria, crédito público o subvenciones, para la realización de obras públicas y de necesidad social.

Dentro este marco competencial del Estado,, el parágrafo I del artículo 323, en lugar de plantear apropiadamente los límites constitucionales al poder tributario como principios tributarios, se los menciona como principios de la política fiscal, refiriéndose a que dicha política debe basarse en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. Es decir que se entremezclan y confunden en un solo artículo los principios tributarios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad (generalidad), con los que bien pueden constituirse en atributos de una buena administración tributaria, que son los de transparencia, control, sencillez y capacidad recaudatoria.

Se debe hacer notar que el principio tributario de universalidad (generalidad), descrito precedentemente, no es considerado en los párrafos II y III del artículo 394, al sostener que la pequeña propiedad y la propiedad comunitaria o colectiva no están sujetos al pago de impuestos a la propiedad agraria, hecho que significaría a su vez que estas formas de propiedad no son aprovechables económicamente y, al no tener un objetivo económico, deben ser subvencionadas por el Estado.

De igual manera, el parágrafo IV del artículo 351 contraviene el principio tributario de universalidad (generalidad), al establecer que las empresas bolivianas o extranjeras pagarán impuestos y regalías cuando intervengan en la explotación de recursos naturales, y que los cobros a que den lugar no serán reembolsables, situación controversial, puesto que actualmente son permitidos legalmente los reembolsos. Basta recordar que, cumpliendo el principio de generalidad, la Ley N° 1606 (Modificaciones a la Ley No 843), de 22 de diciembre de 1994, incorporó dentro del sistema tributario al Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en reemplazo del Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), cuya principal razón fue el reconocimiento de la acreditación de los pagos de este impuesto en los países de origen, como parte de la seguridad jurídica para las empresas extranjeras inversoras en el país y en estricto acatamiento a la norma constitucional. Lo propio ocurre con

la neutralidad impositiva para el caso de los impuestos indirectos, en los que se devuelven los impuestos que pagan las empresas exportadoras en el ámbito local y en la importación de bienes y servicios para sus productos destinados al mercado externo, con el objeto de no exportar los mismos a los países de destino.

Un tema de mucha relevancia y que el proyecto de Constitución aprobado omite es el principio de la no confiscatoriedad, a través del cual los ciudadanos que consideren injustos o no apropiados los cobros de impuestos por parte de la administración tributaria pueden impugnar los mismos por la vía administrativa o en segunda instancia interponer recursos contenciosos jurisdiccionales, los mismos que pueden llegar a ventilarse en la Corte Suprema, criterio que ya se halla inserto en el artículo 117 de la CPE vigente, donde se establece a la Corte Suprema de Justicia como “el máximo tribunal de justicia ordinaria, contenciosa y contenciosa-administrativa”, disposición que rescata y reafirma el Código Tributario, cuando señala que, una vez agotada la vía administrativa (en la Superintendencia Tributaria), los afectados con sus resoluciones pueden acudir a la vía contencioso-administrativa para hacer valer sus derechos.

El proyecto de CPE describe la potestad originaria del nivel nacional, al referir en el artículo 323 que sólo podrán establecerse tributos por ley aprobada por la Asamblea Legislativa Plurinacional y el poder derivado a las instancias subnacionales, al establecer que la aprobación y recaudación de tasas y patentes para la gestión de servicios públicos de las entidades territoriales autónomas y descentralizadas deben ser reguladas por ley, disposición que se complementa con lo establecido en el inciso 8 del parágrafo I del artículo 159 e inciso 8 del artículo 160, que indican que entre las atribuciones del órgano legislativo está la de aprobar leyes en materia tributaria, procesos que deben iniciarse en la Cámara de Diputados.

Sin embargo, se produce un error conceptual en el proyecto de CPE al señalarse en el inciso 27 del artículo 299 que los impuestos y tributos son una competencia privativa e indelegable del Estado Plurinacional, puesto que la teoría tributaria y el propio Código Tributario establecen como tributos a los impuestos, tasas, patentes y contribuciones especiales.

Por otra parte, el inciso 23 del parágrafo I del artículo 303 señala que es competencia de los municipios autónomos dentro de su jurisdicción crear y administrar tributos propios, de

acuerdo a la legislación del Estado Plurinacional, y el párrafo III del artículo 323 dispone que la aprobación y recaudación de tasas y patentes para la gestión de servicios públicos de las entidades territoriales autónomas y descentralizada será regulada por ley.

