

OPERATIVIDAD DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL BOLIVIANO

Luis Fleitas de León
Uruguay

1. Propósito

A priori, el presente trabajo podría parecer que tiene como exclusivo propósito el estudio del Principio de no confiscatoriedad, como límite a la potestad tributaria estatal.

Sin denostar la importancia de este Principio, cuyas particularidades se abordarán, quizás el objetivo final de este trabajo sea plantearnos de qué modo debemos concebir un Principio como el de no confiscatoriedad, de incuestionada jerarquía constitucional, para volverlo en efecto operativo en un sistema constitucional, más precisamente en un Estado Constitucional de Derecho. Es este uno de los desafíos más actuales que tenemos en el constitucionalismo contemporáneo, no sólo respecto del Principio de no confiscatoriedad sino respecto de los Principios constitucionales en general.

Por supuesto que se trata de una temática universal, por lo que sería procedente el abordaje abstracto de la misma. Sin embargo, como método para este planteo, se seguirá el camino trazado por Justino JIMENEZ DE ARÉCHAGA, uno de los constitucionalistas uruguayos más importantes, quien aconsejaba no estudiar el derecho constitucional de un país a partir de doctrinas de derecho comparado, pues podría conducirnos a conclusiones equivocadas -la Constitución de un país puede tener sensibles diferencias con la de otro-, sino a partir de la exégesis de su sistema constitucional. La exégesis entendida no como un punto de llegada, sino como punto de partida o referencia, a partir de la cual se podrá recurrir a las doctrinas, a la jurisprudencia y al derecho comparado que puedan adecuarse y ser útiles para la correcta intelección de dicho sistema determinado¹.

Siendo así entonces, plantharemos la conceptualización y operatividad o vocación de efectividad del Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, en el marco del

¹ JIMÉNEZ DE ARECHAGA, Justino; *La Constitución Nacional* Tomo I, edición Cámara de Senadores – impresión de diciembre de 2001, págs 43 a 47. Se trata de una obra desarrollada entre 1942 y 1952 aprox.

sistema constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia, con muy especial énfasis en su derrame aplicativo hacia las administraciones tributarias.

2. Punto de Partida

A nivel de sudamericano, la realidad constitucional es muy heterogénea respecto del Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria.

En tal sentido, en las Constituciones de Brasil, Paraguay, Perú y Venezuela, este Principio ha sido consagrado expresamente².

Por otro lado, la Constitución de la Nación Argentina no prevé específicamente el Principio en materia tributaria. Sin embargo, no debe soslayarse dos aspectos. En primer lugar, que en el Artículo 17, que consagra la inviolabilidad de la propiedad, establece una disposición de índole particular: “La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino”. En segundo lugar, que ciertas Constituciones a nivel de las provincias lo prevén, como la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires³.

Cabe mencionar también el caso de Chile, cuya Constitución, si bien no prevé de modo expreso el Principio, consagra una prohibición afín a la no confiscatoriedad que es la de inhibir al Estado de “... *establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos*”, conforme a su Artículo 19 numeral 20°.

Finalmente están los sistemas constitucionales que, al menos expresamente, nada prevén respecto de este Principio, como ocurre con la Constitución de Uruguay⁴.

Arribamos así a la Constitución de Bolivia. La misma no consagra el Principio de no confiscatoriedad, como límite a la potestad tributaria estatal. Sin perjuicio de ello, la Constitución consagra determinadas normas de las que pueden inducirse dicho Principio, con el mayor o menor alcance que veremos. Así, la Constitución boliviana consagra en el Artículo 56 el derecho a la propiedad privada concebida con una función social, en línea con el Artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos y por otro lado, los Principios de capacidad económica, de igualdad y de proporcionalidad, entre otros, en materia de política fiscal, en el Artículo 323.I.

2 El Artículo 150.IV de la Constitución brasileña prohíbe “utilizar un tributo con efecto confiscatorio”. El Artículo 181 de la Constitución paraguaya dice: “Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio”. El Artículo 74 de la Constitución peruana dispone: “Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”. El Artículo 327 de la Constitución venezolana dice: “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

3 Artículo 51 inciso 2° de la Constitución de la C.A. de Buenos Aires edicta: “El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza”.

4 Parte de la doctrina uruguaya ha deducido este Principio de los Artículos 7 y 32 (derecho a la propiedad), 8 (principio de igualdad) y 72 (derechos, deberes y garantías inherentes a la personalidad humana y a la forma republicana de gobierno), aunque sin eco en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia.

