

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
TRIBUTARIOS EN BOLIVIA
CONSTITUTIONAL TAX LAW
PRINCIPLES EN BOLIVIA

Rev. boliv. derecho, n° 7, enero 2009, ISSN: 2070-8157, pp. 58-80

Rafael
VERGARA
SANDÓVAL

RESUMEN: Los principios constitucionales tributarios en Bolivia, a partir de lo establecido por el art. 8.a), constituyen auténticos límites al ejercicio de poder de imposición del Estado en el ámbito tributario. El papel informador de los principios constitucionales tributarios de capacidad económica o contributiva, de igualdad, de progresividad, y de legalidad opera, se desprende de los arts. 6.1, 26, 27 y 59.2 de la Constitución Política del Estado, opera sobre los tres poderes del Estado.

PALABRAS CLAVES: Legalidad tributaria, progresividad, igualdad, capacidad económica.

ABSTRACT: Constitutional tax law principles in Bolivia, beginning with article 8.a, are authentic limits to the Government taxation power. Constitutional tax law principles, such as economic capacity, equality, progressives and legality, bind the three branches of Government, since they born from articles 6.1, 26, 27 and 59.2 of the Constitution.

KEY WORDS: Economic capacity, equality, progressives and legality.

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN.

Tributaria y Superintendencia Tributaria) y los jueces, al amparo de lo preceptuado en el artículo 116.VI de la Constitución en el que se establece que *"Los Magistrados y Jueces son independientes en la administración de justicia y no están sometidos sino a la Constitución y la ley..."*.

I.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA O CONTRIBUTIVA.

Como todos debemos contribuir, es necesario encontrar un criterio de distribución de los tributos. Tal criterio debe ser coincidente desde la perspectiva de la idea de justicia, en particular de la justicia distributiva y susceptible de aplicación a través de la técnica tributaria. Debe tratarse de una regla justa y efectiva. Hace ya mucho tiempo que la doctrina y los ordenamientos jurídicos consideran que tales exigencias son satisfactoriamente cumplidas por el principio de capacidad económica o contributiva, según la terminología italiana, cuyo contenido esencial puede expresarse de manera sencilla: cada uno debe pagar conforme a su riqueza, en razón de los medios que dispone.

Al principio de capacidad económica o contributiva debemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, así lo consideran los criterios o principios materiales contenido en el artículo 8 inciso d) de la Constitución Política del Estado¹, donde se encuentra plasmado dicho principio. La redacción del precepto constitucional, configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario nacional, hasta el punto que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Este principio tiene estrecha relación con el de igualdad, que representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiendo por tal al que nace con el constitucionalismo.

El sistema tributario es un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo tiempo que es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar. No debe sorprender que en ordenamientos jurídicos como el de la República Federal de Alemania, donde la constitución no recoge expresamente el principio, la doctrina y el Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica (*Leistungsfähigkeit*) a partir del principio fundamental de igualdad.

¹ Art. 8 CPE. Toda persona tiene los siguientes deberes fundamentales: ...d) De contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios básicos.

En los sistemas constitucionales basados en el principio del Estado Social de Derecho, la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propio de dicho Estado, es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material.

Por lo precedentemente expresado, podemos decir que el principio de capacidad económica en el ordenamiento constitucional tributario cumple tres funciones esenciales: a) de fundamento de la imposición o de la tributación; b) de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario; y c) de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

Sobre la primera función, se debe subrayar que el artículo 8 inciso d) de la Constitución Política del Estado, es la norma que sirve de fundamento al deber de contribuir, situación que en la doctrina francesa se conoce como el principio de la necesidad del tributo. Este deber de contribuir, establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna, que ha superado concepciones propias de épocas pasadas que buscaban este fundamento en la supremacía misma del Estado. Siguiendo lo expresado por el profesor Fernando Pérez Royo y la línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional de España, se establece la conexión entre este fundamento y el principio de capacidad económica, entendiéndolo como "exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra".