Al respecto, y en el supuesto caso que el proyecto de CPE categorice como tributo a la patente, equivocadamente se le atribuye su aprobación y recaudación para la gestión de servicios públicos, ya que el hecho imponible de la tasa, conforme señala el Código Tributario, es "la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo", no correspondiendo de esta manera al hecho imponible de la patente.

Por otra parte, en el párrafo IV del artículo 323 se señala que el objetivo de la política arancelaria es la protección de la producción boliviana y además generar ingresos para el Estado, siendo la primera una de las tareas prioritarias que debe asumir el Estado, creando condiciones para la protección de nuestra capacidad productiva, pero no así la segunda, puesto que generar ingresos no constituye el eje central de la política arancelaria.

Respecto a los ingresos no tributarios, el proyecto de CPE en el artículo 351 establece la obligación del pago de regalías por las empresas privadas, extranjeras o nacionales, sin hacer referencia a si las empresas del Estado deben cumplir con el pago de las mismas.

Llama la atención también lo descrito en el párrafo II del artículo 319, en sentido de que el Estado debe considerar para la definición de los precios en la comercialización de los recursos naturales a la regalía, siendo que los precios de éstos generalmente son definidos por el mercado internacional. Este criterio debería ser revisado, o en su caso aclarado.

Por otra parte, este proyecto detalla aspectos tributarios y económicos que deberían estar expresados jerárquicamente en leyes específicas, como la no prescripción de deudas y daños económicos causados al Estado y las penas por ley que deben otorgar sanciones en los casos de ilícitos económicos, especulación, acaparamiento, agio, usura, contrabando, evasión impositiva y otros delitos económicos conexos.

El poder originario y derivado del modelo de Estado aprobado por la Asamblea Constituyente se lo puede describir en el siguiente esquema:

Estado Plurinacional	Poder originario	Impuestos y tributos
	Competencias	Política fiscal, Hacienda pública, Régimen aduanero y arancelario, Registro de derechos reales, Titulación de tierras, Régimen general de servicios públicos.
Gobiernos de los departamentos autónomos	Poder derivado	Establece como ingresos propios de las entidades territoriales autónomas y descentralizadas, los recursos captados por sus gobiernos y los obtenidos de la explotación de los bienes y servicios correspondientes de acuerdo con la ley. Por tanto, se otorga el poder derivado a los departamentos autónomos de administrar sus tributos como contraprestaciones de sus servicios, pero previa legislación del Estado Plurinacional. Esto se confirma al establecerse que la administración económica y financiera del Estado se rige por su presupuesto, y como competencia de los departamentos aprobar el presupuesto departamental.
Regiones autónomas	Poder derivado	De acuerdo a ley, serán ingresos propios de las entidades territoriales autónomas y descentralizadas los recursos captados por sus gobiernos y los obtenidos de la explotación de los bienes y servicios correspondientes.
Autonomía indígena originario-campesina	Poder derivado	Se deriva que mediante ley se transfiera automáticamente por el Estado Plurinacional los recursos necesarios para el cumplimiento de sus competencias, por lo que no faculta crear ni administrar tributo alguno.
Gobiernos municipales	Poder derivado	Se otorga a los municipios la facultad de crear y administrar tributos a partir de la legislación del Estado Plurinacional. Asimismo, se faculta la administración del registro de catastro de bienes inmuebles y de vehículos, así como la administración y ejecución de políticas de desarrollo urbano, asentamientos humanos, servicio de alumbrado público, ejecución de obras públicas de infraestructura, de servicio al ciudadano y la regulación de los servicios de sanidad y salubridad, de la comercialización de alimentos, los que podrán ser financiados con categorías tributarias como ser: Impuestos, tasas, patentes y contribuciones especiales.