En tal sentido, en la reciente Sentencia N° 0095/2017, del 6 de diciembre de 2017, el Tribunal Plurinacional Constitucional declaró la inconstitucionalidad de los Artículos 37.1 y 38.I de la Ley N° 060 de 25/11/2010, sobre Juegos de Lotería y de Azar y de los Artículos 5 y 6 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 0782, que establecen el hecho generador y la base imponible del Impuesto a los Juegos⁵, por violentar el Principio de no confiscatoriedad, entre otras normas⁶.

En numeral III.5) de los fundamentos jurídicos del fallo, el Tribunal induce este Principio no escrito en la Constitución, del derecho a la propiedad privada previsto en su Artículo 56 al expresar que: *“se encuentra estrictamente relacionado con el derecho a la propiedad en el entendido de que el tributo afecta la riqueza del contribuyente”,* por lo que *“... para que se configure la confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital del contribuyente, lo que deviene necesariamente en la afectación ilegal del patrimonio del sujeto pasivo”.*

Ahora bien, lo interesante del caso es que el itinerario impugnativo que derivó en la acción de inconstitucionalidad presentada por una empresa que explota juegos de azar, tuvo su punto de partida en un acto de determinación de una deuda por concepto de este impuesto, dictado por la administración tributaria, a partir de una interpretación estricta de lo que dispone la Ley citada y su reglamentación, prescindente de la Constitución.

Y esa tendencia a no tomar en cuenta los Principios constitucionales por parte de las administraciones tributarias, es lo que da lugar a un planteo que es clave en el mundo del Derecho actual y es preocupación constante de los juristas:

¿Cómo deben concebirse los Principios constitucionales -muy particularmente los no escritos, como el de no confiscatoriedad- para que su operatividad y su derrame hacia los órganos jurisdiccionales y administrativos, que tienen el deber de aplicar el Derecho y hacia órganos legislativos, que tienen el deber legislar, sea algo aceptado y natural?

Al abordaje.

5 Estas normas disponen que el impuesto al juego *“se determinará sobre la base de los ingresos brutos por la explotación de la actividad gravada”*, que es la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier medio que permita el acceso al juego, previa deducción del importe del IVA, y que la obligación tributaria se perfeccionará *“en el momento de la percepción del precio”* por dicha venta.

6 La Sentencia cita los Principios de igualdad, no discriminación, de capacidad económica, progresividad igualdad y proporcionalidad fiscal y el derecho a la propiedad privada (Artículos 8.II), 14, 56, 323.I).

3. **Marco teórico: La operatividad del principio, como un problema de constitucionalización del orden jurídico**

Sea que el Principio de no confiscatoriedad esté previsto expresamente o que esté implícito en la Constitución, sea que tenga mayor o menor alcance conceptual, lo que no es objeto de cuestionamiento en los Estados Constitucionales de Derecho, es que se trata de un límite a la potestad estatal de imponer y determinar tributos.

Se trata de un límite al poder del Estado, impuesto por la Constitución.

Ello nos conduce inexorablemente al primer aspecto a dilucidar: cuál es el sentido ontológico que tiene una Constitución en un Estado de Derecho; cuál es la razón de ser que debe tener la misma para poder ser reconocida efectivamente como tal.

Normalmente, cuando se nombra a la Constitución, es para referirse a la norma de máxima jerarquía jurídica dentro del Orden jurídico, a la norma que declara la existencia de los derechos fundamentales, a la que establece el funcionamiento del Estado y a la que debe apegarse todo gobernante. Si bien la Constitución es todo esto, esta es una noción meramente descriptiva, que también podría caber para un Estado totalitario, al menos los del siglo XX y actuales, pues todos tenían o tienen una Constitución o ley fundamental, y basta con revisarlas para detectar su carácter de norma de máxima jerarquía jurídica, que establecen *grosso modo* el funcionamiento del Estado, la integración de sus órganos y los procedimientos para el dictado de normas e incluso consagran derechos a las personas.