La segunda función, establece que el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos sino es tomando como presupuestos circunstancias que serán reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, etc. Dichos índices pueden ser directos o indirectos, pueden medir la capacidad económica con diferentes grados de perfección, pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir. Según ha precisado la doctrina y la propia Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España, debe existir de manera concreta o actual en el momento de entrada en vigor de la norma. Nos referimos a este aspecto de la cuestión de tratar el problema de la retroactividad.

Se ha planteado el problema de su compatibilidad con las finalidades extrafiscales de los tributos, con ejemplos como los que ya hemos citado anteriormente, de figuras tributarias cuya finalidad (incluso principal) es de carácter extraño al fenómeno contributivo. O en el empleo de determinados instrumentos, como son los beneficios fiscales, establecidos con finalidad de fomento de determinadas actividades (ahorro, inversión) extrañas a la diferenciación de los sujetos en función de su capacidad económica.

Acerca de esta cuestión podemos resumir las conclusiones de la doctrina en la manera siguiente: en primer lugar, el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; en segundo lugar, los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de vivienda, de protección del medio ambiente, etc).

La tercera función esencial del principio de capacidad económica es la que contempla como un programa u orientación para el legislador dentro el objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material que preconiza el artículo 6 de la Constitución. En este sentido, el legislador ha recibido el encargo por parte del contribuyente de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos. Lo cual exige construir este sistema dando un peso relativo importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica, como es el caso de la imposición personal sobre la renta.

Esta tercera función o acepción del principio, cuyo control jurisdiccional es más dificultoso, se relaciona con el conjunto del sistema tributario, según acabamos de decir, e incluso con el empleo de los recursos públicos, con el gasto público.

Se consideran manifestaciones básicas de dicha capacidad la obtención de una renta, el gasto de la misma, la titularidad de un patrimonio y la transmisión o adquisición de los bienes que lo constituyen. Los Impuestos sobre la Utilidad de las Empresas grava la obtención de renta; el Impuesto sobre el Valor Agregado incide sobre las operaciones de mercado, en consecuencia sobre el gasto; el Impuesto sobre el Patrimonio tiene por objeto la tenencia de los bienes; los Impuestos

2: PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, 10 ma. Ed. Civitas, Madrid, 2000.

3 Art. 6 de la CPE. Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídicas, con arreglo a las leyes. Goza de los derechos, libertades y garantías reconocidos por esta Constitución, sin distinción de raza, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen, condición económica o social, u otra cualquiera. La dignidad y la libertad de la persona son inviolables. Respetarlas y protegerlas es deber primordial del Estado.

Donaciones y Sucesiones y sobre Transferencia de Patrimonio someten a tributación las transmisiones de bienes gratuitas u onerosas. Sirven estos ejemplos con la advertencia de que el sistema tributario es mucho más complejo y de que otras figuras tributarias inciden en esas mismas manifestaciones, acotando ámbitos específicos de capacidad económica; por ejemplo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava la titularidad de este tipo de bienes, o los Impuestos Especiales repercuten sobre la adquisición de determinados productos, como los hidrocarburos, las bebidas alcohólicas o el tabaco.

En todos estos casos, si analizamos el presupuesto de hecho que configura cada tributo, llegamos a la conclusión de que se gravan auténticas manifestaciones de capacidad, y por tanto se respeta el principio constitucional, aunque no todos ellos tienen el mismo grado de adecuación, siendo actualmente los tributos que gravan la renta global o la totalidad del patrimonio los que mejor se adaptan técnicamente a sus exigencias.

Pero no se trata sólo de que cada tributo se vincule a una manifestación de capacidad económica. Aún más importante es que el sistema tributario grave todas las manifestaciones, y en consecuencia, la capacidad global de los contribuyentes, y que lo haga de forma equivalente. Equivalencia que no significa identidad en la cuantificación de los tributos; ni todas las rentas tienen el mismo carácter (basta pensar en la distinción tradicional entre rentas de trabajo y de capital), ni los patrimonios están constituidos por bienes de igual naturaleza (pueden materializarse en dinero o en activos de una empresa), ni todos los gastos deben tener el mismo significado a efectos tributarios (gastos necesarios de alimentación y gastos suntuarios o de lujo). Ello unido a los distintos niveles de riqueza de los contribuyentes, hace que la adaptación del sistema tributario a la capacidad económica real de cada uno sea un objetivo de máxima dificultad técnica. Además, debe tenerse en cuenta que ningún sistema tributario deriva de un diseño teórico o académico para el cumplimiento de ese principio; todos son el resultado complejo de una evolución histórica, de las necesidades ineludibles de recaudación, de superposición de tributos de los distintos entes territoriales que configuran el Estado, de decisiones políticas de distinto signo⁴.

