

EL SISTEMA TRIBUTARIO

EN BOLIVIA

Análisis y propuestas para una reforma



El principal desafío es garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas

La Constitución establece tributar según la capacidad económica

Gobernaciones y municipios deben tener mayor potestad tributaria



Director: Juan Carlos Núñez Vidaurre
Supervisión: René Martínez Céspedes
Edición: Jorge Jiménez Jemio

Consultoría realizada por: Leonardo N. Ugarte Anaya

Dirección: Edificio Esperanza, Av. Mcal. Santa Cruz 2150, Casilla 5870
Telefax: (591-2) 2125177 – 2311074
E-mail: comunicacion@jubileobolivia.org.bo
Casilla: 5870 La Paz-Bolivia
Depósito Legal: 4-2-1865-14

PRESENTACIÓN	4
1. ESTADO DE SITUACIÓN DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN BOLIVIA	5
1.1. Elementos teóricos de Política Tributaria	6
1.2. La potestad tributaria del Estado, alcance e incidencia	13
1.3. Régimen impositivo boliviano y su funcionamiento	16
1.4. Coparticipación Tributaria	28
2. FISCALIDAD INTERNACIONAL, SU IMPORTANCIA Y APLICACIÓN	33
3. HACIA UN SISTEMA TRIBUTARIO EN UN ESTADO CON AUTONOMÍAS	35
3.1. Ajustes al marco jurídico tributario	35
3.2. Necesidad del Defensor del Contribuyente	36
4. LINEAMIENTOS PARA UNA REFORMA TRIBUTARIA EN EL MARCO DE LAS AUTONOMÍAS - HACIA UNA NUEVA ESTRUCTURA TRIBUTARIA	37
4.1. Elementos de un nuevo régimen tributario	38
4.2. Lineamientos para un nuevo modelo de distribución de recursos tributarios	42
CONCLUSIONES	43

Presentación

En los últimos años, Bolivia ha atravesado por un periodo bastante favorable desde el punto de vista económico, con mayores ingresos desde la creación del Impuesto Directo a los Hidrocarburos, en 2005, y los buenos precios internacionales. Los recursos del Estado se han incrementado significativamente, permitiendo transcurrir del déficit al superávit fiscal, además de mejorar otros indicadores económicos y sociales.

Los niveles de gasto e inversión pública también han crecido en los últimos años y la consecuente provisión de bienes y servicios públicos e infraestructura han tenido algunas mejoras.

Sin embargo, se debe considerar que los recursos que permitieron estos avances provienen de fuentes extractivas no renovables, como el gas, por lo que es fundamental darle sostenibilidad a las finanzas públicas –en el mediano y largo plazo-, incrementando los ingresos del Estado.

Un sistema tributario no es algo que se cambia a cada momento; no obstante, después de muchos años de su aplicación y con un escenario distinto desde el punto de vista económico, el actual sistema presenta diferentes limitaciones, no se acomoda a los mandatos de la nueva Constitución, en un Estado con autonomías, ni al desafío de generar mayores ingresos. Queda pendiente avanzar en una reforma impositiva, que permita cumplir con el deber de tributar en proporción a la capacidad económica, bajo los principios de igualdad, progresividad, justicia redistributiva y bien común.

Esta reforma permitiría garantizar y profundizar los avances logrados en el ámbito social y económico, de manera que no sean vulnerables ante contextos internacionales adversos por la venta de recursos naturales, y proyectar mejoras estructurales en la calidad de vida de la población. Tal propósito requiere el aporte y responsabilidad de todos los ciudadanos y ciudadanas del país, y el uso eficiente y transparente de estos recursos por parte de los administradores del Estado.

El presente documento aborda el sistema tributario en Bolivia desde el análisis de la situación actual hasta el planteamiento de propuestas. Fundación Jubileo pretende aportar al debate y diseño de políticas públicas que contribuyan a la construcción de un futuro esperanzador.



Estado de situación de la Política Tributaria en Bolivia

La aprobación de la nueva Constitución Política del Estado constituye un hecho fundamental dentro del proceso de reestructuración del Estado y su avance hacia una mayor profundización de la descentralización, situación en la que se hallaba inmerso el país como producto de la aplicación de las leyes de Participación Popular y de Descentralización Administrativa. Este cambio supone una transformación importante en los ámbitos de la organización política, económica, jurídica y social del país a partir de la definición de un Estado Plurinacional Unitario, basado en un régimen de autonomías.

A diferencia de la Constitución abrogada que reconocía potestad tributaria para la creación, modificación y supresión de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) sólo al Poder Legislativo, la nueva Constitución Política del Estado *reconoce y asigna potestad de administración de sus recursos a los diferentes niveles autonómicos, además de reconocerles similar rango constitucional*, bajo el límite del ejercicio competencial preestablecido en el artículo 297, en el que se establecen ciertas reservas en su ejercicio para uno o más niveles de gobierno.

En este marco, el análisis de la temática tributaria, por su alto grado de transversalidad, supone la consideración e interrelación de variables referidas al campo jurídico, económico, político y social, entre las más importantes, ya que la aplicación instrumental de la política tributaria supone una interacción directa entre el marco normativo, el modelo económico adoptado, la ideología del Gobierno y las obligaciones a las que deberá estar sujeta la ciudadanía, generándose relaciones de vínculo entre estas variables, las que tienen un carácter de interrelación permanente, ya que ninguna tiene más importancia que la otra, configurando, de manera conjunta, el escenario siguiente:



1.1. ELEMENTOS TEÓRICOS DE POLÍTICA TRIBUTARIA

1.1.1. Doctrina tributaria

Definición y clasificación de tributos: Impuestos, tasas, patentes y contribuciones especiales, en el marco autonómico

El sector público se justifica como una institución suministradora de ciertos bienes y servicios que, por sus características, no pueden ser proporcionados por el sector privado a través del mercado, porque el mercado sólo proveerá aquellos bienes y servicios donde exista una demanda solvente por la cual los individuos estén dispuestos a pagar. Estos tipos de bienes son los denominados privados y obedecen a necesidades que también son consideradas privadas.

Además de estas necesidades privadas existen las denominadas sociales que, por sus características, no generan una demanda y, por tal condición, no pueden ser provistos por el mercado. Estos bienes que permiten atender estas necesidades sociales se denominan bienes públicos que sólo el Estado puede suministrarlos.

Para financiar estas necesidades sociales, la doctrina europea, sudamericana y norteamericana recoge tres figuras jurídicas tributarias que son: El impuesto, la tasa y la contribución especial.

Tributos

Bajo una perspectiva económica, el tributo se constituye en el instrumento idóneo para generar recursos públicos, el mismo que tiene un carácter forzoso y coercitivo, siendo su definición y clases las siguientes:

DEFINICIÓN Y CLASES DE TRIBUTOS

DEFINICIÓN	CLASES	CONCEPTO
Transferencia de recursos del sector privado al sector público.	IMPUESTO	Pago al Estado por mandato de ley, por el que no existe retribución específica en bienes o servicios públicos por el valor equivalente al monto pagado.
Prestación en dinero exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley, para cubrir gastos que demanda el cumplimiento de sus fines	TASA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL	Pago al Estado por mandato de ley, en el que existe retribución específica en bienes o servicios públicos. Pago orientado a recuperar economías externas producidas por la realización de una obra pública y que se dirigen hacia un grupo individualizado de personas que se benefician de ella.

El Código Tributario identifica, básicamente, tres tipos o clases de tributos: La tasa, la contribución especial y el impuesto, correspondiendo a éstos, en su conjunto, la denominación de tributo, como género, y que representada gráficamente tiene la siguiente estructura:

ESTRUCTURA DEL TRIBUTO

ESTRUC-TURA DEL TRIBUTO	DEFINICIÓN
HECHO GENERADOR O IMPONIBLE	Causa que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, hecho jurídico con relevancia económica.
MATERIA IMPONIBLE U OBJETO	Constituye el soporte de la imposición, comprende los elementos que integran los flujos real (bienes y servicios), nominal (ingresos) y factores de la producción (t,l,k)
BASE IMPONIBLE	Materia imponible u objeto sometido a imposición, expresada en valores o unidades físicas.
ALÍCUOTA	Cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica sobre la base imponible para obtener el monto del impuesto a pagar.
SUJETO ACTIVO	Es el acreedor del tributo que, en general, es el Estado.
SUJETO PASIVO	Persona natural o jurídica obligada por ley al pago del impuesto.
EXENCIÓN	El no pago de tributos por mandato de la ley.

La razón de ser del tributo radica en la provisión de bienes y servicios públicos por el Sector Público que serán financiados vía Presupuesto General del Estado, sin importar cómo sean producidos estos bienes o servicios.

En este marco, se puede establecer que existen tributos de carácter financiero y tributos regulatorios; los primeros tienen una finalidad netamente recaudatoria y los regulatorios tienen el propósito central de influir u orientar las conductas de los sujetos en una determinada dirección porque se relacionan con los recursos naturales y medio ambiente o la importación o exportación de determinados bienes¹.

Tributos de carácter financiero

Los tributos financieros se basan en los principios de capacidad de pago o del beneficio, según el caso; los cuales pueden ser clasificados de la siguiente manera:

- **Según el principio de la capacidad de pago:**

Impuestos a la renta:

- Impuestos sobre la renta de las personas
- Impuestos sobre las utilidades o rentas de las empresas

Impuestos al patrimonio:

- Impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles, vehículos o sobre otros elementos patrimoniales
- Impuesto sobre el patrimonio neto
- Impuestos a las sucesiones y donaciones
- Impuestos sobre la transferencia de inmuebles, vehículos u otros elementos patrimoniales

Impuestos al consumo:

- Impuestos a las ventas
 - Plurifásicos: Impuesto al Valor Agregado (IVA)
 - Monofásicos: Impuesto a las Ventas en etapa minorista
- Impuestos selectivos al consumo: Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)

Impuestos a la producción:

- Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH)

- **Según el principio del beneficio²:**

- Tasas
- Contribuciones especiales

Tasas

Tributos caracterizados por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. Al igual que cualquier otro tributo, es un recurso de carácter obligatorio, cuya fuente es la ley, la misma que impone y otorga su carácter coercitivo.

Aparece como el instrumento tributario adecuado para el financiamiento del costo de los servicios públicos de carácter divisible; es decir, con beneficiarios o usuarios directos identificados individualmente. Esta categoría tributaria está inspirada en el principio del beneficio a partir del cual el costo de estos servicios debe satisfacerse parcial o totalmente.

¹ Política y Técnica Tributaria. José Sevilla Secura

² Existen instrumentos de captación de recursos que no son tributos, pero se rigen bajo el principio del beneficio; es el caso de los precios públicos y las concesiones o cánones

Se tienen dos clases de tasas: las exigidas por el uso especial del dominio público y las derivadas de la prestación de servicios o la realización de una actividad que beneficia singularmente al usuario del servicio o al destinatario de la actividad.

Contribuciones Especiales

Se puede definir también como la recuperación de costos por la ejecución de una obra o servicio de interés público (un puente o asfaltado de una vía, o remodelado de un bien público), cuyo valor se reparte equitativamente entre los propietarios afectados de acuerdo con los beneficios recibidos. En el caso de las contribuciones especiales no existe demanda individual.

El Código Tributario, en el artículo 12°, define a las contribuciones especiales como aquellos tributos cuya obligación tienen como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Las contribuciones especiales, creadas por las entidades territoriales autónomas, podrán exigirse en dinero, prestaciones personales o en especie, para la realización de obras públicas comunitarias.

Tributos Regulatorios

Tienen la finalidad de incidir en la conducta de los sujetos hacia un determinado objetivo que no necesariamente se vincula con la recaudación, sino más bien trata de inducir a la población a la utilización racional y limitada de los recursos naturales o a la protección del medio ambiente o, en otros casos, de influir en la importación o salida de determinados bienes. En este sentido, se los clasifica en:

- Tributos relacionados a los recursos naturales y medio ambiente
- Tributos aduaneros y comercio exterior

Tributos relacionados a los recursos naturales y medio ambiente

Para una asignación eficaz de recursos, todos los bienes económicos (los bienes escasos) deben tener un precio, el mismo que debe recoger todos sus costos; de lo contrario, su utilización sería excesiva. Esta situación ocurre con los recursos naturales en la medida en que éstos dejaron de ser bienes libres. El Estado puede poner precio a su utilización, moderando su explotación mediante la asignación de un precio que puede ser considerado un impuesto regulador.

Dentro del grupo de impuestos reguladores tienen actualmente una gran importancia los relacionados con los recursos naturales y protección del medio ambiente, puesto que son utilizados para limitar la utilización de la naturaleza, introduciendo un cuasi-precio para regular su demanda.

Tributos aduaneros y comercio exterior

Con este tipo de tributos se pretende favorecer la producción nacional o incidir en la salida de productos considerados estratégicos. Estos instrumentos son empleados por la política arancelaria con la que se intenta influir en la importación de determinados bienes, de manera tal que incida en la política económica internacional acentuando o reduciendo las importaciones para estimular la producción nacional, en el primer caso; o incrementar la oferta de bienes para regular el mercado, en el segundo caso.

De acuerdo con los numerales 4 y 5 del artículo 298 de la CPE, tanto el régimen aduanero como el comercio exterior son competencias privativas de nivel central del Estado, por lo que la legislación, reglamentación y ejecución no podría ser transferida ni delegada a los subniveles autonómicos; en consecuencia, todos estos tributos son de dominio pleno del nivel central del Estado.

1.1.2. Capacidad económica y contributiva en la legislación nacional

El numeral 7 del artículo 108 de la CPE establece el deber de bolivianos y bolivianas de tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.

La propia CPE establece como competencia exclusiva del nivel central del Estado a la política fiscal que, en el ámbito tributario, debe estar basada en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria (Art. 323 – CPE).

Por otra parte, toda creación y/o modificación de impuestos por los gobiernos autónomos departamentales y municipales se sujeta a los principios tributarios de capacidad económica de sus contribuyentes, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria de la entidad territorial.

En este marco, se establece que los tributos se exigen independientemente de las actividades que el Estado pueda desarrollar en forma directa con relación al contribuyente obligado al pago (tributo no vinculado), razón por la que los mismos son exigidos a quienes se les obliga a pagarlos en función a lo que establece la ley, simplemente porque el legislador ha considerado apropiado imponerles tal obligación aplicando el principio de "capacidad económica", definido como la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; la aptitud, posibilidad real y suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta, sin considerar que es imprescindible tomar en cuenta un mínimo vital o existencial, conceptualizado como aquel conjunto de recursos económicos que, en una unidad de tiempo, permite atender las necesidades elementales personales y familiares; o como la cantidad que no puede ser objeto de gravamen, por cuanto la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular, empezando de ese límite la capacidad contributiva para atender a las obligaciones fiscales.

De lo precedente, se puede afirmar que capacidad contributiva y capacidad económica son dos conceptos distintos. Puede existir capacidad económica sin que esto constituya, de ninguna manera, en capacidad contributiva; pero, a su vez, no puede existir capacidad contributiva sin la presencia previa de capacidad económica. La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica e indispensable de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza la existencia de capacidad contributiva, ya que cualquier tributo se establece de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto.

1.1.3. Política y legislación tributaria

El marco normativo tributario en la CPE

Para ubicar el marco no solo jurídico sino también económico y de aplicación del sistema tributario en vigencia y determinar el modelo de gestión de tributos es necesario partir del análisis de la Constitución Política del Estado que como norma fundamental establece la estructura política, económica y social del país que puede ser representada gráficamente de la siguiente forma:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO

Define un nuevo tipo de Estado: Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías.

Determina la obligación de tributar en proporción a la capacidad económica de los ciudadanos, conforme con la Ley.

Competencia privativa del Nivel Central del Estado

Codificación sustantiva y adjetiva en materia tributaria aplicada también en el caso del régimen aduanero y de comercio exterior.