Lo que ontológicamente caracteriza a la Constitución de un Estado de Derecho es su carácter *contra-mayoritario*, o más precisamente, *contra-poder*, no en vano señalaba Karl LOEWENSTEIN que *“la historia del constitucionalismo desde la Edad Media no es más que la búsqueda, por parte del hombre político, de limitaciones al ejercicio del Poder absoluto por sus gobernantes y el intento de sustituir la sumisión, al control social real, practicada o forzada tradicionalmente por la legitimación moral de la autoridad”*⁷.

Lo cual significa que la Constitución debe constituirse como una herramienta que, efectivamente, ante la posibilidad de lesión de los derechos de las personas por parte de quienes ejercen el poder estatal, prevea mecanismos -Principios, reglas y garantías- para evitar el ejercicio abusivo, excedido, desviado y antijurídico del poder, para corregir e inhibir tal avasallamiento o mitigar sus efectos. Esto significa

⁷ LOEWENSTEIN, Karl; "Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente", en Revista de Estudios Políticos, N° 164, Marzo - Abril 1969, pág. 7 - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales del Gobierno de España. <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=3&IDN=551&IDA=8955>.

que una Constitución debe prever una adecuada separación de los poderes del Estado, órganos jurisdiccionales con independencia y con el poder de juzgar los desvíos de los gobernantes estatales y límites precisos al ejercicio del poder por los gobernantes, que es donde se ubican los Principios en toda materia que sea objeto del poder de imperio del Estado, por ejemplo, la tributaria y la penal. Es decir, la existencia de contrapesos al *ius imperium* estatal, que protejan a las personas ante un eventual desborde de los gobernantes en su ejercicio⁸.

Siendo ésta la razón de ser de una Constitución en un Estado de Derecho actual, la denominada supremacía constitucional no se limita a una supremacía jerárquico formal de dicha norma respecto del resto del Orden jurídico, que fuera el origen de esta noción en la famosa Sentencia del Juez John Marshall de 1803, en el caso *Marbury vs. Madison* o incluso en la Sentencia del Juez Edward Coke de 1610, en el caso *Bonham*⁹, sino que actualmente la noción de supremacía constitucional tiene además una dimensión material que derrama hacia el resto del Orden jurídico, al que impregna de un sentido y, por ende, hacia todos los aplicadores del Derecho y hacia todas las relaciones entre sujetos.

Los señalado encarta dentro de lo que Riccardo GUASTINI ha denominado como la *“constitucionalización del ordenamiento jurídico”*, pues el sentido ontológico de una Constitución determina que tenga una presencia *“extremadamente invasora, entrometida y capaz de condicionar tanto la legislación, como la jurisprudencia y el estilo doctrinal, las acciones de los actores políticos y las relaciones sociales”*¹⁰.

Para que ello cuaje, este autor plantea que el Orden jurídico debe reunir algunas condiciones, como contar con una Constitución preferentemente rígida y prever órganos jurisdiccionales que controlen la adecuación de las Leyes a la Constitución, entre otras.

Ahora bien, dentro estas condiciones hay dos que son las que permiten la efectiva operatividad jurídica de los Principios constitucionales en el mundo.

La primera de ellas constituye una reacción radical ante el paradigma jurídico que ha imperado en muchos países, según el cual la Constitución no es más que un estatuto político cuya concreción es tarea del legislador, por lo que los jueces no deberían aplicar directamente las normas constitucionales, sino limitarse tan sólo a las normas legales. En tal paradigma, los Principios generales constitucionales -y las normas

8 Conforme: GUASTINI, Riccardo; *Las Fuentes del Derecho. Fundamento Teórico*, Milán Italia, Giuffrè, año 2010, 1ª edición traducida al español, Ed. Científica Peruana, enero de 2016, págs. 266 a 272.

9 Cfme.: AMAYA, Jorge A.; *'MARBURY vs. MADISON' – Origen, argumentos y contraargumentos del control judicial de constitucionalidad*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 5ª edic. 2017, págs. 14, 15, 65, 66.

10 GUASTINI, Riccardo; *“La Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico: el caso italiano”*, en Neoconstitucionalismo(s), Ed. Trotta – Universidad Autónoma de México, 4ª edición, año 2009, pág. 49.

programáticas- no se concebían propiamente como normas jurídicas, se les negaba su capacidad de producir efectos jurídicos y como consecuencia, eran incapaces de causar la inconstitucionalidad de la ley o provocar su derogación¹¹.