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

III.2.1. El principio de igualdad jurídica de las partes: Respecto al principio de igualdad este Tribunal en la SC 0049/2003, de 21 de mayo, ha señalado que:

⁴ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, *Manual de Derecho Tributario*, Primera Ed. Comares/Dodca, Madrid, 2000, pág. 14.

"(...) el mandato de igualdad en la formulación del derecho exige que todos sean tratados igual por el legislador. Pero esto no significa que el legislador ha de colocar a todos en las mismas posiciones jurídicas ni que tenga que procurar que todos presenten las mismas propiedades naturales ni que todos se encuentren en las mismas situaciones fácticas. El principio general de igualdad dirigido al legislador no puede exigir que todos deban ser tratados exactamente de la misma manera y tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos. Entonces, el medio idóneo para que el legislador cumpla con el mandato de este principio es aplicando la máxima o fórmula clásica: 'se debe tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual'. En eso consiste la verdadera igualdad. A quienes presentan similares condiciones, situaciones, coyunturas, circunstancias, etc., se les puede tratar igualmente; pero, cuando existen diferencias profundas y objetivas que no pueden dejarse de lado, se debe tratar en forma desigual, porque solamente de esa manera podrá establecerse un equilibrio entre ambas partes. La Ley es la que tiene que establecer los casos, formas y alcances de los tratamientos desiguales. En consecuencia, no toda desigualdad constituye necesariamente, una discriminación, la igualdad sólo se viola si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse según la finalidad y los efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida".

Asimismo, en la DC 0002/2001, de 8 de mayo, se estableció que: "(...) el derecho a la igualdad consagrado en el art. 6 de la Constitución Política del Estado, exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; no prohibiendo tal principio dar un tratamiento distinto a situaciones razonablemente desiguales, siempre que ello obedezca a una causa justificada, esencialmente apreciada desde la perspectiva del hecho y la situación de las personas, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta. Conforme a esto, el principio de igualdad protege a la persona frente a discriminaciones arbitrarias, irracionales; predica la identidad de los iguales y la diferencia entre los desiguales, superando así el concepto de la igualdad de la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta (...)". En función del reconocimiento de igualdad ante la ley, conforme concluyó la SC 0062/2003, de 3 de julio, "(...) se prohíbe todo tratamiento discriminatorio de origen legal, es decir que si bien, ante la necesidad de lograr

la efectividad de los valores consagrados en la Constitución, el legislador puede, inicialmente, ver la necesidad o conveniencia de establecer diferencias y dar un tratamiento diverso a las personas en forma legítima, sin apartarse de la justicia y de la razón, no le está permitido crear diferencias que carezcan de una justificación objetiva, razonable y proporcional, y que persigan fines arbitrarios, caprichosos o despóticos, o que de alguna manera desconozcan la esencial unidad y dignidad de la naturaleza humana, dando como resultado la violación de los derechos y libertades consagrados en la Constitución, o que en general sean contrarias a cualquier precepto o principio reconocido por la Carta Fundamental.

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

La Sentencia 27/1981 de 20 de julio de 1981, afirma que "el principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra", o también la Sentencia 45/1989 de 20 de febrero de 1989; sin embargo, en otros pronunciamientos como las Sentencias 37/1987 de 26 de marzo de 1987 y 211/1992 de 11 de diciembre de 1992, el Tribunal Constitucional español ha sostenido que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para aquel principio constitucional quede a salvo".

La Sentencia 211/1992, de 11 de diciembre de 1992, se ha referido a las tres funciones que, a su juicio, debe cumplir el principio de capacidad económica, afirmando que el mismo "sirve de fundamentos de la imposición, más aún, de la tributación; actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del citado poder"⁵.