Competencia exclusiva del Nivel Central del Estado

La definición de la política fiscal

Competencia Compartida entre el Nivel Central del Estado y las Entidades Territoriales Autónomas

La regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos

Régimen Competencial:

Competencias del Nivel central del Estado y los gobiernos autónomos para la creación, administración y/o modificación de tributos

COMPETENCIAS PRIVATIVAS	COMPETENCIAS EXCLUSIVAS		
NIVEL CENTRAL DEL ESTADO	GOBIERNOS AUTÓNOMOS DEPARTAMENTALES	GOBIERNOS AUTÓNOMOS MUNICIPALES	GOBIERNOS AUTÓNOMOS INDÍGENA ORIGINARIO CAMPESINOS
Num. 19, Parág. I Art. 298.	Num. 22 y 23 Parág. I Art. 300	Num. 19 y 20 Parág. I Art. 302	Parág. I Art. 303; Num. 12 y 13 Parág. I Art. 304
Impuestos Tasas Contribuciones Especiales	Impuestos Tasas Patentes forestales Contribuciones especiales	Impuestos Tasas Patentes Municipales Contribuciones especiales	Tasas Patentes Contribuciones especiales

Limites a la Potestad Tributaria

No creación impuestos con hechos imposables análogos

No creación de impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción

No creación de impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial.

1.1.4. Relación entre la Constitución Política del Estado (CPE), Ley Marco de Autonomías y Descentralización (LMAD), Ley de Clasificación y Definición de Impuestos (LCDI), Código Tributario (CTB), Ley de Impuestos (N° 843 y 1606) y Ley de Aduanas N° 1990.

La Constitución Política del Estado, reconoce autonomía al nivel de gobierno departamental, municipal, indígena originario campesino y a la región, otorgándoles competencias tributarias amplias para la creación, modificación y supresión de tasas, patentes y contribuciones especiales, las cuales se las va limitando a partir del establecimiento de ciertas condicionantes que regulan esas facultades desde el Órgano Ejecutivo.

En el caso de la Ley N° 031, Ley de Autonomías y Descentralización, en el artículo 103 se establece como fuente de recursos a los ingresos tributarios y la definición de los recursos de las entidades territoriales autónomas departamentales, municipales, indígena originario campesinas y regionales en los artículos 104 al 107, asimismo se determina en las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda la aplicación del principio de legalidad que impera en materia tributaria, señalando que la creación, modificación o supresión de tributos por las entidades territoriales autónomas, en el ámbito de sus competencias, se debe realizar mediante leyes emitidas por su órganos legislativos, debiendo para el efecto emitirse un informe técnico por la instancia competente del nivel central del Estado referido al cumplimiento de las condiciones establecidas en los Parágrafos I y IV del Artículo 323 de la CPE y los elementos constitutivos del tributo, lo que disminuye el carácter autonómico que debe tener la formulación y ejecución de la política tributaria de las Entidades Territoriales Autónomas (ETA).

Un tema de observación permanente por parte del Órgano Ejecutivo a los gobiernos autónomos es la existencia de saldos de recursos por falta de ejecución bajo la denominación de Saldos en Caja y Bancos, los que se han ido incrementado en el periodo de análisis 2005 a 2012, que si bien en forma individual no los tienen todas las gobernaciones o municipios; pero se presentan en el agregado de manera recurrente, dando lugar a la presunción de falta de capacidad institucional de las entidades autónomas.

La apertura económica genera situaciones y problemas de aplicación de la normativa nacional en materia tributaria internacional, relacionada con la inversión extranjera directa, las importaciones y exportaciones de bienes y servicios por las empresas extranjeras radicadas en el país, el movimiento de factores productivos, libertad de movimiento de capitales y generalización del acceso y uso de internet, lo que impacta directamente sobre el funcionamiento del sistema tributario, además que afectan en forma directa a la sostenibilidad fiscal, debiendo resolverse problemas como el fenómeno de la doble tributación, la adaptación del régimen tributario a las nuevas modalidades de negocio implantadas por empresas multinacionales y la reducción de los factores gravables en la economía, lo que significa establecer en el sistema jurídico tributario mecanismos que permitan preservar las bases imponibles, además de cooperar con el conjunto de países para combatir la elusión y el fraude fiscales.

Se requiere la implementación de un nuevo sistema tributario para su aplicación en el estado autonómico, consistente en la aplicación de una nueva normativa tributaria autonómica, la creación de un defensor del contribuyente, la definición de una nueva estructura y régimen tributario, así como un nuevo modelo de distribución de recursos tributarios.

El nuevo sistema tributario autonómico debe tener como base fundamental las disposiciones establecidas en la Constitución Política del Estado relativas a la organización territorial, las facultades, las competencias, la estructura económica y fundamentalmente las potestades tributarias otorgadas a las Entidades Territoriales Autonómicas, las cuales no sólo deben ser simples receptoras de transferencias, sino también ser responsables de generar y administrar recursos procedentes del cobro de impuestos, para lo que es necesario que desde el nivel Central del Estado se transfiera Poder para que los gobiernos autónomos puedan administrar impuestos que tienen como hecho imponible la generación de rentas personales, los consumos específicos, como los referidos tabaco, cerveza y otros, y especiales como el consumo de gasolina en el caso de los gobiernos departamentales y el Impuesto sobre las Actividades de Juegos de Azar, Sorteos y Promociones Empresariales en el caso de los municipios; lo cual significa, a su vez, las modificaciones correspondientes en el régimen de distribución y coparticipación de recursos, el cual debe tomar en cuenta como variable de cálculo el esfuerzo fiscal realizado por el nivel de gobierno respectivo.

ESTRUCTURA TRIBUTARIA DEL NIVEL CENTRAL DEL ESTADO

TIPO DE IMPUESTOS	SIGLA	DENOMINACIÓN	DOMINIO	ALÍCUOTA	VIGENCIA
INDIRECTOS	IVA	Impuesto al Valor Agregado	Nacional	13% sobre precio neto de venta	Desde abril de 1987 (Ley 843)
	ICE	Impuesto a los Consumos Específicos	Nacional	Tasa específica: Bs/Lit y varía según producto	Desde abril de 1987 (Ley 843) y julio 1995 (Ley 1606)
	IEHD	Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados	Nacional	Tasa específica: Bs/Lit y varía según producto	Desde julio 1995 (Ley 1606)
DIRECTOS	IUE	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas	Nacional	25% sobre utilidad neta	Desde enero 1995 (Ley 1606)
		Alícuota Adicional - IUE Minería		12,5% sobre utilidades adicionales	Desde nov. De 2007 (Ley 3787)
		Alícuota Adicional - IUE Financiero		(12.5%) sobre el excedente de 13% del Coeficiente de Rentabilidad respecto del patrimonio neto de las entidades financieras bancarias y no bancarias.	Desde 23 de diciembre de 2012 - Ley 211) -aplicación desde 2012
	IDH	Impuesto Directo a los Hidrocarburos	Nacional	32% sobre 100% de la producción en boca de pozo (primera etapa de comercialización)	Desde mayo 2005 (Ley 3058)
	IT	Impuesto a las Transacciones	Nacional	3% sobre ingreso bruto devengado	Desde abril de 1987 (Ley 843)
	ITF	Impuesto a las Transacciones Financieras	Nacional	1,5 x 1.000 (por transacción financiera)	Desde julio 2006 (Ley 3446)
	IVME	Impuesto a las Ventas de Moneda Extranjera	Nacional	(0,70%) sobre el importe total resultante de cada operación de venta de moneda extranjera para entidades financieras bancarias y no bancarias. Sobre 50% de importe total de cada operación de venta de moneda extranjera para casas de cambio.	Desde el 20 de septiembre de 2012
	RC - IVA	Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado	Nacional	13% sobre ingreso neto	Desde abril de 1987 (Ley 843)
	JUEGOS: LOTERÍA Y DE AZAR	Actividades de juegos de azar, sorteos y promociones empresariales	Nacional	30% para los juegos de azar y sorteos, y 10% para promociones empresariales.	Desde noviembre de 2010 (Ley 060)
	ISAE	Impuesto a las Salidas al Exterior	Nacional	Bs 254 por salida aérea al exterior	Desde marzo 1990 (Ley 1141)
REGÍMENES ESPECIALES	RTS	Régimen Tributario Simplificado	Nacional	Cuota fija por categoría, según inversión realizada en rangos máx. y min. aprobados.	Desde 1987 (D.S. 21521)
	STI	Sistema Tributario Integrado	Nacional	Cuota fija por categoría, según inversión en rangos máx. y min. aprobados	Desde 1987 (D.S. 21642)
	RAU	Régimen Agropecuario Unificado	Nacional	Cuota fija por categoría, según inversión realizada en los rangos máx. y min aprobados.	Desde 1987 (D.S. 24463)
COMERCIO EXTERIOR	GA	Gravamen Arancelario	Nacional	Varía según tipo de bien y acuerdos de integración. Entre 0%, 5% y 10%	Desde 1985 (D.S. 21060)

ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DEPARTAMENTALES

TRIBUTOS DEPARTAMENTALES	ITGB	Sucesión hereditaria y donaciones de Bs, inmuebles y muebles, sujetos a registro público	Departamental	Alicuotas 1%, 10% y 20% sobre avalúo de bienes y derechos	Creado en abril de 1987 (Ley 843) y transferido al nivel departamental por la LMAD de 19 de julio de 2010
	IPV-NAVEGACIÓN AÉREA Y ACUÁTICA	Propiedad de vehículos a motor para navegación aérea y acuática	Departamental	No existe reglamentación	No existe normativa
	AFECTACIÓN MEDIO AMBIENTE	Afectación al medio ambiente, excepto las causadas por VA y actividades hidrocarburíferas, mineras y electr.	Departamental	No existe reglamentación	No existe normativa

ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS MUNICIPALES

IMPUESTOS, TASAS Y PATENTES MUNICIPALES	IPBI	Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles	Municipal	Varía según la zona, tipo de construcción y servicios	Desde enero 1995 (Ley 1606)
	IPVA	Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores	Municipal	Varía según la cilindrada, modelo y procedencia	Desde enero 1995 (Ley 1606)
	IMT	Impuesto Municipal a las Transferencias	Municipal	3% sobre el valor de la transacción	Desde enero 1995 (Ley 1606)
	T y PM	Tasas y Patentes Municipales	Municipal	Varía según la superficie y actividad económica realizada	Desde enero 1995 (Ley 1606)
	AFECTACIÓN MEDIO AMBIENTE	Afectación al Medio Ambiente causadas por vehículos automotores	Municipal	No existe reglamentación	Desde enero 1995 (Ley 1606)
	ICE CHICHA	Impuesto al Consumo Específico a la Chicha	Municipal	Depende de la normativa municipal	Desde enero 1995 (Ley 1606)

Esta estructura ha ido creciendo en número de impuestos, no así en una importante capacidad recaudatoria, salvo lo que acontece con el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH), que se ha convertido en el segundo impuesto más significativo, después del IVA.

1.2. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO, ALCANCE E INCIDENCIA

La potestad tributaria, en el marco de la CPE, hace referencia a la distribución de la competencia o capacidad para establecer tributos de los diferentes entes públicos de base territorial (Nivel Central de Gobierno, Gobierno Autónomo Departamental, Gobierno Autónomo Municipal, Autonomía Indígena Originario Campesina), considerando, además, que las diferencias en el poder tributario de los entes citados habrá que encontrarlas en los límites que la misma CPE establece para cada uno de los diferentes niveles de gobierno, lo que representará el mayor o menor grado de autonomía efectiva que el Nivel Central quiera otorgar a las ETA.

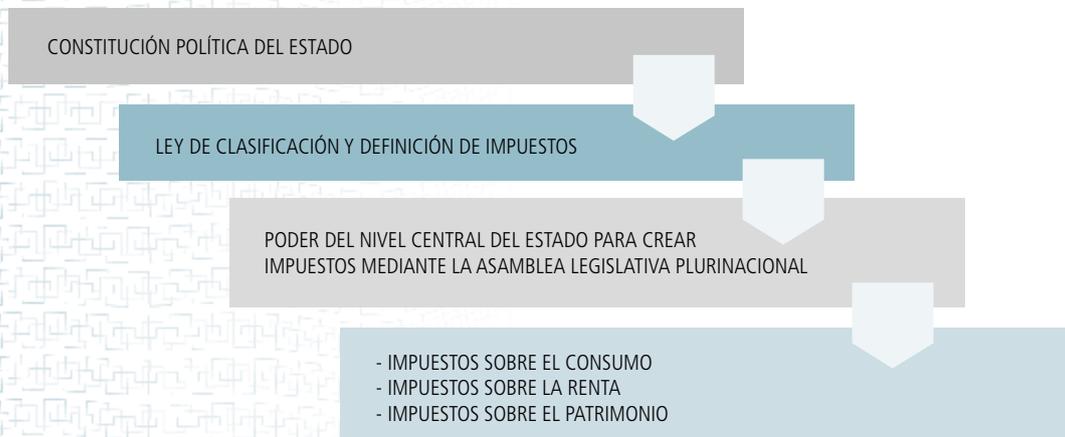
1.2.1. El poder tributario del Nivel Central del Estado

El poder tributario reconocido al Nivel Central del Estado se encuentra definido en el artículo 323, párrafo II, de la CPE: "Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional...".

Ahora, el poder tributario del Nivel Central del Estado se ve supeditado y condicionado a la aprobación por parte de la Asamblea Legislativa Plurinacional de una Ley de Clasificación y Definición de Impuestos, la cual deberá establecer el carácter de los mismos, definiendo si pertenecen a dominio nacional, departamental o municipal. Esta previsión se encuentra contenida en el artículo 323 parágrafo III de la CPE que señala: “La Asamblea Legislativa Plurinacional, mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal”.

Esta disposición enmarca el poder tributario del Nivel Central del Estado y de los gobiernos autónomos en una ley específica que –dependiendo de las circunstancias políticas y de la profundización del proceso de descentralización que pretende instaurar el Gobierno- será elaborada por el Nivel Central del Estado y aprobada por la Asamblea Legislativa, lo que significa el establecimiento de los límites de actuación que tendrán los distintos niveles de gobierno, aparte del sometimiento a la Constitución; lo que, dependiendo de la autonomía relativa de la Asamblea, significará modificar sustancialmente o mantener la estructura impositiva vigente, correspondiendo su estructura al esquema presentado a continuación:

PODER TRIBUTARIO PARA CREAR IMPUESTOS POR EL NIVEL CENTRAL DEL ESTADO



Este poder tributario se relaciona directamente con la asignación de competencias al Nivel Central del Estado y cuya estructuración y funcionamiento dependerá de la forma cómo se las norme y defina respecto a su alcance.

1.2.2. Poder tributario de los gobiernos autónomos

Dos disposiciones contenidas en la CPE determinan un nuevo escenario político, social y económico en la organización y estructura de los gobiernos autónomos.

La primera está relacionada con la definición de autonomía efectuada por el artículo 272 de la CPE, que señala: “La autonomía implica la elección directa de sus autoridades por las ciudadanas y los ciudadanos; la administración de sus recursos económicos; y el ejercicio de sus facultades legislativa, reglamentaria, fiscalizadora y ejecutiva por sus órganos del gobierno autónomo, en el ámbito de su jurisdicción y competencias y atribuciones”.

Esta disposición confiere a los gobiernos autónomos tres facultades: elección directa de sus autoridades, administración autónoma de sus recursos económicos y dictar leyes; esta última es fundamental y está vinculada a la facultad legislativa, condición que no tenían antes de la aprobación de la CPE, y que ahora es posible a través de su asamblea o concejo.

Y la segunda disposición se relaciona con el reconocimiento de poder tributario, lo cual se encuentra definido en el artículo 323 parágrafo II de la CPE: “...Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal serán aprobados, modificados o eliminados por sus concejos o asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos...”.

Ahora, el poder tributario conferido se ve enfrentado a lo que dispone el mismo artículo 323 en su párrafo III, que textualmente señala: “La Asamblea Legislativa Plurinacional, mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal”.

La ley mencionada se convierte en la norma fundamental que definirá la estructura impositiva de los gobiernos departamentales o municipales, lo cual da lugar a afirmar que existe un condicionamiento respecto a los límites del poder tributario de estos niveles, lo que se complementa con lo definido por el artículo 298 de la CPE, que establece como competencia compartida entre el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas la “regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos”, aspecto que se encuentra normado en la Ley N° 154 de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y Modificación de Impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, donde, al igual que en la LMAD, se dispone que la creación de tributos por las entidades territoriales autónomas, en el ámbito de sus competencias, está supeditada a la emisión de un informe técnico por la instancia competente del nivel central del Estado, lo cual se representa en el siguiente esquema:

PODER TRIBUTARIO PARA CREAR IMPUESTOS POR LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS



Por tanto, el poder tributario de los gobiernos autónomos se verá limitado al cumplimiento de lo establecido en la Ley Marco de Autonomías y Descentralización y la aprobación de impuestos establecidos en la Ley de Clasificación y Definición de Impuestos, lo que significa que el mencionado poder tiene un carácter derivado de la legislación nacional y de las competencias conferidas a los gobiernos autónomos, departamental y municipal.