6. Estatuto del departamento autónomo de Santa Cruz

Para realizar un análisis de la propuesta de Estatuto del departamento autónomo de Santa Cruz en el ámbito de la política tributaria es necesario partir de su contexto más general, en el cual se puede destacar su orientación clara hacia un tipo de economía más abierta, en la cual tenga mayor preponderancia la libre iniciativa y la vigencia de un sistema de libre mercado. Esto se puede deducir de lo dispuesto en el artículo 2, referido a los derechos fundamentales de las personas, donde se destacan tres derechos fundamentales que hacen a la idea: derecho a la seguridad jurídica, derecho de igualdad ante la ley y derecho a la propiedad privada, individual y colectiva, siempre que cumpla una función social, los cuales por sí mismos otorgan una sensación de estabilidad y seguridad a los agentes económicos, que pueden ser nacionales o extranjeros.

El título segundo del Estatuto hace mención a las competencias del Gobierno departamental autónomo de Santa Cruz y determina en el artículo 6 como competencias exclusivas la de ejercer la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva, sobre la administración de bienes y rentas y tributos de carácter departamental, entre otras.

Se puede observar en la redacción de este artículo y concretamente en el ámbito tributario que se produce un quiebre estructural en la posesión de la potestad tributaria originaria, la cual se propone que sea compartida entre el nivel nacional y el nivel departamental autónomo, es decir que, a partir de la aprobación del Estatuto, el departamento está facultado para crear impuestos, tasas o contribuciones especiales, así como recaudarlos y administrarlos, es decir que el departamento autónomo ya puede hacer política tributaria a partir de la vigencia del Estatuto.

No queda muy claro en la redacción la diferenciación entre lo que es competencia y potestad. Pareciera que en este caso concreto lo que se le está otorgando al departamento no son competencias sino la facultad o la potestad de poder legislar, reglamentar y ejecutar temas varios. Tampoco queda claro el alcance del concepto de tributos de carácter departamental, ya que el mismo y la manera como está establecido tienen un alcance muy genérico, es decir que el departamento autónomo tendría la facultad de crear impuestos al consumo, a la renta o al patrimonio y declararlos como departamentales, generando de esta manera problemas de doble tributación, aspecto que hace inmanejable cualquier sistema tributario.

El artículo 20 del capítulo primero, referido a la Asamblea Legislativa Departamental, otorga a ésta, en el ámbito tributario, la atribución de establecer tributos a través de ley aprobada con el voto de dos tercios de sus miembros presentes, es decir que puede crear impuestos departamentales, tasas por prestación de servicios y en su caso contribuciones especiales que pueden ser para mejoras o inversión en nuevas obras. En este punto, tal como se expresó anteriormente, lo que destaca es el grado de generalidad que se le da al aspecto de establecer impuestos, ya que la discusión va a orientarse hacia la definición de cuáles son nacionales y cuáles departamentales.

También se hace referencia a la atribución de establecer una adecuada distribución de los recursos departamentales para las provincias, definiendo de esta manera un marco para

normar la coparticipación de recursos entre el departamento y los municipios, sin definir los parámetros o variables sobre las cuales se realizaría.

En el marco de lo que representa la aplicación de la política tributaria, el artículo 29, relativo a las atribuciones del Gobernador, determina que éste reglamentará los impuestos propios del departamento y los que le sean asignados mediante Ley de la República. Como se puede observar, si bien la Asamblea Legislativa Departamental tiene el poder de crear tributos, el Gobernador solo puede reglamentar la aplicación de los impuestos propios y los que le sean asignados por ley, no explicándose qué pasará con la reglamentación de las tasas o contribuciones especiales. Parece que en ese aspecto existe una insuficiencia en el planteamiento. Por otra parte, no es necesaria la mención a los impuestos cedidos por ley al departamento, ya que los mismos en ese momento pasan a ser propios.

Un tema que llama la atención dentro del régimen de recursos naturales no renovables y que está referido a hidrocarburos, minería y siderurgia es el hecho de que se propone que sea el departamento quien se haga cargo de la normativa, control y fiscalización de la producción, sin tomar en cuenta la normativa nacional vigente, el papel de los ministerios correspondientes y los entes nacionales existentes para realizar estas tareas (YPFB, COMIBOL). También se plantea que, a través de una secretaría departamental, se controle la correcta aplicación del pago de regalías y de impuestos que gravan a la actividad.