Conviene significar que en ocasiones este principio quiebra para alcanzar objetivos de carácter extrafiscal. Al respecto el Tribunal Constitucional español se ha referido a la complejidad entre el principio de capacidad económica y los fines no fiscales de los tributos, advirtiendo en la Sentencia 37/1987 de 26 de marzo de 1987, que es constitucionalmente admisible el establecimiento de tributos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, "respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza". Es decir, cabe que el legislador establezca tributos que, junto al fin de contribuir

⁵ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario*, 1.a Ed. Lex Nova SA., Valladolid, 2000, pág. 74.

al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, persigue otros fines de política social o económica constitucionalmente protegidos.

Para finalizar la referencia de este principio hay que señalar que la capacidad económica no es sólo muy importante en materia tributaria, sino que además es el principio nuclear de todo el Derecho Financiero, al ser también el criterio inspirador de los gastos públicos.

1.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Las Constituciones generalmente establecen normas para determinar los límites e indicar los principios a los cuales deben atenerse los órganos legislativos para el desempeño de su actividad, incluida la tributaria.

Uno de los imperativos categóricos contenidos en casi todas las leyes supremas de los Estados es la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos.

Este principio se impuso con mayor vigor, luego de la Revolución Francesa, sustentado en una motivación política y luego jurídica. El objetivo principal era abolir los privilegios de las clases o castas, que caracterizaba los sistemas de la época, afirmando la igualdad de todos ante la ley.

La igualdad de las cargas tributarias puede ser entendida en dos sentidos de acuerdo a la formulación del profesor italiano D'Albergo citado por Víctor Uckmar⁶:

- a) En *sentido jurídico*, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen tributario.
- b) En *sentido económico* es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.

En lo concerniente a la igualdad jurídica, que sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición, algunas Constituciones prohíben expresamente el privilegio en materia tributaria. Especialmente en Francia, antes de la Revolución, la nobleza y el clero consideraban deshonroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivó la inclusión de este principio en forma explícita.

⁶ UCKMAR, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, 3.ª Ed. Temis, Bogotá, 2001, pág. 59.

Como se ha señalado, el principio de igualdad constituye un valor; no sólo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. La Constitución Política del Estado proclama de manera genérica en el artículo 6 primer párrafo, donde prescribe que: "I. Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica, con arreglo a las leyes. Goza de los derechos, libertades y garantías reconocidas por esta Constitución, sin distinción de raza, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen, condición económica o social, u otra cualquiera".⁷

De manera concreta, en el ámbito que nos ocupa, ya se ha señalado que el principio de capacidad económica, y en general el conjunto de los criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad en sus varias acepciones. Así dispone el artículo 27 de la Constitución Política del Estado de Bolivia⁸, sobre el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario, reconociendo la vigencia en este ámbito de este valor del ordenamiento con ese mismo significado básico que acaba de exponerse. Si todos somos iguales ante la ley, todos debemos pagar tributos, y si no es admisible la discriminación, todos debemos cumplir esa obligación conforme a los mismos criterios de reparto de la carga tributaria. La igualdad es indisolublemente de los principios de capacidad económica, generalidad y progresividad.

Como es bien sabido, la efectividad de los valores superiores del ordenamiento jurídico exige que éste parta del conocimiento de la sociedad sobre la que opera y a la que debe orientar el cumplimiento de esos valores. Por ello, *la igualdad obliga al trato desigual de quienes no son realmente iguales*.⁹ No debemos pagar todos el mismo tributo, sino cada uno en función de nuestra capacidad económica, y como las grandes diferencias existentes entre los niveles de renta y patrimonio suponen una situación que puede amparar discriminaciones incompatibles con la idea de igualdad, hay que introducir la regla de progresividad tributaria a favor de una redistribución equitativa.

El principio de igualdad tampoco impide que el propio legislador otorgue exenciones o bonificaciones si estas no se fundamentan en privilegio o discriminación, sino en valores u objetivos constitucionales.