Frente a ello, GUASTINI plantea que la Constitución íntegra, sea con sus normas preceptivas, sea con sus normas programáticas y sea con sus Principios generales, como norma jurídica que es y dada su relevancia ontológica, tiene la plena aptitud de producir efectos jurídicos y ser aplicada directamente, por un juez o la administración, en ocasión de cualquier controversia que se plantee. De ahí que la función actual de la Constitución no se limita a ser la de un estatuto frente a la cual se controle la validez de una Ley, sino que es la de *“moldear las relaciones sociales”* o quizás es más preciso decir: moldear las relaciones entre los sujetos de derecho, lo que incluye al Estado¹².

La segunda refiere a que todos los órganos del Estado, los jueces, los Tribunales Constitucionales en caso de existir y los aplicadores del Derecho, entre ellos los juristas, deben asumir una postura de *“sobreinterpretación”* de la Constitución. Ello significa que si al interpretar la Constitución se utiliza un método literal o restrictivo ninguna resultaría completa, puesto que ésta solo regula una parte de la vida social y política, por lo que una vasta porción de las relaciones no es regulada, a nivel constitucional, por norma jurídica alguna. Por oposición, se debe preferir el método extensivo, por el cual *“la Constitución puede ser interpretada -o más bien ‘sobreinterpretada’- de manera tal que se extraigan normas implícitas, no expresas, idóneas para regular cualquier aspecto de la vida...”*¹³, por lo que ninguna Ley podrá escapar al control de constitucionalidad, más aún, ninguna controversia podrá ser resuelta al margen de la Constitución.

En conclusión, los Principios constitucionales, como el de no confiscatoriedad, se deben concebir en el marco de un paradigma que es dado por la razón de ser de todas las Constituciones en un Estado de Derecho: el ser una herramienta *contra-poder*, no para no dejar gobernar a quienes ejercen el poder estatal, sino para proteger a las personas de un eventual avasallamiento de sus derechos.

En ese paradigma, ninguna disposición constitucional puede quedar sin un efecto útil, en un sentido jurídico¹⁴, en aras de la constitucionalización del Orden jurídico.

11 GUASTINI; *“La constitucionalización del ordenamiento jurídico...”*, ob. cit., págs 52 y 53.

12 GUASTINI; *“La constitucionalización del ordenamiento jurídico...”*, ob. cit., págs 55 y 56.

13 GUASTINI; *“La constitucionalización del ordenamiento jurídico...”*, ob. cit., págs 53 a 55.

14 Cfrme.: BIDART CAMPOS, Germán; *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, edit. Ediar, Buenos Aires, 1995, pág. 380. Señalaba el autor argentino, entre otros varios aspectos, que la Constitución, en todas sus partes, incluido el sistema de valores y Principios, es alegable ante los Tribunales, de ahí que ninguna disposición constitucional es inocua ni puede ser concebida sin un efecto útil.

Así entonces, los Principios constitucionales sólo tienen un sentido si conforman un límite efectivo al ejercicio ilegítimo o arbitrario del poder.

Para ello, los Principios no pueden ser concebidos como meras declaraciones, sin eficacia jurídica o con eficacia jurídica *soft*. Por el contrario, deben poder ser aplicados directamente con la máxima eficacia jurídica, pues conforman, dentro de la Constitución, el *hardware* jurídico de un Estado y determinan los lineamientos básicos de que se puede y que no se puede hacer en el ejercicio del poder estatal. Si estas normas no pudiesen ser aplicadas directamente, entonces la Constitución perdería sentido.

Muchos de estos Principios, como ocurre con el de no confiscatoriedad, no han sido escritos en la Constitución. Pues bien, concebida la Constitución como tal y dado el carácter de garantía suprema de no avasallamiento de derechos que tienen los Principios, resulta hasta ocioso aclarar que de la Constitución se deben inducir todos los Principios implícitos necesarios para la protección de los derechos.

Negar tal posibilidad, aferrándose absurdamente a la idea de que el Derecho es un fenómeno exclusivamente escrito, es asumir, como legítima, la posibilidad de que existan derechos sin garantías, lo que le quita a una Constitución su ontológico carácter y la deja como un patético oxímoron de sí misma.

Solo en un Orden jurídico constitucionalizado se logra la operatividad jurídica de los Principios, como efectivos límites que moldean los actos del Estado, sean legislativos o administrativos, que moldean las relaciones entre las personas y entre las personas y el Estado, en un marco de respeto, garantía y satisfacción de los derechos fundamentales de cada ser humano, fin último de todo Estado de Derecho.