En lo que se refiere al tema tributario y el papel que desempeñan las autoridades nacionales, hay que partir de la definición constitucional de que los recursos son propiedad del Estado, por lo cual los entes de carácter nacional creados para el efecto deben ser los que realicen tales tareas, sin perjuicio de que el nivel departamental los coadyuve y apoye. Éste es el caso concreto de los impuestos donde existe una administración tributaria especializada en esta tarea, cuyos costos de operación necesariamente serán más bajos que los de la mencionada secretaría departamental, por cuestiones de escala y competencia.

Haciendo un breve análisis de la propuesta sobre las fuentes de ingresos que serían parte de los recursos del departamento, se puede observar la siguiente tendencia que debería tomar tanto la política como la administración tributaria:

Al hablar de impuestos nacionales cedidos total o parcialmente por el Gobierno nacional y recargos sobre dichos impuestos, se está planteando que alguno o algunos de los impuestos que son parte de la actual estructura tributaria pasen a dominio total o parcial del departamento, lo cual es racional desde el punto de vista de la adopción de un régimen de autonomías, aunque también se propone la utilización de un sistema de recargos por parte del departamento sobre los impuestos nacionales, lo cual constituiría en su caso un incremento en las alícuotas de ciertos impuestos, debiendo antes de aplicarse hacer un análisis muy serio sobre la carga tributaria que esto representa para las personas, lo que no quiere decir que no puede ser utilizado como un instrumento de generación de ingresos.

Respecto a las otras fuentes, como la coparticipación de los recursos de la renta nacional, las transferencias de recursos desde el Tesoro General de la Nación para la administración de las competencias transferidas, los empréstitos, las regalías departamentales, la participación en los ingresos generados por el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH) y la participación en los ingresos generados por el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), ya forman parte en la actualidad de los recursos departamentales, salvo la discusión existente al presente sobre la forma de distribución del IDH que se ha establecido mediante la ley de creación de la renta dignidad, la cual se plantea resolverla a partir de la creación de un fondo de compensación departamental.

En este capítulo la única fuente de recursos sin una conceptualización clara es la referida a los impuestos departamentales, de los que no se dice cuáles son o podrían ser y si tendrían los mismos hechos o bases imponibles que los impuestos nacionales, lo cual daría lugar a sendas discusiones acerca de su aplicación y pertenencia.

Un tema destacable es el que define claramente la no existencia de rentas destinadas, ya que todos los ingresos serán concentrados en un solo Tesoro departamental, bajo el principio de caja única, por lo que la inversión y gasto solo serán realizados a partir de la aprobación de un presupuesto.

Un avance muy importante en lo relativo a tributos es el tratamiento que se da a las contribuciones especiales, ya que hasta ahora, en todo el tiempo que ha sido aplicada la ley tributaria desde 1986, este instrumento no ha sido utilizado, teniendo en forma potencial y especialmente para el ámbito departamental y municipal muchas perspectivas de cons-

tituirse en una fuente de recursos importante en función al uso y nivel de la carga que se determine.

La sección quinta del capítulo octavo desarrolla el marco de la administración tributaria departamental, definiendo otra vez en una sección que no corresponde y supuestamente en forma complementaria la potestad tributaria de la Asamblea Legislativa, estableciendo que la iniciativa para la aprobación de tributos, aranceles, tasas y recargos será generada por el Gobernador.

Un aspecto destacable es la creación de la Agencia Tributaria Departamental, como un ente autárquico desligado de la administración tributaria nacional, la misma que sólo coordinaría con el Servicio de Impuestos Nacionales, SIN. Hay que considerar que esta medida no parece ni muy práctica ni racional desde el punto de vista de lo que significa la administración de impuestos, ya que se estaría fragmentando todo un sistema nacional de recaudación, fiscalización, cobranza y sobre todo de registro de contribuyentes, en muchas entidades que a la larga no tendrían ninguna relación ni contarían con información a nivel nacional, lo que disminuiría su eficiencia y posibilidades de control a nivel nacional, además del incremento de los costos, ya que no hay que olvidar que los contribuyentes no realizan solo una actividad económica ni menos lo hacen en un solo lugar o región, llegándose en algunos casos a la necesidad de la firma de convenios para intercambio de información cuando actualmente se cuenta con toda la base de datos de los contribuyentes de todo el país.

Es también ponderable la decisión de establecer incentivos tributarios a las inversiones extranjeras, pero se debe tomar en cuenta siempre que este tipo de medidas deben ser muy bien manejadas ya que tienden a convertirse en prácticas que distorsionan los sistemas tributarios y son generadoras de lo que comúnmente se denominan guerras fiscales a nivel de departamentos o en su caso municipios.