También debe considerarse que este principio no exige sólo que seamos iguales ante la ley; también debemos ser iguales a la hora de la aplicación de la ley. Y esto no sólo debe tener en cuenta la Administración tributaria o que es la encargada de aplicar el sistema tributario, sino también la Superintendencia Tributaria o el órgano

⁷ BOLIVIA, CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO; STEFAN Jost y otros; Editorial: Fundación Konrad Adenauer, La Paz, año 1998, pág. 32.

⁸ Art. 27 CPE: "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos".

⁹ SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, *op. cit.*, pág. 19.

judicial que controlan sus actuaciones y el legislador, que cuando elabora las normas jurídicas debe considerar siempre la perspectiva de su aplicación eficaz a todos los sujetos obligados. Este tema encierra mayor complejidad práctica que dificultad de formación teórica; exige mayor atención de parte de la doctrina e incluso del Tribunal Constitucional, porque si no logramos la igualdad en la aplicación de la ley, el principio comentado corre el riesgo de limitarse a una declaración formal.

El Tribunal Constitucional de Bolivia, a partir del inicio de sus funciones desde el año 1999, ha establecido jurisprudencia sobre el principio de igualdad en general, pero no así específica en materia tributaria, dentro los límites constitucionales establecido por el artículo 27 de la Constitución Política del Estado, sin embargo, es importante resaltar la posición del Tribunal Constitucional Español que ha subrayado la vigencia del criterio de igualdad entendido como un valor a promover con medidas tributarias que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que su propio texto constitucional valora negativamente. Se trata, en este caso, de una acepción del principio de igualdad que encuentra su manifestación más clara en el criterio de progresividad.

El Tribunal Constitucional Español, mediante la Sentencia STC 46/2000 de 17 de febrero de 2000 ha puesto de relieve que: "el derecho a la igualdad incluye, no sólo *la igualdad ante la ley*, sino también *la igualdad en la aplicación de la ley*. En este sentido, un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello"¹⁰ En este sentido, el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo la desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación; es decir, la desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria en relación con presupuestos de hecho idénticos.

Asimismo, la Sentencia STC 55/1998 de 16 de marzo de 1998 dictada por el Tribunal Constitucional Español, entiende que "la igualdad del artículo 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser reducida a los términos del artículo 14 de la CE"¹¹. Es decir, que el principio de igualdad tributaria establecido por el artículo 31 de la CE, ha evitado ser reconocido por la igualdad genérica del artículo 14 CE, para que no pueda ser invocado mediante un recurso de amparo. El mencionado Tribunal acude a la distinción entre *discriminación contraria al artículo 14 CE*, por estar basado en una diferenciación de *índole subjetiva* si recurrible en amparo; y la *desigualdad* fundada en elementos *objetivos*, que es la contemplada en el artículo 31 CE – no recurrible en amparo-. Así lo ha establecido la línea jurisprudencial

¹⁰ QUERALT, Juan Martín y otros, *Derecho Tributario*, 5 ta. Ed., Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 57.

¹¹ *Idem op. cit.* pág. 58.

del Tribunal Constitucional Español mediante las recientes Sentencias detalladas a continuación: STC 36/1999 de 22 de marzo de 1999; STC 84/1999 de 10 de mayo de 1999; STC 200/1999 de 8 de noviembre de 1999 y STC 46/1999 de 17 de febrero de 1999.

Finalmente, señalar que el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera. El citado principio no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que puede reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación. Dicho principio no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley. Asimismo, el principio de igualdad no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales (discriminación). El mencionado principio debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales y la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.

1.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Sobre este principio constitucional el artículo 27 de la Constitución Política del Estado dispone que: "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general...". Con los términos *todos* y *general* en el ordenamiento constitucional boliviano, ha querido referirse no sólo a los ciudadanos bolivianos, sino también los extranjeros, así como las personas jurídicas, bolivianas y extranjeras. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas.

La Constitución italiana, en lo que respecta a las relaciones económicas, y específicamente a los tributos, a diferencia del Estatuto Albertino, no hace referencia a los "ciudadanos", sino a "todos"¹². Ninguna ley sujeta la imposición a la nacionalidad, las únicas excepciones están previstas en los tratados para evitar la doble imposición, que por su aplicabilidad en vía residual hacen referencia a la nacionalidad.