1.2.3. Límites al poder tributario autonómico establecidos por la CPE

Como se observa, del análisis anterior se puede deducir que el poder tributario de los gobiernos autónomos contiene limitaciones establecidas por la propia CPE, como también otras que nacen del mismo proceso de desarrollo normativo.

Pero los límites definidos en la Constitución no pueden reducir el ejercicio de la autonomía o significar, de facto, su disminución, pues ello supondría vulnerar el reconocimiento de la autonomía que hace la mencionada norma, determinando como constitucionales los siguientes:

- *Límites derivados de los principios constitucionales sobre la normativa.*
- *Límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria.*
- *Límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias.*
- *Límites derivados de la naturaleza de ente territorial de los gobiernos autónomos.*

1.3. RÉGIMEN IMPOSITIVO BOLIVIANO Y SU FUNCIONAMIENTO

1.3.1. Padrón o Registro de Contribuyentes

Ante la ausencia de datos proyectados sobre el universo de contribuyentes, se determina la evolución en el padrón o registro nacional de contribuyentes relacionando su crecimiento con el crecimiento de la población, obteniéndose indicadores que muestran el grado de esfuerzo de la administración tributaria en la identificación y registro de nuevos sujetos pasivos obligados al pago de los diferentes impuestos.

Al respecto, se observa que la tendencia de crecimiento anual del padrón de contribuyentes tiene un comportamiento casi constante hasta 2011, ya que para el año 2005 el padrón de contribuyentes significaba 2,2% de la población boliviana; en cambio, para el año 2012, el padrón creció de manera importante hasta llegar a constituir el 3,4% de la población, cifra todavía baja para las necesidades de recursos que tiene el país.

EVOLUCIÓN DEL PADRÓN NACIONAL DE CONTRIBUYENTES Y SU RELACIÓN CON LA POBLACIÓN

GESTIÓN	PADRÓN	POBLACIÓN	PNC/POB
2005	211.519	9.427.219	2,24%
2006	246.629	9.627.269	2,56%
2007	275.264	9.827.522	2,80%
2008	212.306	10.027.643	2,12%
2009	215.696	10.227.299	2,11%
2010	263.624	10.426.154	2,53%
2011	302.589	10.624.495	2,85%
2012	343.941	10.059.856	3,42%

Fuente: SIN, INE - Población proyectada a 2011 y 2012 datos Censo
Elaboración propia

Un análisis histórico del Registro o Padrón Nacional de Contribuyentes por Regímenes Tributarios, sobre la base de la información proporcionada por el SIN del periodo 2006-2013, muestra que el Régimen General crece en importancia de 82% a 87%, notándose, en cambio, que el Régimen Simplificado (RTS) y el Régimen Agrario Unificado (RAU) tienden a mantenerse constantes a diferencia del Sistema Tributario Integrado que sufre una disminución importante, ya que una buena parte de los transportistas, el año 2007, fueron categorizados como contribuyentes del Régimen General.

Respecto al registro global, el crecimiento del Padrón Nacional de Contribuyentes, en el periodo 2010-2013, fue de 6,9%, 14,7%, 13,7% y 14,5%, respectivamente.

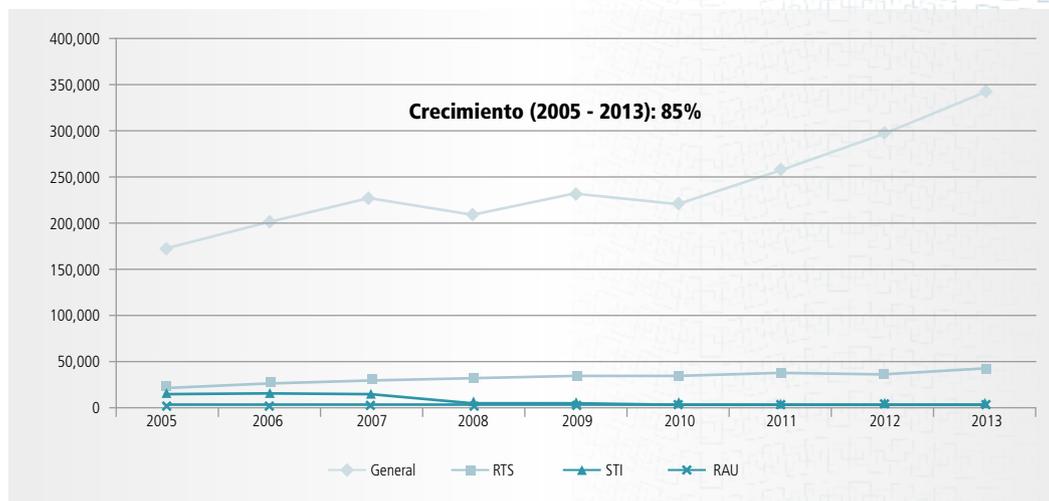
PADRÓN DE CONTRIBUYENTE POR RÉGIMENES - GESTIONES 2006 -2010-2011-2012-2013

Padrón de Contribuyente	2006	%	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%
RÉGIMEN GENERAL	201.742	82%	221.198	84%	255.040	85,3%	298.398	86,8%	343.213	86,2%
RÉGIMEN SIMPLIFICADO	27.352	11%	35.398	13%	36.952	12,4%	38.114	11,1%	42.806.00	10,8%
SISTEMA TRIBUTARIO INTEGRADO	15.343	6%	3.590	1.4%	3.809	1,3%	2.944	0,9%	2.711.00	0,7%
RÉGIMEN AGRARIO UNIFICADO	2.069	1%	3.438	1.3%	3.163	1,1%	4.485	1,3%	5.081.00	1,3%
PRICOS	123	0%		0%		0%	-	0%	106.00	0%
GRACOS		0%		0%		0%	-	0%	4,076.00	1,0%
TOTAL	246.629	100,0%	263.624	100,0%	298.964	100,0%	343.941	100,0%	397.993	100,0%
CRECIMIENTO			6,9%		13,4%		15,0%		15,7%	

Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Impuestos Nacionales

En el mismo periodo, la participación promedio del Régimen General dentro del Padrón Nacional de Contribuyentes es del 86%, del Régimen Simplificado 12%, Sistema Tributario Integrado y Régimen Agrario Unificado 1%. Se observa que los regímenes General, Simplificado y Agrario Unificado tienen una tendencia ascendente, mientras que Sistema integrado decrece en ese tiempo.

EVOLUCIÓN DEL PADRÓN DE CONTRIBUYENTES



Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

Específicamente para el año 2013, el Régimen General que incluye tanto a los Grandes (GRACOS) y Principales (PRICOS) Contribuyentes comprende el 87,2% del Registro y los Regímenes simplificados el restante 12,8%. Por otra parte y de acuerdo a información disponible en el SIN se puede observar que en la gestión 2006 existían 123 Principales Contribuyentes (PRICOS) recategorizándose a 106 en 2013, alcanzando en el mismo año el número de Grandes Contribuyentes a 4.076, ambos sumados alcanzan en 2013 a 4.182 contribuyentes, de los cuales depende más del 74% de las recaudaciones impositivas totales.

En cuanto al registro de contribuyentes clasificados por actividad económica, en las gestiones 2005 y 2006, se identifica una participación importante del sector financiero y seguros, con un promedio de 39,05% para ambas gestiones, el sector comercio con 22,8%, servicios personales entre 12% y 13%, industria manufacturera con casi 8% y construcción con casi 7%.

PADRÓN DE CONTRIBUYENTES POR SECTORES ECONÓMICOS 2005-2006					
SECTORES ECONÓMICOS	NIT 2005	%	NIT 2006	%	CREC.
AGRICULTURA, SILVICULTURA, CAZA, PESCA	1.478,00	0,9%	1.725	0,9%	16,71%
EXTRACCIÓN DE MINAS Y CANTERAS	565,00	0,3%	612	0,3%	8,32%
INDUSTRIA MANUFACTURERA	13.783,00	8,0%	15.576	7,7%	13,01%
ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	721,00	0,4%	763	0,4%	5,83%
CONSTRUCCIÓN	10.332,00	6,0%	13.965	6,9%	35,16%
COMERCIO	39.640,00	22,9%	45.824	22,7%	15,60%
TRANSPORTE ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	8.531,00	4,9%	10.971	5,4%	28,60%
ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS, SEGUROS, BIENES MUEBLES Y SERVICIOS PRESTADOS A LAS EMPRESAS	67.819,00	39,2%	78.574	38,9%	15,86%
SERVICIOS COMUNALES, SOCIALES, PERSONALES Y DOMÉSTICO	22.515,00	13,0%	24.988	12,4%	10,98%
RESTAURANTES Y HOTELES	6.891,00	4,0%	8.131	4,0%	17,99%
SERVICIOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	681,00	0,4%	726	0,4%	6,61%
TOTAL	172.956	100,0%	201.855	100,0%	16,71%

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales
Elaboración propia

Estos porcentajes proporcionan indicadores que muestran la situación económica favorable por la que atraviesa el país, esto se refleja a través del crecimiento del número de contribuyentes de 35,16% en el sector construcción; 28,6% en transporte, almacenamiento y comunicaciones; 18% en restaurantes y hoteles; casi 17% en agricultura, silvicultura caza y pesca; y 15,86% en el sector financiero, seguros y bienes muebles, datos que explican que gran parte de los recursos que se ahorran se orientan a inversiones en construcción como una de las formas de canalización más seguras y confiables.

Por otra parte, el incremento del padrón en los sectores comercio, financiero, restaurantes y transporte, nos indica un crecimiento de la actividad económica y el empleo en el sector terciario formal, mientras que el moderado crecimiento de contribuyentes registrados en el sector industrial y agricultura muestra de alguna manera que la formalidad en los sectores productivos crece lentamente.

1.3.2. Tipo de contribuyentes y su incidencia en los ingresos tributarios

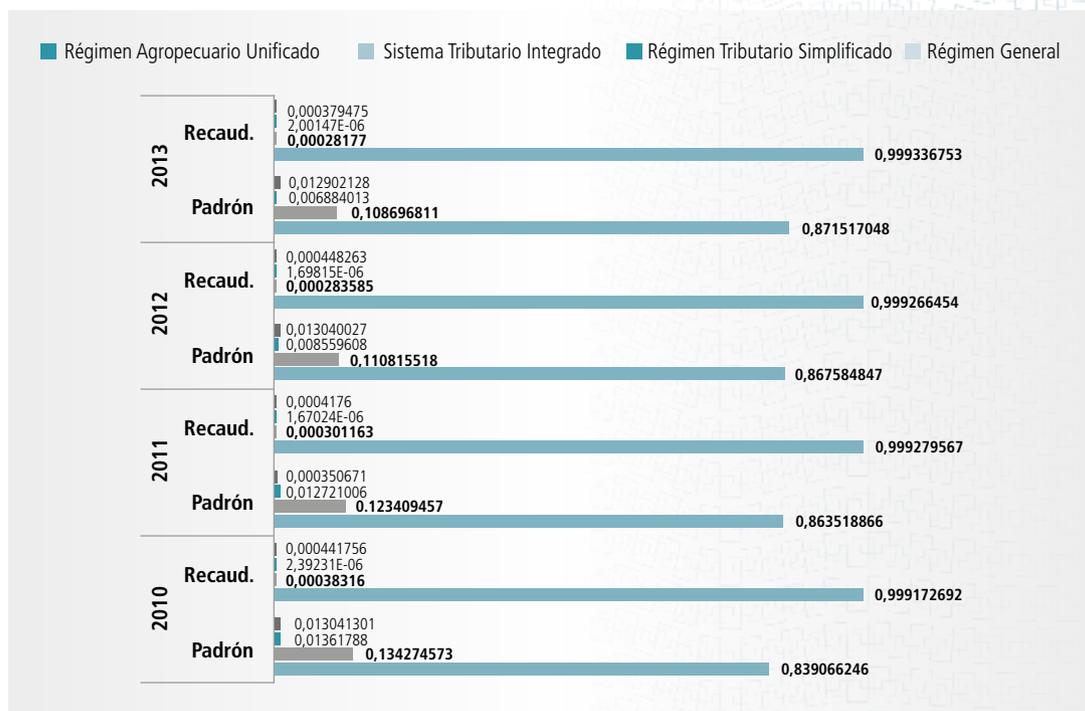
En cuanto a la participación de los diferentes regímenes en la recaudación total, se observa que el Régimen General, que representa 87,2% del total de contribuyentes, constituye la fuente principal de ingresos ya que su participación alcanza a 99,9% en el periodo 2010-2013, incluyendo en el mencionado monto los impuestos sobre hidrocarburos y sus derivados, concluyendo que los regímenes especiales –que llegan a 12,8% del Padrón de Contribuyentes- tiene una participación absolutamente marginal que apenas alcanza a 0,01% de la recaudación total, lo que no cubre siquiera los costos de su administración.

RECAUDACIONES EN MILLONES DE BS GESTIONES 2010-2013								
AÑOS Conceptos	2010		2011		2012		2013	
	Bs	Par/ Total	Bs	Par/ Total	Bs	Par/ Total	Bs	Par/ Total
Régimen General	31.621	99,9%	41.519	99,9%	49.638	99,9%	59.843	99,9%
Régimen Tributario Simplificado	12	0%	13	0%	14	0,0%	17	0%
Sistema Tributario Integrado	0	0%	0	0%	0	0,0%	0	0%
Régimen Agropecuario Unificado	14	0%	17	0%	22	0,0%	23	0%
TOTAL GENERAL	31.648	100%	41.549	100%	49.674	100,0%	59.883	100%

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales
Elaboración Propia

En forma gráfica y considerando que dentro del Régimen General se incorpora al sector hidrocarburos, 99,9% de la recaudación proviene del 87,2% de los contribuyentes inscritos en el Régimen General, requiriéndose acrecentar la conciencia y productividad de los regímenes especiales, los cuales, pese a su número, casi no contribuyen al sostenimiento del Estado.

RECAUDACIONES EN MILLONES DE BS – GESTIONES 2010-2013



Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales
Elaboración propia

1.3.3. La recaudación de impuestos y su evolución en el periodo 2006-2013

Las recaudaciones tributarias no son otra cosa que el producto de la aplicación del marco normativo que rige su funcionamiento, basado en la definición de una estructura que responde fundamentalmente a los lineamientos políticos, económicos y sociales sobre los cuales se asientan los actos de determinado tipo de gobierno.

El sistema tributario boliviano tiene una estructura de impuestos bastante sencilla, ya que consta de 12 impuestos que gravan las actividades al interior del país y uno que se aplica sobre la importación de bienes, además de regímenes simplificados de pago de obligaciones para pequeños contribuyentes en los sectores artesanal, vivandero y de comercio minorista, así como para las actividades de transporte y agropecuario, pudiéndose identificar que –de los trece mencionados- tres son indirectos y los otros 10 directos que gravan la renta, la producción, las transacciones financieras y los juegos de azar.

Respecto al rendimiento, el mismo tiene una relación directa con el desenvolvimiento de la economía en su conjunto, es decir que a mayor actividad en el mercado interno o comercio exterior, las recaudaciones también serán mayores, sin dejar de considerar la situación de la economía internacional que determina, especialmente en nuestro caso, el crecimiento o disminución de las recaudaciones, por estar las mismas basadas en la producción y exportación de productos procedentes de la explotación de recursos naturales, considerados *commodities*, que se encuentran ligados a las fluctuaciones del mercado externo.