Yendo un poco más allá de sus competencias, el Estatuto define la facultad de los municipios de dictar ordenanzas municipales de ingresos tributarios, no tributarios y contribuciones especiales sin la aprobación de otro órgano del Estado nacional, es decir que otorga al municipio potestad originaria para crear impuestos y contribuciones municipales.

En resumen, la política tributaria en el Estado boliviano tomando en cuenta la vigencia de las autonomías departamentales y municipales y lo planteado por el Estatuto del departamento autónomo de Santa Cruz estará basado en el siguiente esquema general:

Gobierno departamental de Santa Cruz	Poder originario	El Estado comparte el poder originario con los departamentos y municipios autónomos
	Competencias	Ejerce la potestad legislativa, la potestad reglamentaria y la función ejecutiva sobre la administración de bienes y rentas y tributos de carácter departamental, entre otras. Establece impuestos, sin obstaculizar o prohibir la circulación de mercancías o servicios. No está claro si grava hechos imponible definidos por el Estado Administra recargos sobre impuestos del Estado En impuestos cedidos, define alícuotas, mínimos exentos y reducciones a la base imponible. Establece tasas y contribuciones especiales
Gobiernos municipales	Poder originario	Titular del poder tributario originario, dentro del marco jurídico definido por leyes orgánicas.
	Competencias	Establece impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles, impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores e impuesto sobre transferencia de bienes inmuebles y vehículos automotores. Establece tasas, patentes y contribuciones especiales.

7. Conclusiones

De todo lo descrito hasta aquí, se puede establecer que existe una clara contraposición entre el planteamiento de elementos de política tributaria presente en el Proyecto de CPE aprobado por la Asamblea Constituyente y el Estatuto Autonómico propuesto por el Departamento de Santa Cruz. En el primer caso, la potestad tributaria originaria de crear impuestos y tributos es exclusiva del Estado Plurinacional, otorgando poder tributario derivado a los departamentos autónomos y municipios para crear tributos sólo a partir de leyes orgánicas. Un aspecto a destacar en este punto es la omisión en el Proyecto de CPE de la otorgación de potestades para los departamentos que optaron por el centralismo, no existiendo un tratamiento económico, financiero o tributario sobre el cual basen sus acciones.

En cambio, el Estatuto Autonómico de Santa Cruz otorga potestad tributaria originaria al departamento autónomo y a los municipios, estableciendo de esta manera una separación entre la potestad tributaria originaria nacional, la departamental y la municipal, es decir que, a partir de esta norma, los departamentos y municipios podrán crear sus propios tributos sin acudir al Poder Legislativo del nivel nacional.

En esa línea, el Estatuto crea una administración tributaria propia para la recaudación y administración de los tributos del departamento, la misma que sólo mantendría relaciones de coordinación con el Servicio de Impuestos Nacionales, además de definir que los ingresos provenientes de los tributos cobrados serán coparticipados con los municipios, pero sin establecer los criterios de distribución ni los parámetros sobre los cuales se aplicará la mencionada coparticipación.

Al respecto, y como reflexión para la definición de un criterio en el tema de la potestad tributaria, es bueno tener conciencia que, pese a adoptar diversas formas de Estado, que van desde el unitario hasta el federal, pasando por el autonómico, los diversos países han optado en su gran mayoría por retener la potestad tributaria originaria en el nivel nacional, siendo una excepción el otorgarla a cualquier nivel subnacional. En la medida que el Estado otorga potestad tributaria derivada a los niveles subnacionales, establece una serie de medidas y mecanismos que limitan la utilización de esa potestad, especialmente en aquellos tributos que tienen, por el carácter de sus hechos impositivos, un ámbito de alcance nacional.