Respecto a la Unión Europea el artículo 95 del Tratado de Roma, establece la prohibición de la discriminación entre los miembros de la comunidad, en particular en lo que se refiere a la aplicación de los tributos.

En la Constitución Española el principio de generalidad lo podemos identificar en el término "Todos" con el que comienza el artículo 31.1. "Todos contribuirán...";

¹² UCKMAR, Victor, *op. cit.*, pág. 60.

como señala el profesor Pérez Royo que *aunque es necesario advertir dicho término genérico, repetido en muchos con sentido polivalente en el texto constitucional, tiene también un doble valor o significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales; segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga tributaria, que afecta a todos los que tengan capacidad contributiva*"¹³.

Actualmente, en una sociedad en la que el principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se está luchando contra la subsistencia de privilegios, que es algo que no encuentra cabida en un Estado de Derecho, sino que está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo no existan privilegios amparados por la Ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley.

El principio de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones tributarias que carezcan de razón de ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio. Desde este punto de vista, dos son los significados que hoy cabe atribuir al mismo.

El referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones que son idénticas y, en definitiva, prohibiendo que se establezcan discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento tributario de los ciudadanos.

Ello no quiere decir que toda desigualdad en el tratamiento tributario sea contraria al principio de generalidad. Sólo lo será aquella desigualdad que carece de fundamento.

1.4. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.

El artículo 27 de la Constitución Política del Estado de la República de Bolivia exige que "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes en forma proporcional o **progresiva**, según los casos"

¹³ PÉREZ ROYO, Fernando, *op. cit.*, pág. 38.

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

El principio de no confiscatoriedad supone un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.

Tenemos que entender por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

La expresa alusión al criterio de la progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional, que se ha inspirado en constituciones europeas como la española y la italiana. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva.

En la doctrina más antigua se había planteado la cuestión de la congruencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica, establecido generalmente en los textos constitucionales y que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad. En los momentos actuales no hace falta detenerse en esta cuestión, ya que, por lo que concierne a nuestro ordenamiento, ha sido zanjada de manera expresa por el propio texto constitucional. La cuestión, desde el punto de vista jurídico, es más bien la contraria: hasta qué punto puede afirmarse que el legislador y los poderes públicos en general con obedientes al mandato de progresividad emanado del constituyente.

En relación con esto, debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en éste tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo. Además, es necesario que la progresividad de éstos impuestos no se reduzca a la letra de la ley, sino que sea hecha efectiva en la práctica, conteniendo dentro de límites razonables el fraude tributario.

También en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el

valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva también con el recurso de los poderes públicos e igualmente con el mandato de la capacidad económica, en la acepción a que antes nos hemos referido de programa para que el legislador y los poderes públicos.

Se entiende por progresividad, como ha dicho Martín Delgado "aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza"¹⁴

Tradicionalmente la progresividad, como característica de un tributo, se ha equiparado a la utilización de tipos de gravamen progresivos, es decir, aquellos cuya cuantía incrementa en mayor proporción que la base del tributo a que se aplican. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no sólo los tipos de gravamen determinan la progresividad o no de un sistema tributario, porque también determinados supuestos de no sujeción, mínimos exentos, exenciones, etc., coadyuvan a la progresividad del tributo, por lo que la sola presencia de tipos progresivos no puede considerarse como condición necesaria, ni siquiera suficiente, para el logro de este principio de progresividad previsto en el artículo 27 de la Constitución.

La verificación o cumplimiento de este principio debe hacerse sobre todo a través de la regulación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de las personas físicas, incluido entre estos últimos el impuesto sobre las sucesiones y donaciones.

En el pasado se sostuvo que la regla de la proporcionalidad de los tributos y de las posibilidades económicas de cada ciudadano surgía la obligación para el legislador de sancionar impuestos con alícuotas proporcionales, pero nunca proporcionales. La justificación de esta se basó en las enseñanzas de Adam Smith, según la cual todos los ciudadanos deben contribuir al gasto público "en proporción a beneficios que cada uno disfruta respectivamente bajo la protección del Estado".