Fuente de ingreso	Recaudación total de impuestos - Servicio de Impuestos Nacionales y Aduana Nacional								
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Part. % 2013
IVA	5.445	6.734	8.393	7.705	9.293	12.109	14.245	16.514	28%
IT	1.597	1.905	2.253	2.003	2.174	2.772	3.202	3.587	6%
IUE	2.546	2.922	4.308	4.445	5.089	6.071	7.296	7.914	13%
ICE	767	1.083	1.311	1.106	1.312	1.845	1.737	2.187	4%
RC-IVA	187	195	232	255	237	260	260	333	1%
IEHD	1.498	2.073	2.031	650	1.070	2.236	1.144	1.681	3%
TGB	9	11	14	18	20	22	23	28	0%
ISAE	40	33	31	38	47	52	51	71	0%
ITF	446	324	340	339	347	379	378	384	1%
IVME	0	0	0	0	0	0	0	306	1%
IJ/IPJ	0	0	0	0	0	13	9	20	0%
C. varios	227	279	488	510	422	556	860	1.241	2%
Rég. Trib. Simplif.	7	8	11	11	12	13	14	17	0%
Sist. Trib. Integrado	0	0	0	0	0	0	0	0	0%
Rég. Agr. Unificado	11	7	9	12	14	17	22	23	0%
Subtotal efectivo	12.781	15.575	19.421	17.092	20.038	26.345	29.242	34.304	57%
IDH	5.497	5.954	6.644	6.465	6.744	8.996	12.111	15.543	26%
GA	878	1.079	1.314	1.144	1.504	2.074	2.278	2.663	4%
Subtotal IDH + GA	6.375	7.034	7.957	7.609	8.248	11.070	14.389	18.206	30%
Valores IVA (MI)	845	753	916	1.157	967	1.983	2.061	2.519	4%
Valores IT	215	176	320	190	107	94	56	116	0%
Valores IUE	361	293	374	1.797	942	1.578	2.104	3.366	6%
Valores ICE (MI)	164	119	130	200	155	115	290	47	0%
Valores RC-IVA	30	23	27	34	26	17	19	31	0%
Valores IEHD	490	271	490	1.578	1.121	196	1.304	1.098	2%
Valores GA	43	34	95	27	41	144	207	186	0%
C. varios	16	31	28	477	3	5	2	9	0%
Subtotal valores	2.165	1.699	2.379	5.459	3.362	4.133	6.043	7.373	12%
Recaudación total	21.321	24.308	29.758	30.160	31.648	41.549	49.674	59.883	100%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Como se observa, las recaudaciones totales de impuestos se han ido incrementando positivamente a lo largo del periodo 2006-2013, pasando de Bs 21.321 millones, en 2006, a Bs 59.883 millones, en 2013; llegando el porcentaje de variación positiva en el periodo a 180% y, en el año 2013, a 20,55% respecto de la gestión 2012.

Este aumento tiene, al presente, un ritmo sostenido que se relaciona en forma directa al crecimiento de la actividad económica, tanto en el mercado interno como externo, lo que se refleja en cuadro adjunto, donde se muestra la tasa de crecimiento de las recaudaciones con un promedio de 16,3% promedio en el periodo y 31,29% como pico en la gestión 2011, crecimientos relacionados al crecimiento del PIB que, en ese mismo año, llegó a 5,02%.

RELACIÓN CRECIMIENTO RECAUDACIONES TRIBUTARIAS - PIB

Gestiones	Recaudación total	% crecimiento	% crecimiento PIB
2006	21.321		4,80%
2007	24.308	14,01%	4,60%
2008	29.758	22,42%	6,10%
2009	30.160	1,35%	3,40%
2010	31.647	4,93%	4,10%
2011	41.549	31,29%	5,20%
2012	49.674	19,56%	5,20%
2013	59.883	20,55%	6,78%
Tasa promedio		16,30%	5,02%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

En este contexto, el papel y la importancia que tiene cada impuesto en la estructura tributaria se relaciona a los montos que cada uno de ellos rinde y cuál su importancia relativa, ya que, en el mediano y largo plazo, es cambiante porque depende principalmente de su sostenibilidad en el tiempo, lo que debe motivar a que la política tributaria vaya generando fuentes de recursos que no sólo estén basadas en la explotación de recursos naturales renovables, sino básicamente en actividades productivas de transformación y agregación de valor.

PARTICIPACIÓN % IMPUESTOS EN LA RECAUDACIÓN TOTAL

Fuente de ingreso	2013	% recaudación
IVA	16.514	27,58%
IDH	15.543	25,96%
IUE	7.914	13,22%
Valores	7.373	12,31%
IT	3.587	5,99%
GA	2.663	4,45%
ICE	2.187	3,65%
IEHD	1.681	2,81%
C.Var.	1.241	2,07%
ITF	384	0,64%
RC-IVA	333	0,56%
IVME	306	0,51%
ISAE	71	0,12%
Reg. Espec.	40	0,07%
TGB	28	0,05%
IJ/IPJ	20	0,03%
Recaudación total	59.883	100%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

En el cuadro se evidencia la importancia y participación que tiene cada impuesto en la generación de ingresos, siendo el más importante el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que considera tanto las recaudaciones en mercado interno como en importaciones, en efectivo y en valores.

Otro impuesto que en el periodo asume una importancia significativa es el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH) que es segundo en importancia, con 25,96% sobre el total, lo que muestra la dependencia que existe respecto a la venta de productos procedentes de la explotación de recursos naturales, considerando que este impuesto se aplica principalmente a la venta y exportación de hidrocarburos como petróleo y gas natural, los cuales se encuentran sujetos a los precios internacionales definidos por una canasta de petróleos y al volumen vendido.

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) es el tercero en importancia en la estructura, con una participación de 13,22%, que si bien ha tenido un crecimiento importante en su recaudación sólo representa un poco más de la mitad del IDH.

Una cosa que llama la atención en este orden, son los montos que se recaudan por concepto de valores, los cuales en la gestión representan el 12.31% de la recaudación total, estas cifras en realidad no representan un ingreso como tal, al contrario son conceptos que suponen una sustitución de las percepciones en efectivo, lo que significa que el nivel central del Estado y las Entidades Autónomas están dejando de recibir recursos por los diferentes impuestos y más bien se encuentran financiando una emisión secundaria de dinero para pagar compromisos asumidos por el TGN por conceptos varios.

Otro impuesto importante por su recaudación lo constituye el Impuesto a las Transacciones (IT) que se lo aplica en cascada y tiene base amplia ya que alcanza a todos los actos comerciales onerosos o no de los contribuyentes y que grava los ingresos brutos sin aceptar deducciones de ninguna naturaleza por lo que su participación llega al 5,99% del total.

Los otros impuestos como el ICE, GA, IEHD, ITF, RC-IVA, IVME, sin dejar de ser importantes, tienen un rendimiento menor al 5% y se constituyen en instrumentos más de control o regulatorios, destacándose el (IEHD) que tiene un desenvolvimiento destacable en las recaudaciones debido a su aplicación sobre el consumo principalmente de gasolina, producto que se encuentra subvencionado lo que no permite que su recaudación pueda expandirse y solo representa en la gestión 2011 el 2,81% de los ingresos totales.

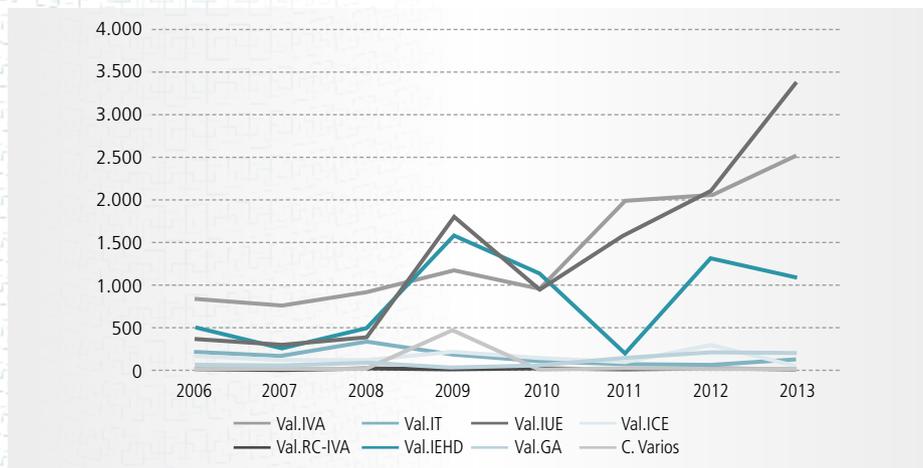
Al final se encuentran impuestos como el ISAE, TGB, el Impuesto al Juego (IJ) y los regímenes especiales que se los puede considerar desde el punto de vista recaudatorio como marginales ya que su monto no pasa del 0,12% en el caso del ISAE, 0,07% en el de los Regímenes Especiales, 0,05 en el TGB y 0,03 en el del IJ/IPJ, no siendo por lo tanto significativos dentro de la estructura como fuentes de ingreso.

1.3.4. Valores fiscales y su impacto en la recaudación tributaria

La recaudación en VALORES Fiscales siempre ha estado considerado entre los temas de discusión tanto en los aspectos tributarios como en los de distribución de los recursos, al respecto se considera de una manera concreta que la emisión de Valores fiscales significa una pérdida de recaudación y recursos en efectivo para los ahora Gobiernos Autónomos ya que su redención no significa ser considerada como recaudación propiamente dicha sino al contrario debería ser apropiada como una partida de gasto, ya que si bien para los contribuyentes el documento en si representa un cheque en efectivo para pagar impuestos, al momento de hacerse efectivo dicho pago no se produce la distribución o coparticipación correspondiente.

En este sentido nace la preocupación del hecho cada vez más evidente del aumento de los montos emitidos ya que en 2013 alcanza al 12% del total recaudado, porcentaje que afecta en forma directa a la percepción de ingresos en efectivo de las ETA no solo en el corto plazo sino también en el largo, ya que en la medida que la tendencia se mantenga, lo que parece ocurrir en el caso del IUE, IVA e IEHD, entonces los ingresos no percibidos irán también aumentando, lo cual en forma gráfica tiene el comportamiento siguiente:

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS NACIONALES EN VALORES 2006 - 2013



Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

1.3.5. La presión tributaria en Bolivia

La presión tributaria no es otra cosa que la relación porcentual entre las recaudaciones, en términos corrientes, y el Producto Interno Bruto, también a precios corrientes o de mercado, que muestra, básicamente, qué porcentaje del PIB es producto del proceso de recaudación de impuestos y la aplicación del sistema tributario, aspectos que se relacionan directamente con el tipo y el número de impuestos que se administran, las tasas o alícuotas que se cobran, el esfuerzo fiscal que se realiza y, sobre todo, la eficiencia administrativa que es parte del organismo a cargo del cobro.

Su evolución muestra un crecimiento sostenido que va desde 20,6%, en 2005, hasta 27,1%, en 2013; fruto de factores mencionados anteriormente y que tienen que ver con la expansión de la actividad económica en general, el escenario internacional favorable expresado en el aumento de precios de nuestros productos y la ejecución del contrato de venta de gas a países vecinos a precios que superan el precio internacional fijado por el mercado, lo que se traduce en un incremento sustancial de las recaudaciones del IDH, el cual forma parte de este indicador.

Al respecto, es necesario hacer una precisión y observar que la presión tributaria empieza su incremento de forma importante a partir de la aprobación de la Ley 3058 de Hidrocarburos, en 2005, año a partir del cual se implementa y recauda el Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH), el cual –por sí solo- tiene una presión tributaria que va desde 3%, en 2005, hasta 7,4%, en 2013, razón por la que dada su importancia recaudatoria se determina y presenta su valor en forma separada para mostrar que, si bien existe un crecimiento sostenido, el mismo se encuentra basado de forma importante en la exportación de hidrocarburos, cuyo comportamiento suele ser muy volátil.

**PRESIÓN TRIBUTARIA 2006 - 2013
EN % DEL PIB**



Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

1.3.6. Evolución de los ingresos impositivos en los diferentes sectores económicos de los principales contribuyentes

En los años 2011, 2012 y 2013, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) elaboró un ranking sobre las 100 principales empresas bolivianas que pagan más impuestos en el país. Los montos recaudados por las mencionadas empresas representan 74,1%; 73,5% y 74,1% de la recaudación total, respectivamente, lo cual demuestra que el potencial recaudatorio depende básicamente de un conjunto de empresas que forman parte del Régimen General y que se encuentran clasificadas como Principales y Grandes Contribuyentes, quedando a cargo del resto de contribuyentes sólo una cuarta parte de los ingresos.

Indudablemente, Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) es la empresa que contribuye en mayor grado al fisco, ya que aportó el 35,7% en promedio en las tres gestiones; destacándose que entre las 10 primeras empresas la suma de la recaudación alcanza a 55,4% del total percibido. Entre estas 10 empresas aparecen cinco del sector petrolero, dos telefónicas, dos de bebidas y una minera. Al observar el detalle, las empresas mencionadas son las siguientes:

1. YPFB	(35,8%)
2. YPFB Refinación	(6,4%)
3. Cervecería Boliviana Nacional S.A.	(4,9%)
4. YPFB Andina S.A.	(2,2%)
5. YPFB Chaco S.A.	(1,5%)
6. Telefónica Celular de Bolivia S.A.	(1,3%)
7. Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A.	(1,3%)
8. Petrobras Bolivia S.A.	(1,1%)
9. Empresa Minera Manquiri S.A.	(1,0%)
10. Embotelladoras Bolivianas Unidas S.A.	(0,9%)

A partir de la nacionalización de las empresas petroleras y otras industrias se incrementaron notablemente las recaudaciones tributarias provenientes del sector estatal que, entre 16 empresas, aportaron más de 50% del total recaudado por el SIN, como se muestra en el siguiente cuadro:

RECAUDACIÓN DE LAS EMPRESAS PÚBLICAS - EN MILLONES DE BS

TIPO	Puesto	Contribuyente	Departamento	TOTAL 2013	% part. 2013	TOTAL 2012	% part. 2012
PÚBLICAS	1	YACIMIENTOS PETROLÍFEROS FISCALES BOLIVIANOS	LA PAZ	17.368,5	37,9%	13.422,2	35,8%
	2	YPFB REFINACIÓN S.A.	SANTA CRUZ	2.826,6	6,2%	2.381,0	6,4%
	4	YPFB ANDINA S.A.	SANTA CRUZ	786,3	1,7%	807,1	2,2%
	5	YPFB CHACO S.A.	SANTA CRUZ	648,3	1,4%	575,1	1,5%
	8	EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES S.A.	LA PAZ	450,5	1,0%	479,8	1,3%
	14	CORPORACIÓN MINERA DE BOLIVIA	LA PAZ	276,8	0,6%	322,1	0,9%
	15	GAS TRANSBOLIVIANO S.A.	SANTA CRUZ	269,8	0,6%	246,7	0,7%
	17	YPFB TRANSPORTE S.A.	SANTA CRUZ	237,4	0,5%	107,0	0,3%
	29	FÁBRICA NACIONAL DE CEMENTO S.A.	CHUQUISACA	121,7	0,3%	88,5	0,2%
	30	BANCO UNIÓN S.A.	LA PAZ	121,4	0,3%	68,3	0,2%
	34	BOLIVIANA DE AVIACIÓN BOA	COCHABAMBA	92,6	0,2%	67,5	0,2%
	39	TRANSPORTADORA DE ELECTRICIDAD S.A. (TDE S.A.)	COCHABAMBA	87,8	0,2%	75,2	0,2%
	49	EMPRESA DE LUZ Y FUERZA ELÉCTRICA COCHABAMBA S.A.	COCHABAMBA	65,6	0,1%	58,8	0,2%
	51	DISTRIBUIDORA DE ELECTRICIDAD LA PAZ S.A. DE LA PAZ	LA PAZ	63,4	0,1%	63,0	0,2%
	74	EMPRESA ELÉCTRICA GUARACACHI S.A. (EGSA)	SANTA CRUZ	41,1	0,1%	33,0	0,1%
	81	EMPRESA CORANI S.A.	COCHABAMBA	39,1	0,1%	46,4	0,1%
TOTAL PÚBLICAS				23.496,8	51,3%	18.841,7	50,3%

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

De las 100 principales empresas recaudadoras más de 65% de las recaudaciones pertenecen a empresas con domicilio en el departamento de La Paz, 26% en Santa Cruz, 3% en Cochabamba y Potosí, y 1% en Chuquisaca.

Más de 90% de la recaudación del mercado interno se concentra en los departamentos de La Paz, Cochabamba y Santa Cruz.

Análisis de las principales 100 empresas que pagan más impuestos por sector económico

Al efectuar la clasificación de las principales 100 empresas que contribuyen en mayor proporción al fisco por sector económico, para las gestiones 2011, 2012 y 2013, se observa una caída en la tasa de crecimiento de las 100 empresas más importantes que contribuyen al Estado. Este impacto se percibe principalmente en las recaudaciones del sector de la minería, comunicaciones, electricidad y agua, como también del cemento. En el primer caso, se atribuye a la caída en los precios de los minerales; en el caso del cemento, podría implicar una disminución de la actividad de la construcción y de la actividad económica en general. Es notable el crecimiento de las recaudaciones del sector hidrocarburos y bancario en el periodo por el aumento de sus utilidades.