Por más que los distintos países hayan logrado un avance sustancial en el proceso de descentralización político-administrativa, siempre han tenido el cuidado de establecer límites a la potestad tributaria, velando siempre que ésta se encuentre dentro del dominio del nivel nacional. Hay países que tienen una larga trayectoria e importantes avances en el proceso descentralizador, como Brasil, que, pese a ser un país federal y reconocer la potestad tributaria a los niveles subnacionales, establece mecanismos de limitación a dicho poder en la propia CPE, en la cual se crean impuestos y se definen sus elementos constitutivos y el tratamiento de las exoneraciones y exclusiones. Otro caso es España, país que es tomado como ejemplo para Latinoamérica en cuanto a la definición de su estructura político-administrativa y por sus avances en el proceso descentralizador. España establece una posición más centralista al momento de definir la potestad tributaria, la cual se encuentra concentrada en el nivel nacional a partir de la definición de que las facultades tributarias de los niveles subnacionales deben estar sujetas al cumplimiento de una ley orgánica o una de bases. Finalmente, en Colombia, si bien se reconoce potestad tributaria a los niveles subnacionales, en la práctica lo que se hace es concentrar la potestad tributaria originaria en el nivel nacional, con la excepción del impuesto sobre la propiedad inmueble, que goza de potestad tributaria del nivel municipal.

Aspectos a ser tomados en cuenta en la definición de la política tributaria en un escenario de autonomías y descentralización fiscal

- A partir de la definición del tipo de Estado definido en la Nueva CPE, se debe establecer la potestad tributaria originaria y la potestad tributaria derivada, así como sus límites.
- Se debe definir que los aranceles y los tributos que gravan las importaciones forman parte exclusiva del nivel nacional.
- Las sobretasas deben ser contempladas como mecanismo de captación de recursos que el Estado central pueda derivar a las instancias subnacionales.
- Los impuestos a los recursos naturales y medio ambiente, por ser riqueza y por ser patrimonio nacional, deben constituir fuente de recursos del Gobierno central. Este criterio se ampara en el concepto de que estos recursos estratégicos son de todos los bolivianos, por lo que deben constituir fuente de dominio del Gobierno central y ser distribuidos vía coparticipación a los otros niveles subnacionales.
- Los impuestos indirectos, como ser los impuestos al consumo (IVA, ICE), por sus bases móviles y la dificultad de determinar espacialmente sus hechos imposables, deberían ser considerados como fuente de recursos de dominio del nivel central, considerando también la optimización de los costos de administración de los mismos.
- Los impuestos a las rentas de las personas jurídicas o empresas (IUE) deben ser fuentes de ingresos de dominio del Gobierno central, ya que los resultados de su gestión van a depender de actividades realizadas en los diferentes ámbitos subnacionales, y no solamente del domicilio legal de la empresa, por lo que, al constituirse en fuente nacional, ahorraría costos administrativos, además de posibilitar su distribución vía transferencia.
- Los impuestos a las rentas de las personas naturales, en base al principio de correspondencia fiscal, deben constituir fuente de ingresos de dominio del gobierno departamental. Los departamentos deben tener la facultad de gravar a las rentas de sus ciudadanos de acuerdo a su capacidad económica y contributiva, ya que los hechos generadores son de baja movilidad y de base estable.
- Los impuestos a los bienes inmuebles y vehículos son de base inmóvil y de fácil identificación de los hechos generadores y de los contribuyentes. En base a este criterio, es recomendable que los recursos producto de los gravámenes a los mismos sean fuente de recursos locales (municipales). Además, se debe tener en cuenta que la característica de estos impuestos es que llevan una estricta relación entre los beneficios que los ciuda-

danos perciben y la obligación que deben cumplir bajo el principio de correspondencia fiscal.

- Los tributos basados en el principio del beneficio y las cargas al usuario (tasas y contribuciones), pueden ser recaudados por todos los niveles y constituirse en sus fuentes de ingreso.
- Actualmente, los incentivos tributarios crean inequidad entre regiones, empresas y personas naturales, por lo que la Constitución Política debe establecer un criterio que precautele un igual tratamiento para todos, sin ventajas que creen diferencias.
- Como forma de distribución equitativa de los recursos tributarios se debe considerar el esfuerzo fiscal como correspondencia a los recursos recibidos por el Estado.
- La administración tributaria de los tributos correspondientes al nivel nacional deben estar a cargo de una entidad única. Asimismo, aquellos tributos que hayan sido cedidos o los recargos sobre impuestos nacionales percibidos por el nivel subnacional, por cuestión de escala, también deberían ser administrados por esa entidad, ya que lo importante en este caso no es quién cobra el tributo sino su percepción.