La teoría del beneficio parte de la presunción de que el consumo medio, en el espacio y en el tiempo, de los servicios públicos proporcional al rédito de cada ciudadano y que por esta razón ateniéndose al principio de igualdad en la imposición cada uno debe contribuir en proporción a sus ingresos. En definitiva, corresponde a la ciencia económica establecer un sistema que pueda asegurar una mejor y justa distribución de la carga pública, y si esta ciencia entiende que dicho resultado se obtiene con un impuesto progresivo y con uno proporcional, el sistema tributario, por estar concebido sobre la base de un principio de igualdad, deberá contener también, impuestos con alícuotas progresivas.

¹⁴ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario*, I. a Ed. Lex Nova S. A., Valladolid, 2000, pág. 80.

Numerosas teorías fueron desarrolladas para demostrar el fundamento científico del impuesto progresivo, que según los políticos es el único impuesto que garantiza la distribución de los impuestos según la capacidad contributiva. Todas estas teorías pueden resumirse en tres principios: el sacrificio igual, el sacrificio proporcional y el sacrificio mínimo. Todos con un común denominador: el concepto de la decreciente utilidad marginal de las riquezas¹⁵.

El principio del sacrificio igual se remonta a Mill, para quién los impuestos debían ser distribuidos de modo tal que cada contribuyente sacrifique una cantidad igual de "utilidad". Sin embargo, dicho principio no lleva necesariamente la progresividad de la imposición, pudiendo inclusive dar lugar a una alícuota proporcional o una regresiva, todo depende de la curva de utilidad. Mill propugno un impuesto proporcional sobre el rédito, el cual tendría una cierta progresión derivada de la exención del mínimo indispensable para vivir.

Para el principio del sacrificio proporcional, la igualdad en la imposición se obtiene si el impuesto no determina igual sacrificio en términos de utilidad global restada, sino sacrificios proporcionales respecto a la utilidad total de cada contribuyente.

Las teorías enunciadas precedentemente son de carácter individualista, ya que plantean el problema de la igualdad entre los individuos que tiene un rédito de diversa cuantía.

Por el contrario, el principio de sacrificio mínimo se refiere a la conveniencia de la distribución de los impuestos desde el punto de vista de la colectividad, el sacrificio es el mínimo sacrificio para el grupo. En definitiva, sería la oportunidad de aquellos que se encontraban en condiciones económicas inferiores. Estos deberían ser tasados cuando los más pendientes, luego de la recaudación tributaria, se encuentren en el mismo nivel.

Las tres doctrinas mencionadas, tienden a demostrar el fundamento científico de un impuesto progresivo, pero hoy en día se encuentran desacreditadas sobre todo "por la necesidad que las mismas entienden sobre la composición de la utilidad para una misma persona, con una precisión que no es razonable suponer. Como no es medible la utilidad, tampoco es medible el sacrificio soportado después de la recaudación porque "es absolutamente imposible emitir una opinión sensata sobre la utilidad en sentido económico del sujeto".

¹⁵ UCKMAR, Víctor, *op. cit.*, pág. 70.

1.5. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA FORMULACIÓN Y FUNDAMENTO.

Después del análisis de los criterios sustantivos o de fondo sobre el reparto de la carga tributaria, pasamos al estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos.

La primera de estas reglas sobre la producción normativa en materia tributaria es la del principio de legalidad tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del derecho en este ámbito. Según dicho principio, podemos decir abreviadamente, es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla en este sentido, de reserva de ley, aunque a nuestro criterio preferimos la denominación del principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente y en el resto de los sistemas constitucionales modernos. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se utilizan como sinónimos.

El principio de legalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 26 de la Constitución Política del Estado boliviana, que como hemos visto requiere que las prestaciones sean establecidas con arreglo a la Constitución. Dicho principio es recalcado con relación expresa por el numeral 2 artículo 59 de la Constitución, cuando establece como atribución del Poder Legislativo que "A iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes.

Aparte de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, esta exigencia de autoimposición se ha ligado mucho tiempo a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano. Dentro del conjunto de valores del Estado Social y Democrático de Derecho de nuestra Constitución, es necesario, sin embargo, reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamentación plural.