RECAUDACIÓN DE LAS 100 EMPRESAS QUE CONTRIBUYEN MÁS AL FISCO POR SECTORES ECONÓMICOS - EN MILLONES DE BOLIVIANOS

SECTORES	GESTIÓN 2011			GESTIÓN 2012			GESTIÓN 2013		
	Recaudación	Particip/ Empresa	Particip/ Recaud.	Recaudación	Particip/ Empresa	Particip/ Recaud.	Recaudación	Particip/ Empresa	Particip/ Recaud.
HIDROCARBUROS	14.365,90	64,2%	47,6%	18.913,02	68%	50,5%	24.602,44	72%	53,7%
CERVEZAS Y BEBIDAS	2.093,40	9,4%	6,9%	2.210,60	8%	5,9%	2.329,70	7%	5,1%
COMUNICACIONES	1.151,30	5,1%	3,8%	1.459,20	5%	3,9%	1.455,56	4%	3,2%
MINERAS	1.715,80	7,7%	5,7%	1.379,70	5%	3,7%	818,30	2%	1,8%
OTRAS INDUSTRIAS	519,80	2,3%	1,7%	711,40	3%	1,9%	855,26	3%	1,9%
COMERCIO	527,60	2,4%	1,7%	679,40	2%	1,8%	837,74	3%	1,8%
BANCA	434,70	1,9%	1,4%	626,93	2%	1,7%	1.094,41	3%	2,4%
ELECTRICIDAD Y AGUA	496,10	2,2%	1,6%	573,60	2%	1,5%	569,46	2%	1,2%
CEMENTO	262,00	1,2%	0,9%	321,00	1%	0,9%	354,83	1%	0,8%
SERVICIOS FINANCIEROS	238,00	1,1%	0,8%	288,80	1%	0,8%	305,29	1%	0,7%
LÁCTEOS	223,60	1,0%	0,7%	251,70	1%	0,7%	344,05	1%	0,8%
SERVICIOS	244,00	1,1%	0,8%	240,80	1%	0,6%	246,57	1%	0,5%
AEROLÍNEAS	78,40	0,4%	0,3%	126,80	1%	0,3%	127,50	0%	0,3%
CONSTRUCCIÓN	32,30	0,1%	0,1%	93,50	0%	0,2%	33,79	0%	0,1%
TOTAL	22.382,90	100%	74,1%	27.876,45	100%	74,4%	33.974,90	100%	74,1%
RECAUDACIÓN TOTAL GESTIÓN	30.200,74		100,0%	37.460,77			45.839,46		100,0%
CREC. RECAUDACIÓN EMPRESAS				24,5%			21,9%		
CREC. TOTAL DE RECAUDACIONES				24,0%			22,4%		

FUENTE: Servicio de Impuestos Nacionales
Elaboración propia

Por sector económico, en la gestión 2011, la recaudación tributaria del sector hidrocarburos representó la principal fuente de recursos para el erario nacional, ya que tanto por su actividad en el mercado interno y externo significó un 48% de la recaudación total; seguido en importancia por la industria manufacturera, con 12%; comercio, con 9,5%; minería, con 7,3%; transporte y comunicaciones, con 6,8%; otros servicios, con 6,5%; establecimientos financieros, seguros, etc., con 4,5%; y el resto con apenas un agregado de 6,9%. Al respecto, se puede observar que existe una gran dependencia de las recaudaciones del sector hidrocarburos que casi llegó a 50%.

Si bien se percibe un importante crecimiento de las recaudaciones en el sector de la minería en los años 2010-2011 –aproximadamente 50%, lo que muestra la incidencia de los precios internacionales de los metales en el aumento del valor de las exportaciones que repercute positivamente en las recaudaciones- su participación en la recaudación total sigue siendo baja.

Recaudación total por sector económico, Gestión 2009-2010-2011, en millones de Bs											
SECTORES ECONÓMICOS	Recaudación 2009		Recaudación 2010		Crecimiento 2009-2010		Recaudación 2011		Crecimiento 2010-2011		
	Monto	Part. %	Monto	Part. %	Absoluto	Relativo	Monto	Part. %	Absoluto	Relativo	
INDUSTRIA MANUFACTURERA	2.650	11,3%	3.012	12,6%	362	13,7%	3.515	11,6%	503	16,7%	
COMERCIO	1.909	8,1%	2.183	9,1%	274	14,4%	2.881	9,5%	698	32,0%	
PETRÓLEO CRUDO Y GAS NATURAL	3.059	13,0%	1.840	7,7%	-1.219	-39,8%	2.703	8,9%	863	46,9%	
TRANSPORTE ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	1.634	7,0%	1.812	7,6%	178	10,9%	2.065	6,8%	253	14,0%	
OTROS SERVICIOS	1.782	7,6%	1.626	6,8%	-156	-8,8%	1.975	6,5%	349	21,5%	
MINERALES METÁLICOS Y NO METÁLICOS	760	3,2%	1.482	6,2%	722	95,0%	2.206	7,3%	724	48,9%	
ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS SEGUROS, BIENES MUEBLES Y SERVICIOS PRESTADOS A LAS EMPRESAS	1.212	5,2%	1.346	5,6%	134	11,1%	1.369	4,5%	23	1,7%	
ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	606	2,6%	622	2,6%	16	2,6%	668	2,2%	46	7,4%	
SERVICIOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	596	2,5%	520	2,2%	-76	-12,8%	596	2,0%	76	14,6%	
CONSTRUCCIÓN	486	2,1%	465	1,9%	-21	-4,3%	614	2,0%	149	32,0%	
AGRICULTURA SILVICULTURA CAZA Y PESCA	96	0,4%	134	0,6%	38	39,6%	205	0,7%	71	53,0%	
RECAUDACIÓN IMPUESTOS MERCADO INTERNO (EFECTIVO Y VALORES)	14.790	63,0%	15.042	62,8%	252	1,7%	18.797	62,2%	3.755	25,0%	
PETRÓLEO CRUDO Y GAS NATURAL (IDH)	6.465	27,6%	6.744	28,2%	279	4,3%	8.996	29,8%	2.252	33,4%	
PETRÓLEO CRUDO Y GAS NATURAL (IEHD)	2.204	9,4%	2.161	9,0%	-43	-2,0%	2.432	8,0%	271	12,5%	
RECAUDACIÓN IMPUESTOS SOBRE HIDROCARBUROS (EFECTIVO Y VALORES)	8.669	37,0%	8.905	37,2%	236	2,7%	11.428	37,8%	2.523	28,3%	
TOTAL RECAUDACIÓN SIN	23.459	100,0%	23.947	100,0%	488	2,1%	30.225	100,0%	6.278	26,2%	

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales
Elaboración propia

Lo propio ocurre con el sector de la construcción, el cual tiene una baja participación en la recaudación; pero, como se observó anteriormente, es uno de los sectores con mayor crecimiento en el Padrón, lo que no se refleja en términos de recaudación.

También se destaca el crecimiento en las recaudaciones del sector agrícola, principalmente por el aporte tributario de las empresas del oriente, como las soyeras.

Llama la atención que los sectores comercio; establecimientos financieros; transporte, almacenamiento y comunicaciones, que son los más dinámicos de la economía, tengan una participación discreta en las recaudaciones.

1.3.7. El efecto de la fiscalización en el cumplimiento tributario y el impacto de la aplicación de las contravenciones en el contribuyente

Tipos de proceso	Casos					Recaudación y reducción de créditos, en miles de Bs				
	2010	2011	Crecimiento	2012	Crecimiento	2010	2011	Crecimiento	2012	Crecimiento
Fiscalización Externa	66	112	69,7%	193	72%	36.871,14	129.287,78	250,6%	132.073,30	2,2%
Verificación Externa	1.599	1.786	11,7%	3.036	70%	16.422,40	138.058,75	740,7%	159.589,00	15,6%
Verificación Interna	9.402	12.002	27,7%	11.176	-7%	50.653,29	79.654,41	57,3%	155.190,80	94,8%
Proceso de Verificación sin Determinación	4.452	4.329	-2,8%	3.724	-14%	2.827,51	3.434,83	21,5%	3.263,10	-5,0%
Auto Inicial de Sumario (multas)	6.046	1.094	-81,9%	4.277	291%	6.241,05	15.728,73	152,0%	3.924,60	-75,0%
Trámites Administrativos (rectificadoras, solicitudes y otros)	1.139	1.432	25,7%	1.065	-26%	20,21	18,36	-9,1%	0,70	-96,2%
Control Formativo y Coercitivo (clausuras)	34.442	38.346	11,3%	54.594	42%	2.066,60	3.047,29	47,5%	4.180,50	37,2%
Análisis Fiscal	359	241	-32,9%	173	-28%	-	26.463,11	-	37,40	-
Total	57.505	69.188	20,3%	78.238	13%	215.102	395.693	84,0%	458.296	15,8%
INDICADORES						Promedio				
PADRÓN DE CONTRIBUYENTES	263.624	302.589	14,8%	343.941	13,7%	303.384,67				
Población	10.426.154	10.624.495	1,9%	10.822.546	1,9%	10.624.398				
(1) Contribuyentes/ Fiscalizaciones	4,58	4,37		4,40		4,45				
(2) Recaudación/ Padrón	0,82	1,31		1,33		1,15				
(3) Fiscalizaciones / Contribuyentes	0,22	0,23		0,23		0,22				
(4) Fiscalizaciones/ Recaudación	0,27	0,17		0,17		0,20				
(5) Padrón/ Recaudación	1,23	0,76		0,75						
(6) Recaudación/ Fiscalización	3,74	5,72		5,86		5,11				
(7) Padrón/ población	2,5%	2,8%		3,2%		2,9%				

Fuente: Memorias Servicio de Impuestos Nacionales
Elaboración propia

De los datos presentados en el cuadro anterior y los resultados obtenidos por la realización de un conjunto de actividades de fiscalización por parte de la Administración Tributaria se establece que:

- El Padrón de Contribuyentes crece en forma constante a un promedio de 14,2%.
- Los casos de fiscalización en todas sus modalidades abarcan, en promedio, 22% del total del Padrón de Contribuyentes.
- No se observa un crecimiento significativo en el universo tributario, lo que se puede evidenciar en la relación del padrón respecto al crecimiento de la población que, en promedio, en las tres gestiones fue de 2,9%.
- El rendimiento de las recaudaciones como resultado de los procesos de fiscalización y la disminución de créditos fiscales se incrementa en cada gestión, lo que manifiesta los logros recaudatorios alcanzados por la administración tributaria, tanto en sus procesos masivos como en los selectivos. Pero se debe tomar en cuenta que no es el objetivo central de la fiscalización el alcanzar mayores recaudaciones, sino que los precedentes de sus acciones representen una mayor sensación de riesgo para que la sociedad se aleje de los ilícitos tributarios; por otra parte, también debe considerarse principalmente que los actos jurídicos de la administración tributaria no signifiquen el rebasamiento de los límites tributarios al poder de imperio del Estado, en virtud a que pudieran darse acciones que impliquen la confiscatoriedad de los recursos de los contribuyentes de tal manera que se llegue a afectar su capacidad contributiva y, en algunos casos, hasta el cierre de sus actividades económicas.
- Existen sectores económicos claves de la economía que ameritan la atención y control por parte de la administración tributaria, como en el sector construcción, comercio y minería.
- En las gestiones 2011 y 2012, el peso de las verificaciones externas e internas se orientó al comercio y a los servicios que, entre ambos, alcanzan a 55,29%, y donde sectores importantes como construcción, minería, agroindustria y telecomunicaciones no merecieron el mismo interés por parte de la administración tributaria.
- También se destaca la preponderancia de las fiscalizaciones realizadas en los operativos RC-IVA (15,68%) a trabajadores dependientes por facturas declaradas por ingresos percibidos.

1.4. COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA

1.4.1. El modelo de coparticipación tributaria y su comportamiento en el proceso de descentralización fiscal

Desde el punto de vista fiscal y particularmente tributario, se entiende por coparticipación de ingresos a la transferencia de recursos generados mediante la recaudación de impuestos nacionales, en favor de los gobiernos autónomos departamentales, municipales, autonomías indígena originario campesinas y universidades públicas, destinada al ejercicio de las competencias otorgadas por la Constitución Política del Estado.

El modelo de coparticipación actual se puso en vigencia con la promulgación de la Ley N° 843 de Reforma del Sistema Tributario Boliviano, el 20 de mayo de 1986, la cual define un régimen de transferencias que denota un avance muy importante en el proceso de descentralización al distribuir los ingresos tributarios entre el Gobierno Central, los departamentos, las municipalidades y las universidades, bajo el criterio de domicilio fiscal, eliminando la figura de impuestos con renta destinada y transformándolo en un régimen de caja única donde todas las necesidades financieras de los organismos e instituciones del Gobierno Central son asignadas mediante el Presupuesto General de la Nación.

Este modelo pasó por una serie de ajustes conforme el avance del proceso de descentralización administrativa y la asignación de competencias a los distintos niveles de gobierno, tal es el caso de la Ley 1551 de Participación Popular, cuyos aspectos más importantes lo constituyen la municipalización del país, la transferencia masiva de competencias a los gobiernos municipales y la modificación en el sistema de distribución de recursos provenientes de tributos para los municipios y departamentos.

También constituyen antecedentes importantes en el cambio de la estructura de coparticipación la Ley 1606, que creó el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados

(IEHD); el Impuesto Municipal a las Transferencia de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IMT); la Ley 1654 de Descentralización Administrativa que destinó 25% de la recaudación efectiva del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD) a las prefecturas departamentales; la Ley N° 1777 de Código Minero, de marzo de 1997, que creó el Impuesto Complementario a la Minería (ICM), cuyo producto tenía como destino las prefecturas del departamento productor en 100; la Ley 2646, de abril de 2004, que aprobó el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), cuyo ingreso está destinado en 100% al TGN; y la aprobación de la Ley 3058 de Hidrocarburos que establece un sistema peculiar de distribución de la renta petrolera, beneficiando de manera desigual a los departamentos productores y no productores, aspecto que genera desequilibrios tanto verticales como horizontales en los diferentes niveles de gobierno.

A partir de la aprobación de la Ley 843, de 20 de mayo de 1986, se presenta todo un proceso de evolución del sistema de coparticipación de ingresos, el cual sufrió una última modificación a partir de la aplicación de la CPE y la aprobación de normas establecidas por esta Ley Fundamental; y principalmente por la LMAD, la cual da lugar a la configuración de un nuevo marco de distribución de recursos basados en la aplicación de competencias y facultades constitucionales referidas a la potestad tributaria y competencias en materia de tributos, haciéndose notar que la misma no se atreve a realizar cambios sustanciales ni en la estructura tributaria, en la que se incluye el Impuesto al Juego mediante la Ley N° 060, de 25 de noviembre de 2010, y menos aún en el régimen de coparticipación, el cual mantiene el sesgo redistributivo desde la implementación del régimen de coparticipación a favor del Nivel Central del Estado, dejando hacia delante la definición de transformar estos regímenes a partir de la definición de una política fiscal equitativa mediante un proceso de acuerdos nacionales, a través de un Pacto Fiscal, configurando la estructura actual de coparticipación tributaria o régimen de distribución y asignación de recursos, como se observa en la siguiente matriz:

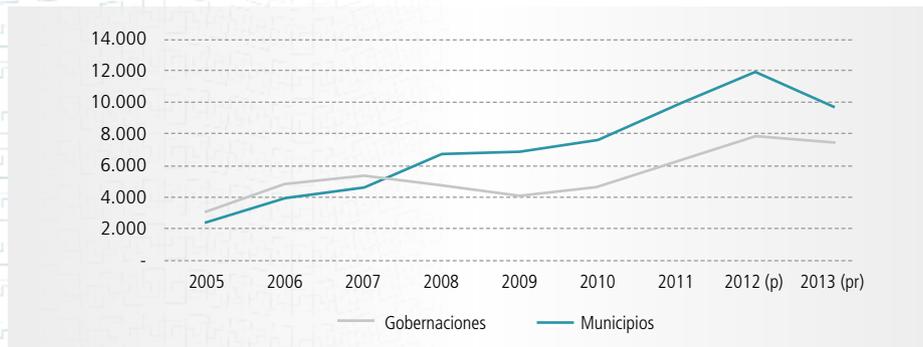
NORMATIVA TRIBUTARIA	FUENTE DE FINANCIAMIENTO	COPARTICIPACION
LEY N° 031 – 19-07-2010 LEY MARCO DE AUTONOMÍAS Y DESCENTRALIZACIÓN	IVA, RC-IVA, IT, IUE, ICE, ISAE, GA	75% Gob. Central 20% municipios 5% universidades
LEY N° 031 – 19-07-2010 LEY MARCO DE AUTONOMÍAS Y DESCENTRALIZACIÓN	IEHD	75% Nivel Central de Gobierno 25% gobiernos autónomos departamentales (50% dividido entre las 9 y 50% por criterio poblacional) 10% Fondo de Compensación
LEY 2646 - 01-04-2004	IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS (ITF)	100% Gobierno Central
LEY N° 060 -LEY DE JUEGOS DE LOTERÍA Y DE AZAR - 25 NOVIEMBRE, 2010	IMPUESTO AL JUEGO Juegos de azar 30% Promociones empresariales 10%	100% al TGN
	IMPUESTO A LA PARTICIPACIÓN EN JUEGOS 15%	70% al TGN. 15% Gob. Dptal Autónomo. 15% Gob. Municipal Autónomo.
LEY 3058 – IMPUESTO DIRECTO A LOS HIDROCARBUROS – 18-05-2005	IDH	31,25% departamentos no productores 12,5% departamentos productores. Del total percibido por cada departamento: · 24,39% gobernaciones · 66,99% municipios · 8,62% universidades 56,25% Tesoro General del Estado

1.4.2. Coparticipación Tributaria y generación de desequilibrios fiscales

Desequilibrios fiscales, transferencias, coparticipación gobiernos autónomos y Nivel Central del Estado

La distribución de recursos en un régimen autonómico, sin la respectiva planificación económica y el correspondiente costeo competencial, llevan a generar desequilibrios, tanto horizontales entre entidades del mismo nivel de gobierno, como también desequilibrios verticales entre los distintos niveles de gobierno. En el caso de transferencias, en el periodo 2005-2013, se verifica la existencia de desequilibrios verticales que se dieron en forma más notoria a partir de la gestión 2008, cuando los recursos que recibían los municipios por concepto de transferencias empezaron a ser superiores a los que recibían las gobernaciones, llegando, por ejemplo en 2012, a una diferencia de Bs 4.074 millones a favor de los municipios.

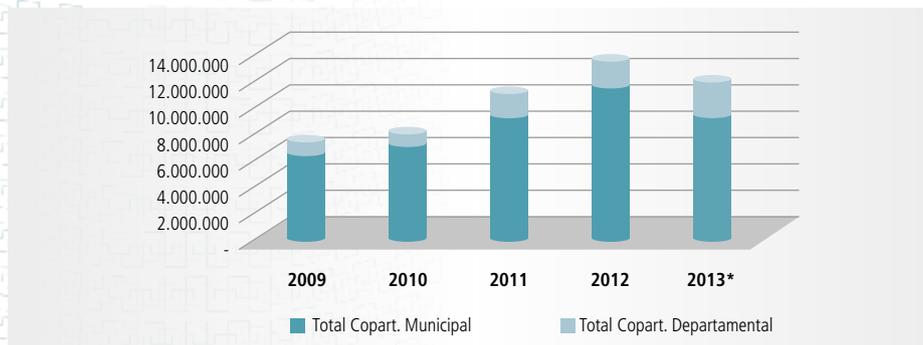
**DESEQUILIBRIO VERTICAL GOBERNACIONES MUNICIPIOS
2005 - 2013**



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Otro tipo de desequilibrio vertical también se presenta entre la participación en las coparticipaciones totales municipal y departamental, donde la primera es notoriamente superior a la departamental, representando sólo 22% del total, frente a 78% de la municipal.

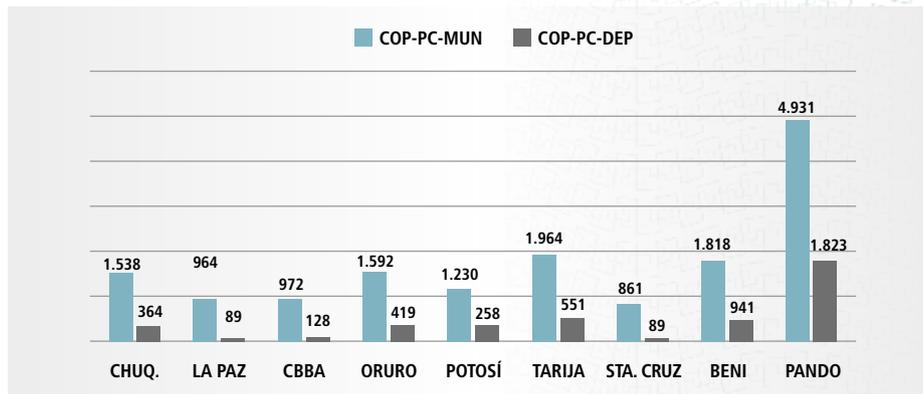
**PARTICIPACIÓN MUNICIPAL Y DEPARTAMENTAL EN LA COPARTICIPACIÓN TOTAL
2009 - 2013**



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Pero donde se percibe con mayor precisión las desigualdades o desequilibrios, tanto verticales como horizontales, en este caso entre gobernaciones y municipios, es en la comparación entre la Coparticipación Tributaria per cápita recibida por ambos gobiernos autónomos a nivel departamental.

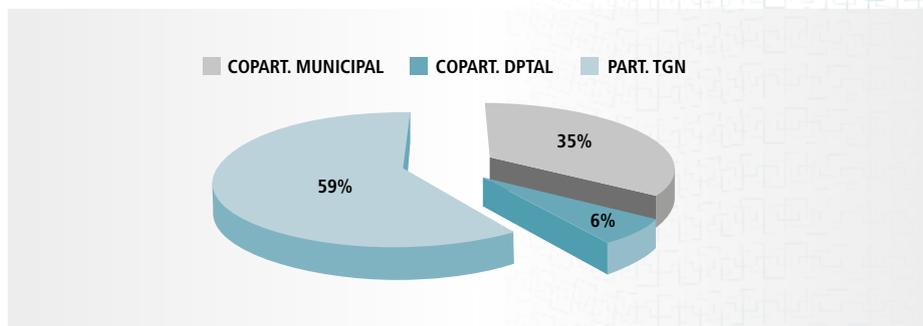
COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA PER CÁPITA MUNICIPAL Y DEPARTAMENTAL 2012



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Las diferencias no sólo se producen a nivel de los gobiernos autónomos departamentales y municipales, sino también de éstos con el Nivel Central del Estado, donde se establece una participación porcentual de cada uno de ellos, notándose que el Nivel Central se queda con 59%, las gobernaciones con 6% y los municipios con 35%.

PARTICIPACIÓN TGE, MUNICIPAL Y DEPARTAMENTAL EN LA COPARTICIPACIÓN TOTAL 2012



Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Saldo en caja y bancos de gobiernos autónomos municipales y departamentales

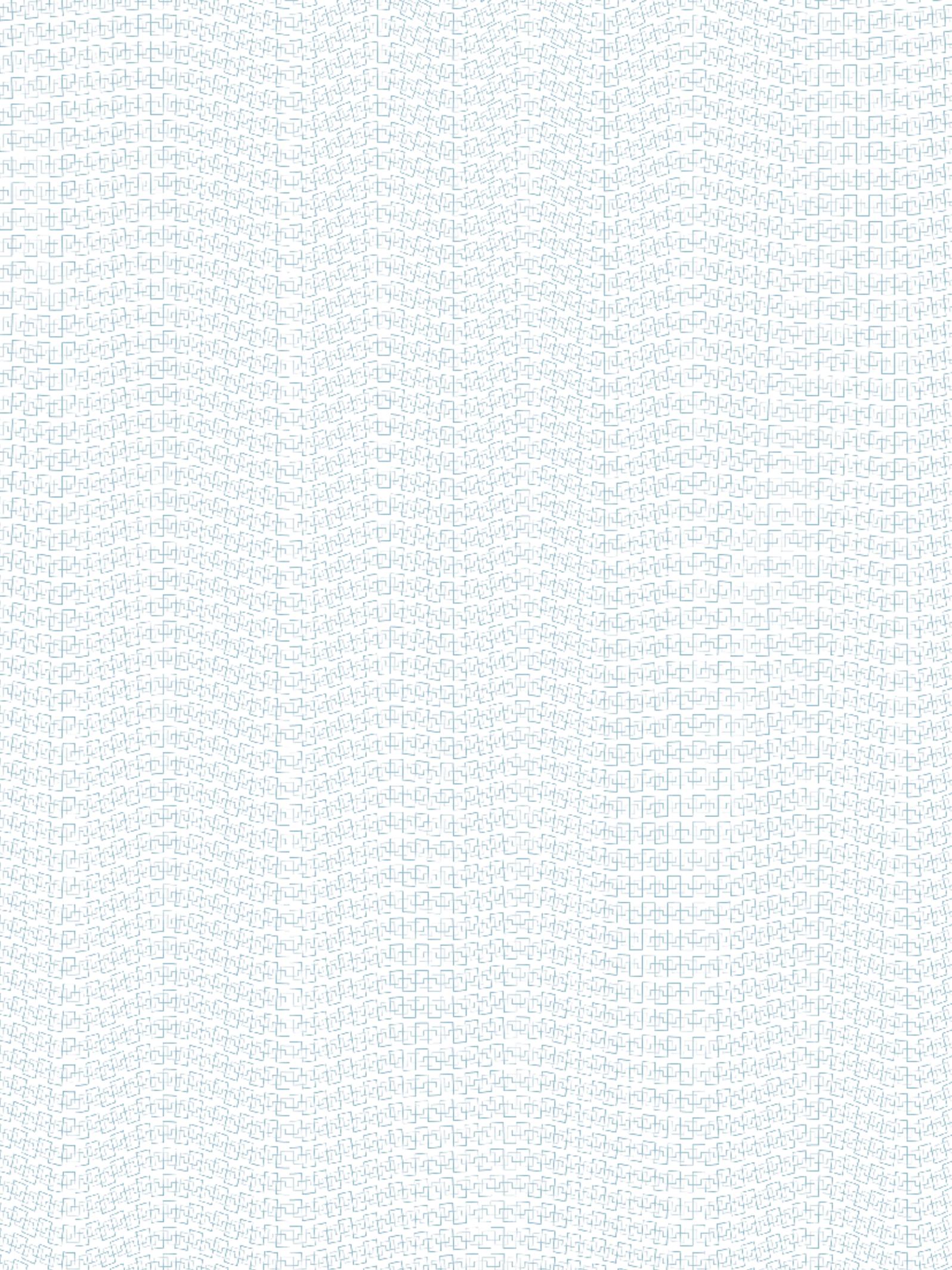
Un tema de observación permanente por parte del Órgano Ejecutivo a los gobiernos autónomos, como falta de capacidad institucional, es la existencia de saldos de recursos por falta de ejecución, bajo la denominación de saldos en caja y bancos, los que se han ido incrementando en el periodo de análisis 2005 a 2012, que si bien en forma individual no los tienen todas las gobernaciones o municipios, pero se presentan en el agregado de manera recurrente, dando lugar a la paradoja que mientras las entidades autónomas solicitan contar con mayores recursos, el Nivel Central del Estado les exige que ejecuten esos saldos, afectando éstas sus disponibilidades con nuevas competencias, como por ejemplo la financiación del Sistema Integral de Salud.

SALDO EN CAJA Y BANCOS GOBERNACIONES Y MUNICIPIOS 2005 - 2013

En millones de dólares

Gestiones	MUNICIPIOS	GOBERNACIONES	TOTAL
2005	142	219	361
2006	279	304	583
2007	367	373	740
2008	460	405	865
2009	376	320	696
2010	603	414	1.017
2011	1.002	586	1.588
2012	1.233	751	1.984
2013	1.408	737	2.145

Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas





02

Fiscalidad Internacional, su importancia y aplicación

La inserción internacional de Bolivia en un mundo globalizado no depende de la decisión sobre si participa o no en el proceso, ésta viene por sí sola, fundamentada en los grandes cambios en ámbitos de las telecomunicaciones y la tecnología en su conjunto, lo cual da lugar a la estructuración de un mundo que está en un proceso de permanente apertura.

Esta apertura genera situaciones y problemas de aplicación de la normativa nacional en materia tributaria y, sobre todo, en lo concerniente a las relacionadas con la inversión extranjera directa, las importaciones y exportaciones de bienes y servicios por las empresas extranjeras radicadas en el país y el movimiento de factores productivos de las mismas.

En ese marco, las áreas que se ven en gran medida afectadas por el impacto de la “globalización” son aquellas que tienen que ver con el equilibrio fiscal, especialmente cuando existe una creciente apertura comercial, libertad de movimiento de capitales y generalización del acceso y uso de internet.

Los aspectos descritos impactan directamente sobre el funcionamiento del sistema tributario, además que afectan en forma directa a la sostenibilidad fiscal, generando la necesidad de resolver los siguientes aspectos:

- Corregir los fenómenos de doble tributación, lo que obliga a la coordinación del sistema tributario con los países vecinos o con los socios comerciales y económicos.
- Adaptar el régimen tributario a las nuevas modalidades de negocio, generalmente implantados por empresas multinacionales.
- Evitar la reducción de los factores gravables en la economía.

Esto significa que el Estado debe establecer en su sistema jurídico tributario mecanismos que le permitan preservar sus bases imponibles, además de cooperar con el conjunto de países para combatir la elusión y el fraude fiscales.

Al respecto, se vuelve imprescindible aplicar en el país medidas antielusión, uni o bilaterales, además de políticas sobre precios de transferencia, las que, en forma resumida, pueden presentarse de la siguiente forma:

MEDIDAS ANTIELUSIÓN

Medidas antielusión bilateral:

Convenios para evitar la doble tributación

El objetivo fundamental de los convenios es evitar la doble imposición internacional.

Pero también existen otros objetivos como prevenir el fraude y la evasión fiscales ya que, a través de los convenios, se establecen relaciones de intercambio de información entre las administraciones fiscales de los Estados, lo cual contribuye a cumplir los mencionados objetivos.

Otros objetivos indirectos que cumplen los convenios están ligados al reforzamiento de la seguridad jurídica de los contribuyentes por el hecho de que, en la mayoría de los Estados, su rango jurídico hace que prevalezcan sobre lo dispuesto en la ley interna.

Asimismo, promueven las relaciones económicas y comerciales entre los países, creando un marco de estabilidad para las inversiones, lo que permite incrementar las transacciones de todo tipo entre los Estados contratantes.

Medidas antielusión unilateral

Primacía del fondo sobre la forma:

Relacionado con la adopción de mecanismos que eviten la utilización de las normas eludir un hecho generador y, por lo tanto, el pago de un tributo, mediante diseños o estructuras jurídicas formalmente lícitos.

Medidas antideslocalización y contra sociedades instrumentales:

Referidas a la forma más habitual de eludir el pago de impuestos mediante el cambio por parte de las sociedades de su sede de dirección efectiva o las personas naturales de su residencia fiscal hacia una jurisdicción de baja o de nula tributación o hacia una que ofrece incentivos tributarios para determinadas actividades.

Medidas antiparaíso fiscal:

Implantar medidas que eviten el arbitraje con países o territorios de baja o nula tributación, lo que supone la realización de una desviación ficticia (o real) de operaciones a través o desde ellos, con el objetivo de desplazar la utilidad y tributación hacia ellos.

Medidas de ajuste valorativo:

Tratamiento tributario a los precios de transferencia

Desarrollar métodos y mecanismos de fijación de precios aplicables a las operaciones entre empresas vinculadas, a partir de los cuales se ajusten los valores pactados para reflejar las condiciones reales vigentes en el mercado.

Subcapitalización de empresas

Introducción de reglas tendientes a reducir o evitar el fenómeno económico denominado capitalización débil.



03

Hacia un Sistema Tributario en un Estado con autonomías

3.1. AJUSTES AL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO

Elementos para una nueva normativa jurídica tributaria autonómica

En primer lugar, se requiere fortalecer el papel de la Ley Marco de Autonomías y Descentralización en cuanto a instrumento para regular el régimen económico financiero de las autonomías, definir el alcance de las competencias tributarias y establecer el régimen de distribución de recursos tributarios entre los diferentes niveles de gobierno, lo que implica definir una nueva estructura y régimen tributario autonómico, en función a lo establecido por la CPE.

En el marco de las competencias exclusivas relacionadas al ámbito tributario, se debe establecer, a partir de la LMAD, los alcances de la política fiscal autonómica para que las Entidades Territoriales Autónomas (ETA) puedan formular políticas públicas autónomas de ingresos y gastos, ligadas, evidentemente, a objetivos y políticas nacionales.

También se debe definir y delimitar en forma precisa el alcance de las competencias compartidas entre el nivel Central del Estado y las ETA que alcanzan a los juegos de lotería y azar, y a un aspecto que es fundamental y vital para el ejercicio de las potestades tributarias, como es la regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos y el cumplimiento del requisito sobre la emisión de un informe técnico por la instancia competente (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas) sobre el cumplimiento de las condiciones establecidas en el párrafo I y IV del artículo 323 de la Constitución Política del Estado y elementos constitutivos del tributo, lo cual limita la autonomía relativa de las ETA en la ejecución de una política tributaria autonómica.

Se debe delimitar el alcance del concepto “recaudaciones en efectivo” en la definición de las transferencias por coparticipación en el caso de los impuestos nacionales, Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH) y del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD), y los establecidos por ley del Nivel Central del Estado, ya que eso significa otorgar al Nivel Central del Estado facultades para que pueda realizar emisiones de Notas de Crédito Fiscal por montos no precisados, lo que disminuye el nivel de ingresos por coparticipación de los gobiernos autónomos.

Es necesario que la LMAD sea modificada en su estructura de fondo, debiendo contener en el ámbito tributario todo el marco normativo que corresponde al régimen de distribución y transferencia de recursos provenientes de impuestos en un modelo de estado autonómico, y no limitarse a consignar lo establecido por las normas anteriores a la CPE, debe definir en el articulado y no en las disposiciones transitorias las formas, los porcentajes, los parámetros y las variables sobre las cuales se deben generar, distribuir y transferir los ingresos tributarios, debiendo hacerse énfasis en la modificación de la variable de distribución usada actualmente y que está relacionada al número de habitantes de la jurisdicción de la entidad territorial autónoma en función a los datos del último Censo Nacional de Población y Vivienda.

Se debe consignar en la LMAD la disposición contenida en el artículo 323 de la CPE referida a la facultad de los gobiernos autónomos de gravar las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país, lo que les permite alcanzar con la normativa tributaria a todos los sujetos pasivos nacionales que residan en el exterior.

La CPE, en sus artículos 306, 313 y 316, dispone la distribución equitativa de recursos provenientes de la explotación de recursos naturales considerando las necesidades diferenciadas de la población, la reducción de las desigualdades de acceso a los recursos productivos y las desigualdades regionales, aspecto que la LMAD debe materializar estas disposiciones mediante leyes específicas, consensuadas a partir del pacto fiscal, el cual debe tener una visión no sólo de repartición de recursos económicos, sino como un acuerdo social amplio que definirá la nueva estructura económico-financiera del país, en el que se discutirán temas relacionados con la generación de ingresos por parte del Nivel Central del Estado y las ETA, y su distribución en forma equitativa.

Se debe normar la obligación que deben tener las ETA de contribuir a que las disposiciones legales tributarias sean cumplidas por todos los agentes económicos localizados en su jurisdicción, lo que llevará a incrementar las recaudaciones y las transferencias por coparticipación y la responsabilidad que el Nivel Central de Gobierno debe otorgar a las ETA al transferir potestades tributarias sobre algunos impuestos que actualmente los cobra para que los administre y genere recursos propios y no dependa exclusivamente de transferencias.

Los resultados de un acuerdo amplio sobre temas fiscales, como el pacto fiscal, necesariamente deben expresarse en la normativa específica que, en este caso, corresponde a la Ley de Clasificación y Definición de Impuestos y Regulación para la Creación de Impuestos, la cual deberá establecer las nuevas estructuras o sistemas tributarios, las potestades tributarias y los límites a esas potestades, tanto del nivel central de gobierno como de las ETA.

Elaborar y aprobar un nuevo Código Tributario autonómico que contenga los elementos que permitan a las Entidades Territoriales Autónomas contar con una gestión y administración tributaria propias.

Reajustar la Ley 843, aprobada en mayo de 1986, para dar paso a un esquema netamente autonómico, lo que supone una redefinición en los impuestos a ser cobrados por el nivel central del Estado, específicamente; la traslación de los correspondientes a las ETA y la adecuación y actualización de las normas reglamentarias a las nuevas disposiciones y realidad, tanto nacional como internacional, lo que implica la adopción por las ETA, en el marco de las políticas nacionales, sus propias políticas tributarias a través de la aprobación de sus propias leyes tributarias.

3.2. NECESIDAD DEL DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE

La creación de un Defensor del Contribuyente nace de la necesidad de equiparar las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, quienes al momento de cumplir con sus obligaciones tributarias se sienten desprotegidos respecto a la aplicación de la normativa que en esta área es compleja y requiere, en muchos casos, de conocimientos especializados como en las actuaciones por parte de la Administración Tributaria, en las cuales se aplican criterios que, en algunos casos, tienen un grado de discrecionalidad y subjetivismo elevado y atentan contra la economía del contribuyente e incluso contra el funcionamiento mismo de la actividad económica.

En este marco se identifica la necesidad de implementar una instancia que se ocupe de relacionar al contribuyente y al fisco respecto de sus derechos y obligaciones, y que cumpla básicamente las funciones siguientes:

- Defender los derechos y garantías de los contribuyentes
- Reducir los litigios
- Equilibrar las relaciones fisco-contribuyente
- Intermediar en las relaciones entre contribuyentes y administración tributaria
- Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias
- Mejorar la equidad y eficiencia
- Buscar el mejoramiento de la calidad en la prestación de los servicios tributarios
- Aumentar la transparencia en la gestión administrativa



Lineamientos para una reforma tributaria en el marco de las autonomías - Hacia una Nueva Estructura Tributaria

Las causas para establecer una nueva estructura tributaria son muchas y muy variadas, entre las principales se cita, por ejemplo:

- La aprobación de la Nueva Constitución Política del Estado que establece como un cambio fundamental respecto a la anterior la creación de un Estado con autonomías.
- La decisión por parte de todos los departamentos del país, mediante referéndum, de constituirse en Entidades Territoriales Autónomas.
- La otorgación por parte de la norma fundamental del Estado a los gobiernos autónomos de las ETA de facultades legislativas, reglamentarias, fiscalizadoras y ejecutivas, por sus órganos del gobierno autónomo, en el ámbito de su jurisdicción y competencias.
- La elección directa de gobernadores y representantes de la Asamblea Legislativa Departamental y la definición de sus atribuciones y obligaciones.
- La administración autónoma de sus recursos económicos.
- La otorgación de potestades y competencias tributarias para crear y administrar impuestos, tasas, patentes y contribuciones especiales, dentro de los límites establecidos por la CPE.

En ese entorno –y considerando el compromiso asumido mediante la LMAD por el Gobierno para llevar adelante un pacto fiscal y cumplida con la condicionante referida a la realización del Censo de Población y Vivienda en el año 2012- se hace necesario plantear no sólo propuestas de distribución de los recursos existentes, sino, básicamente, generar ideas que conlleven al logro de la implementación de entidades territoriales con mayores niveles de autonomía en la formulación de sus políticas tributarias, lo cual tiene que ver en forma directa con la diversificación y fortalecimiento de las fuentes de ingresos y su asignación óptima a las competencias asignadas por la CPE.

La propuesta para replantear la estructura existente en la actualidad tiene tres vertientes principales:

1. La primera está relacionada con la entrega de responsabilidades de generación y administración de tributos a las ETA, en el marco de sus competencias y potestades tributarias. Esto va con el criterio de que las mismas no sigan desempeñando el papel de entidades rentistas que dependen en un porcentaje de más de 90% de transferencias del Tesoro General del Estado, sino que administren su propio sistema tributario y cuenten con su propia administración tributaria, particularmente los gobiernos autónomos departamentales.
2. Que las ETA asuman la responsabilidad de adquirir funciones de control del cumplimiento de los tributos nacionales en sus jurisdicciones, con el objeto de fortalecer la captación de ingresos e incrementar las coparticipaciones.
3. La tercera tiene un carácter fundamental y está referida a la disminución o eliminación de los desequilibrios fiscales que se han creado a partir de la creación de impuestos sobre la producción o explotación de recursos naturales.

Entonces, el modelo se encuentra fundamentado en la aplicación de los siguientes elementos:

1. El fortalecimiento principalmente de la normativa y las fuentes de recursos de los gobiernos autónomos y la implementación de políticas y administraciones tributarias en los mismos; ya que, a excepción de los municipios, los demás, hasta la fecha, no tienen cuenta con ninguno de estos elementos.
2. La transferencia desde el Nivel Central del Estado de la administración de un conjunto de impuestos hacia las ETA para que las mismas tomen la responsabilidad de implementarlos y, en su caso, modificarlos y optimizar su rendimiento en beneficio de la entidad, en un marco de sostenibilidad en el largo plazo.
3. El fortalecimiento o creación de capacidades institucionales de las ETA para realizar controles de cumplimiento de pago de impuestos nacionales por los diferentes sectores económicos (Ej. la construcción) en el marco de la política tributaria nacional en su jurisdicción.
4. La modificación en el régimen de distribución o coparticipación de impuestos nacionales con la visión de disminuir o eliminar los desequilibrios fiscales horizontales y verticales que existen en y entre los diferentes gobiernos autónomos y de estos con el nivel central del Estado.
5. El desarrollo de políticas fiscales y por ende políticas tributarias propias por parte de las ETA, a partir de la elaboración y aprobación de sus propias leyes impositivas y su propio régimen de distribución hacia el interior de ellas, siempre enmarcadas en las políticas nacionales que rigen el sector.

4.1. ELEMENTOS DE UN NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO

Entonces, los elementos para establecer una nueva estructura tributaria nacional deberán ser definidos cumpliendo la normativa constitucional en la Ley de Clasificación y Definición de Impuestos, de acuerdo con el esquema que se presenta a continuación y que, por supuesto, tiene carácter de propuesta:

**PROPUESTA DE NUEVA CLASIFICACIÓN Y DEFINICIÓN DE IMPUESTOS
DE DOMINIO NACIONAL Y DE GOBIERNOS AUTÓNOMOS**

ÁMBITO DE APLICACIÓN, POTESTAD TRIBUTARIA, PRINCIPIOS Y CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS		RÉGIMEN IMPOSITIVO DEL NIVEL CENTRAL DEL ESTADO Y LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS		
DISPOSICIONES GENERALES	CLASIFICACIÓN DE IMPUESTOS Y LÍMITES A SU CREACIÓN	IMPUESTOS DE DOMINIO NACIONAL	IMPUESTOS DE DOMINIO DEPARTAMENTAL	IMPUESTOS DE DOMINIO MUNICIPAL
<p>Aplicable al Nivel Central del Estado y Entidades Territoriales Autónomas.</p> <p>Potestad Tributaria El Nivel Central del Estado y las ETA crearán los impuestos que les correspondan.</p> <p>Principios Capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria de la entidad territorial.</p>	<p>Se clasifican en:</p> <p>Impuestos de dominio nacional</p> <p>Impuestos de dominio departamental</p> <p>Impuestos de dominio municipal</p> <p>Condiciones y limitantes</p> <p>Los impuestos, su estructura y elementos que lo constituyen, las exenciones, deducciones, serán establecidos por ley nacional, departamental o municipal.</p> <p>Se prohíbe la aplicación de gravámenes a hechos generadores análogos.</p> <p>Se debe respetar la Jurisdicción territorial de los impuestos</p> <p>No existirá obstaculización a la circulación de mercancías.</p> <p>No existirán privilegios ni trato discriminatorio a contribuyentes.</p>	<p>La clasificación tiene un carácter enunciativo y no limitativo.</p> <p>Grava los siguientes hechos generadores:</p> <p>a) La venta o transmisión de dominio de bienes, prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza.</p> <p>b) Importaciones definitivas.</p> <p>c) La obtención de rentas, utilidades y/o beneficios por personas naturales y colectivas.</p> <p>d) Las transacciones financieras.</p> <p>e) Las salidas aéreas al exterior.</p> <p>f) Las actividades de juegos de azar, sorteos y promociones empresariales.</p> <p>g) La producción y comercialización de productos naturales de carácter estratégico.</p>	<p>Los gobiernos autónomos departamentales gravarán los hechos generadores relacionados con:</p> <p>a) La venta o transmisión de dominio de bienes de consumo específico (alcoholes, cigarros, automóviles) y/o especial (carburantes, gas natural).</p> <p>b) La importación definitiva de bienes de consumo específico (alcoholes, cigarros, automóviles) y/o especial (carburantes).</p> <p>c) La obtención de rentas, utilidades y/o beneficios por personas naturales (ingresos personales).</p> <p>d) La sucesión hereditaria y donaciones de bienes inmuebles y muebles sujetos a registro.</p> <p>e) La propiedad de vehículos a motor para navegación aérea y acuática.</p> <p>f) La afectación del medio ambiente, excepto las causadas por vehículos automotores y por actividades hidrocarburíferas, mineras y de electricidad, siempre y cuando no constituyan infracciones ni delitos.</p>	<p>Los gobiernos autónomos municipales gravarán los hechos generadores relacionados con:</p> <p>a) La propiedad de bienes inmuebles urbanos y rurales, con exclusión del pago de impuestos a la pequeña propiedad y la propiedad comunitaria o colectiva con los bienes inmuebles que se encuentren en ellas.</p> <p>b) La propiedad de vehículos automotores terrestres.</p> <p>c) La transferencia onerosa de inmuebles y vehículos automotores por personas que no tengan por giro de negocio esta actividad, ni la realizada por empresas unipersonales y sociedades con actividad comercial.</p> <p>d) <i>Las actividades de juegos de azar, sorteos y promociones empresariales. (Actualmente, este impuesto es de dominio nacional)</i></p> <p>e) El consumo específico sobre la chicha de maíz.</p> <p>f) La afectación del medio ambiente por vehículos automotores, siempre y cuando no constituyan infracciones ni delitos.</p>

Los textos en color diferente corresponden a las propuestas de modificación.

Siendo la propuesta concreta estructurar un sistema tributario donde el nivel central del Estado ceda impuestos que pueden ser administrados con mayor eficiencia y efectividad por las ETA, debido a su cercanía a los contribuyentes, además de tener una base local, y correspondiente a lo siguiente:

1. Transferir a los gobiernos autónomos departamentales la administración de los siguientes impuestos:
 - a. A los consumos específicos (ICE) por tener un carácter más local y el hecho imponible más relacionado con actividades cercanas al control departamental.
 - b. El Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD), particularmente el impuesto sobre el consumo de gasolina o gas natural, que claramente tiene carácter local, ya que depende de los volúmenes de consumo en la jurisdicción.
 - c. El Régimen Complementario al Valor Agregado, con el objetivo de transformarlo en un Impuesto sobre la Renta de Personas Naturales que alcance a contribuyentes que, al presente, se encuentran fuera del sistema tributario o desempeñan actividades económicas en el sector informal y que es más factible que contribuyan por ser la jurisdicción donde tienen su residencia.
2. Transferir a los gobiernos autónomos municipales la administración del Impuesto sobre los Juegos de Azar y Promociones, con la finalidad de obtener rentas de actividades realizadas en su jurisdicción y que actualmente se encuentran en la informalidad.

Quedando conformada la nueva estructura tributaria autonómica de la siguiente manera en comparación a la vigente:

INGRESOS NACIONALES		
ESTRUCTURA DE IMPUESTOS VIGENTE	ALÍCUOTAS	PROPUESTA DE ESTRUCTURA DE IMPUESTOS
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	13%	Impuesto al Valor Agregado (IVA)
Régimen Complementario del IVA (RC-IVA)	13%	(Al nivel departamental)
Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)	25%	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)
Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD)	Tasa específica máxima de Bs 3,50 por litro o unidad de medida equivalente	(Al nivel departamental)
Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH)	32%	Impuesto Directo a los Hidrocarburos
Impuesto a las Transacciones (IT)	3%	Impuesto a las Transacciones (IT)
Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)	Tasas Específicas Tasas Porcentuales sobre su precio y Base Imponible	(Al nivel departamental)
Gravamen Aduanero (GAC)	10%	Gravamen Aduanero (GA)
Impuesto a las Salidas al Exterior (ISAE)		Impuesto a las Salidas al Exterior (ISAE)
Impuesto sobre las Actividades de Juegos de Azar, Sorteos y Promociones Empresariales	Juegos de azar 30% Promociones empresariales 10%. Participación en juegos 10%	(Al nivel municipal)
Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)	0,15% sobre la compra venta de divisas	Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)
Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME)	(0,70%) Sobre el importe total resultante de cada operación de venta de moneda extranjera para entidades financieras bancarias y no bancarias Sobre el 50% del importe total de cada operación de venta de moneda extranjera para casas de cambio	Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera (IVME)
Regímenes Especiales (RTS, STI, RAU)		Regímenes Especiales (RTS, STI, RAU)

Los textos en color diferente corresponden a las propuestas de modificación.

INGRESOS DEPARTAMENTALES

ESTRUCTURA DE IMPUESTOS VIGENTE	ALÍCUOTAS	PROPUESTA DE ESTRUCTURA DE IMPUESTOS
Impuesto a las Transmisiones Gratuitas de Bienes (ITGB)	Ascendiente, descendiente y cónyuge 1% Hermanos y sus descendientes 10% Otros colaterales, legatarios y donatarios gratuitos 20%	Impuesto a la sucesión hereditaria y donaciones de bienes inmuebles y muebles sujetos a registro
	Progresiva de acuerdo al nivel de ingresos	Impuesto a la Renta Personal de Personas Naturales
	Tasa específica de Bs 3,50 por litro o unidad de medida equivalente	Impuesto Especial al Consumo de Gasolina o Gas Natural
	Tasas específicas Tasas porcentuales sobre su precio y base imponible Tasas específicas y porcentuales	Impuesto sobre los Consumos Específicos
Impuesto a la propiedad de vehículos a motor para navegación aérea y acuática	Cuota fija + % entre 0,35 y 1,50 sobre excedentes de monto de valuación	Impuesto a la propiedad de vehículos a motor para navegación aérea y acuática
Impuesto sobre la afectación del medio ambiente, excepto las causadas por vehículos automotores y por actividades hidrocarburíferas, mineras y de electricidad		Impuesto sobre la afectación del medio ambiente, excepto las causadas por vehículos automotores y por actividades hidrocarburíferas, mineras y de electricidad

Los textos en color diferente corresponden a las propuestas de modificación.

INGRESOS MUNICIPALES

ESTRUCTURA DE IMPUESTOS VIGENTE	ALÍCUOTAS	PROPUESTA DE ESTRUCTURA DE IMPUESTOS
Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)	Cuota fija + % entre 0,35 y 1,50 sobre excedentes de monto de valuación	Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI)
Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Motonaves y Aeronaves (IPVA)	Cuota fija + % entre 1,5 y 5,0 sobre excedentes de monto de valuación	Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores, Motonaves y Aeronaves (IPVA)
Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores	3%	Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores
	Juegos de azar 30% Promociones empresariales 10% Participación en juegos 10%	Impuesto sobre las actividades de juegos de azar, sorteos y promociones empresariales
Impuesto sobre el consumo específico de la chicha de maíz	Tasa específica o porcentual por unidad de medida o precio.	Impuesto sobre el consumo específico de la chicha de maíz
Impuesto sobre la afectación al medio ambiente por vehículos automotores		Impuesto sobre la afectación al medio ambiente por vehículos automotores
Patentes e impuestos	Establecidos por ordenanza municipal	Patentes e impuestos

Los textos en color diferente corresponden a las propuestas de modificación.

Estos cambios que a la vista parecen pequeños, producirán grandes transformaciones en la estructura de ingresos y distribución de los mismos que significan principalmente que los gobiernos autónomos departamentales generan sus propios recursos y, en su caso, ya no tendrán necesidad de recibir transferencias por coparticipación, además que el incremento de su percepción dependerá de su administración eficiente por parte de cada uno de ellos.

Por otra parte, la transferencia del Impuesto sobre las Actividades de Juegos de Azar, Sorteos y Promociones Empresariales al nivel municipal representa la cesión de recursos para el financiamiento de competencias en el área social, como salud y

educación, además de la responsabilidad en la administración y control de esta actividad que se desarrolla particularmente en el ámbito local.

Evidentemente, la conformación de esta estructura tributaria también requiere de la elaboración de un nuevo régimen de coparticipación o distribución de recursos, el cual sufre un cambio importante por las transformaciones que se producen en las fuentes de financiamiento principalmente del Tesoro General del Estado, lo cual debe ser compensado a través de la asignación de gastos competenciales en áreas en las que todavía son financiadas por él y también por el cambio en los porcentajes de coparticipación que se vienen ejecutando al presente, teniendo en cuenta que el sistema de distribución de recursos presenta problemas por estar basado principalmente en la variable de población, por lo que sugerimos su cambio de acuerdo con los parámetros definidos en el siguiente punto.

4.2. LINEAMIENTOS PARA UN NUEVO MODELO DE DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS TRIBUTARIOS

Bases para una propuesta de distribución de recursos tributarios en el marco de la CPE y la LMAD

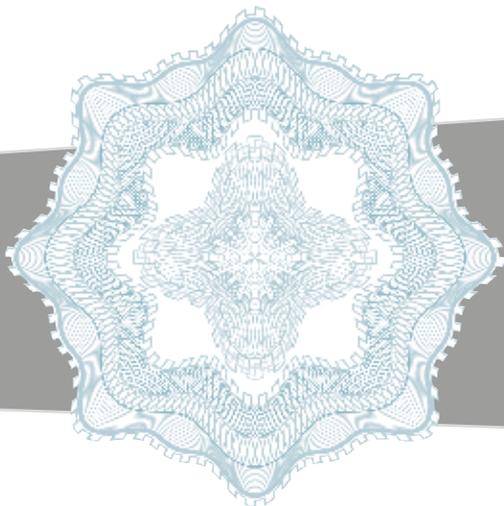
Las bases para una propuesta de modelo de distribución de recursos las encontramos en la Constitución Política del Estado, específicamente en los artículos 306, 313 y 316, los cuales disponen la distribución equitativa de recursos provenientes de la explotación de recursos naturales considerando las necesidades diferenciadas de la población, la reducción de las desigualdades de acceso a los recursos productivos y las desigualdades regionales.

En ese marco, se debe considerar que la distribución vigente hasta ahora y que se encuentra basada mayormente en la variable poblacional ha sufrido un agotamiento importante.

A esta variable se debe agregar, como ya lo han venido planteando una serie de especialistas, indicadores tales como el Índice de Desarrollo Humano (IDH), el Índice de Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI), el Índice de Pobreza Extrema y otros que permitan realizar un cálculo de un índice equitativo de distribución.

Por otra parte, como añadido a estos factores que pueden ser utilizados como parámetros de cálculo y distribución, es necesario considerar como un factor importante el esfuerzo fiscal o rendimiento tributario de cada jurisdicción.

Y lo que es más importante, también se deberá tomar en cuenta para la realización de una distribución de recursos más equitativa los costos de las competencias que, a estas alturas, ya deben estar determinados por el Servicio Estatal de Autonomías – SEA, entidad a la que mediante la LMAD se le asigna esa labor.



CONCLUSIONES

La aplicación instrumental de la política tributaria supone la consideración e interrelación de variables referidas al campo jurídico, económico, político y social en una interacción directa entre el marco normativo, el modelo económico adoptado, y la ideología del Gobierno.

El diseño del modelo tributario boliviano se encuentra circunscrito a las características básicas de los sistemas internacionales en cuanto a la estructura de los impuestos, como también del Código Tributario.

La normativa que establezca la estructura del sistema tributario debe considerar necesariamente la diferencia entre capacidad contributiva y capacidad económica como dos conceptos distintos, debiendo establecerse cualquier contribución de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto.

La Constitución Política del Estado, como norma fundamental del Estado, establece la estructura tributaria de los diferentes niveles de gobierno otorgándoles competencias y potestades para crear, modificar o suprimir impuestos según los límites que la CPE establece para cada uno de los diferentes supuestos.

El padrón general o Registro de Contribuyentes crece en forma constante a un promedio anual de 14,2%.

El Régimen General, que representa 87,2% del total de contribuyentes, constituye la fuente principal de ingresos porque su participación en la recaudación total alcanza a 99,9% en el periodo 2010-2013, incluyendo los impuestos sobre hidrocarburos y sus derivados; correspondiendo a los regímenes especiales que llegan a 12,8% del Padrón de Contribuyentes una participación marginal de 0,01% de la recaudación total, lo que no cubre siquiera los costos de su administración.

Las recaudaciones totales de impuestos se han ido incrementando positivamente a lo largo del periodo 2006-2013, pasando de Bs 21.321 millones, en 2006, a Bs 59.883 millones, en 2013, llegando el porcentaje de variación positiva en el periodo a 180%, y en el año 2013 a 20,55% respecto a la gestión 2012.

En la generación de ingresos totales, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que comprende tanto las recaudaciones en mercado interno como importaciones, en efectivo y en valores, es el más importante y representa 27,58% de la recaudación total.

En el mismo periodo asume una importancia significativa el IDH, que es segundo en importancia con 25,96% sobre el total, lo que muestra la dependencia que existe respecto a la venta y exportación de hidrocarburos como el petróleo y el gas natural, los que se encuentran sujetos a los precios internacionales definidos por una canasta de petróleos y al volumen vendido.

El IUE es el tercero en importancia en la estructura con una participación de 13,22%, que si bien ha tenido un crecimiento importante en su recaudación sólo representa un poco más de la mitad del IDH.

Un hecho cada vez más evidente y preocupante es el aumento de los montos emitidos en Valores Fiscales que en 2013 alcanzó a 12% del total recaudado, porcentaje que afecta en forma directa a la percepción de ingresos en efectivo de las ETA.

La presión tributaria muestra un crecimiento sostenido desde 20,6%, en 2005, hasta 27,1%, en 2013; fruto de la expansión de la actividad económica en general, el escenario internacional favorable expresado en el aumento de precios de nuestros productos y la ejecución del contrato de venta de gas a países vecinos a precios que superan el precio internacional fijado por el mercado, lo que se traduce en un incremento sustancial de las recaudaciones del IDH, el cual forma parte de este indicador.

El 74,1% de la recaudación total de tributos corresponde al pago realizado por 100 principales empresas bolivianas en la gestión 2013, lo que demuestra que el potencial recaudatorio depende básicamente de un pequeño número de empresas que forman parte del Régimen General y que se encuentran clasificadas como Principales Contribuyentes, quedando a cargo del Resto de Contribuyentes sólo una cuarta parte de los ingresos.

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) es la empresa que contribuye en mayor medida al fisco, con un aporte de 35,7%, en promedio, en las gestiones 2011, 2012 y 2013.

De las 100 empresas que realizan el mayor pago de impuestos, las 10 primeras significan 55,4% de la recaudación total. De estas 10 empresas, cinco son del sector petrolero, dos telefónicas, dos de bebidas y una minera.

De las mencionadas 100 principales empresas, más de 65% de las recaudaciones pertenecen a empresas domiciliadas en el departamento de La Paz, 26% a Santa Cruz, 3% a Cochabamba y Potosí, y 1% a Chuquisaca.

Más de 90% de la recaudación del mercado interno se concentra en los departamentos de La Paz, Cochabamba y Santa Cruz.

Respecto al sector económico, en 2011, la recaudación tributaria del sector hidrocarburos representó la principal fuente de recursos con 48% de la recaudación total, seguido en importancia por la industria manufacturera con 12%, comercio con 9,5%, minería con 7,3%, transporte y comunicaciones con 6,8%, otros servicios con 6,5%, establecimientos financieros, seguros, etc. con 4,5% y el resto con apenas un agregado de 6,9%, observándose que existe una gran dependencia de las recaudaciones del sector hidrocarburos cercana a 50%.

El rendimiento de las recaudaciones como resultado de los procesos de fiscalización, tanto en procesos masivos como en selectivos, se incrementa en cada gestión. Pero se debe tomar en cuenta que no es el objetivo central de la fiscalización el alcanzar mayores recaudaciones, sino que sus acciones deben estar orientadas a generar una mayor sensación de riesgo no sólo en los contribuyentes que forman parte del padrón, sino en aquellos que desarrollan actividades informales y que son los más, lo que contribuirá a formar una conciencia ciudadana que permita a todos los miembros de la sociedad aportar al Estado bajo principios de generalidad, universalidad, equidad y solidaridad.

A partir de la aprobación de la Ley 843, de 20 de mayo de 1986, se presenta un proceso de evolución del sistema de coparticipación de ingresos el cual sufre una última modificación a partir de la aplicación de la CPE y la LMAD, lo cual da lugar a la configuración de un nuevo marco de distribución de recursos basados en la aplicación de competencias y facultades constitucionales referidas a la potestad tributaria y competencias en materia de tributos, haciéndose notar que la misma no se atreve a realizar cambios sustanciales ni en la estructura tributaria y menos aún en el régimen de coparticipación, el cual mantiene el sesgo redistributivo desde la implementación del régimen de coparticipación a favor del Nivel Central del Estado.

La distribución de recursos en un régimen autonómico sin la respectiva planificación económica y el correspondiente costeo competencial llevan a generar desequilibrios horizontales y verticales, en el caso de las transferencias en el periodo 2005-2013 se verifica la existencia de desequilibrios verticales que se dieron en forma más notoria a partir de la gestión 2008, cuando los recursos que reciben los municipios por concepto de transferencias son superiores a los que reciben las gobernaciones.

Un tema de observación permanente por parte del Órgano Ejecutivo a los gobiernos autónomos es la existencia de saldos de recursos por falta de ejecución bajo la denominación de Saldos en Caja y Bancos, los que se han ido incrementado en el periodo de análisis 2005 a 2012, que si bien en forma individual no los tienen todas las gobernaciones o municipios; pero se presentan en el agregado de manera recurrente, dando lugar a la presunción de falta de capacidad institucional de las entidades autónomas.

La apertura económica genera situaciones y problemas de aplicación de la normativa nacional en materia tributaria internacional, relacionada con la inversión extranjera directa, las importaciones y exportaciones de bienes y servicios por las empresas extranjeras radicadas en el país, el movimiento de factores productivos, libertad de movimiento de capitales y generalización del acceso y uso de internet, lo que impacta directamente sobre el funcionamiento del sistema tributario, además que afectan en forma directa a la sostenibilidad fiscal, debiendo resolverse problemas como el fenómeno de la doble tributación, la adaptación del régimen tributario a las nuevas modalidades de negocio implantadas por empresas multinacionales y la reducción de los factores gravables en la economía, lo que significa establecer en el sistema jurídico tributario mecanismos que permitan preservar las bases imponibles, además de cooperar con el conjunto de países para combatir la elusión y el fraude fiscales.

Se requiere la implementación de un nuevo sistema tributario para su aplicación en el estado autonómico, consistente en la aplicación de una nueva normativa tributaria autonómica, la creación de un defensor del contribuyente, la definición de una nueva estructura y régimen tributario, así como un nuevo modelo de distribución de recursos tributarios.

El nuevo sistema tributario autonómico debe tener como base fundamental las disposiciones establecidas en la Constitución Política del Estado relativas a la organización territorial, las facultades, las competencias, la estructura económica y fundamentalmente las potestades tributarias otorgadas a las Entidades Territoriales Autonómicas, las cuales no sólo deben ser simples receptoras de transferencias, sino también ser responsables de generar y administrar recursos procedentes del cobro de impuestos, para lo que es necesario que desde el nivel Central del Estado se transfiera Poder para que los gobiernos autónomos puedan administrar impuestos que tienen como hecho imponible la generación de rentas personales, los consumos específicos, como los referidos tabaco, cerveza y otros, y especiales como el consumo de gasolina en el caso de los gobiernos departamentales y el Impuesto sobre las Actividades de Juegos de Azar, Sorteos y Promociones Empresariales en el caso de los municipios; lo cual significa, a su vez, las modificaciones correspondientes en el régimen de distribución y coparticipación de recursos, el cual debe tomar en cuenta como variable de cálculo el esfuerzo fiscal realizado por el nivel de gobierno respectivo.

BIBLIOGRAFÍA

- Tratado de Tributación. Política y Economía Tributaria. Vicente O. Díaz
- Informe de Milenio sobre la Economía, Gestión 2012. Fundación Milenio
- Economía Fiscal. Carlos Otálora Urquizo. Economía Fiscal
- Tributación en América Latina. Oscar Cetrángolo
- Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Emilio Margáin Manautou.
- Hacienda Pública, Teórica y Aplicada. Richard A. Musgrave - Peggy B. Musgrave.
- Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Fernando Pérez Royo
- Política y Técnica Tributaria. José V. Villa Secura
- Memorias del Servicio de Impuestos Nacionales, años 2006-2007-2008-2010-2011-2012-2013
- Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986
- Ley N° 2492. Código Tributario, de 2 de agosto de 2003
- Ley N° 1990, Ley de Aduanas, de 28 de julio de 1990



www.jubileobolivia.org.bo