4. Marco práctico para la operatividad: Anatomía del principio de no confiscatoriedad

A partir del marco teórico delineado, es necesario definir tres cuestiones internas del Principio de no confiscatoriedad para poder hacerlo funcionar en la vida jurídica.

¿Cómo debe concebirse intrínsecamente un Principio?

¿Cuál es el alcance de la no confiscatoriedad como Principio?

¿Cómo ensamblar y concretizar el Principio?

1. ¿Cómo debe concebirse intrínsecamente un Principio?

El factor determinante para dar respuesta a la pregunta emerge del marco teórico definido: si la Constitución es una herramienta *contra-poder*, los Principios que forman parte de esta herramienta sólo tienen sentido si conforman un límite efectivo al ejercicio ilegítimo o arbitrario del poder estatal y protegen los derechos de las personas.

Ergo, la concepción de Principio constitucional debe adecuarse a ese presupuesto.

Una concepción en boga sobre los Principios jurídicos, impulsada particularmente por DWORKIN¹⁵ y ALEX¹⁶, más allá de los matices entre ellos, parte de la distinción entre Reglas y Principios como dos clases de normas jurídicas. Sintéticamente, plantean que las Reglas establecen un supuesto de hecho concreto, es decir, regulan una conducta, al que le imputan una consecuencia jurídica, por lo que la Regla válida solo puede ser cumplida o incumplida. Como expresa DWORKIN, se trata de normas *“todo no nada”* o como dice ALEX, *“son normas que exigen un cumplimiento pleno y pueden ser solo o cumplidas o incumplidas”*. En cambio, los Principios son normas que por su generalidad admiten diversos grados de cumplimiento. Cuentan con un supuesto de hecho genérico, pues no regulan una conducta determinada, sino que dentro de su contenido pueden haber varias según el caso y no disponen consecuencias jurídicas que se sigan automáticamente cuando ocurre alguna de las conductas que caben en el supuesto genérico. Por lo que los Principios son *“mandatos de optimización”* o *“criterios o directrices”*, que hacen que el operador de una Constitución tienda a inclinarse hacia una determinada solución jurídica según el caso, puesto que son normas que ordenan que se realice algo, en la medida de lo posible, según las posibilidades jurídicas y fácticas del caso.

Como consecuencia de ello, en términos muy generales, tiende a considerarse que los Principios constitucionales anidan en las normas programáticas y declarativas y en el preámbulo, mientras que las reglas o normas preceptivas, se insertan en las cláusulas auto ejecutivas o auto aplicativas de la Constitución¹⁷.

Si bien esta concepción permite que una Ley pueda ser controlada por los órganos jurisdiccionales competentes en cuanto a su ajuste a un Principio constitucional, por otro lado, dota a los Principios de cierta inocuidad jurídica y tiende a minorar su operatividad directa y efectiva como límite al ejercicio del poder estatal. Por lo que dicha intelección del Principio, no se adecúa al que debe ser su rol en la Constitución.

¹⁵ DWORKIN, Ronald; Los Derechos en serio, editorial Ariel, Barcelona, 5ª reimpression año 2002 de la 1ª edición de 1984, págs. 72 a 83.

¹⁶ ALEX, Robert; “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica”, Doxa Cuadernos de filosofía del Derecho, Número 5, año 1988, págs. 140, 141, 143, 144 <http://www.cervantesvirtual.com/obra/sistema-juridico-principios-juridicos-y-razn-prctica-0/>

¹⁷ SAGÜÉS, Néstor P.; *Teoría de la Constitución*, edit. Astrea, Buenos Aires, reimpression 2004, pág. 273.

Si bien los Principios y Reglas tienen estructuras que son *prima facie* diversas, no es menos cierto que bajo el valor afirmado o el derecho o bien jurídico garantizado en el Principio, que es la formulación que *a prima facie* nos expone el mismo, existe una sub - Regla implícita, pero determinable de forma concreta, que es la que le da fuerza jurídica al Principio y permite o más bien explica su operatividad.

Si un Principio afirma un valor Y o garantiza un derecho X y lo hace en el sentido señalado, como límite al ejercicio del poder estatal, el apartamiento del Principio implica la violación del derecho garantizado o del valor afirmado y configura por sí un supuesto de hecho de carácter normativo, al cual se le imputan las consecuencias jurídicas que se disparan del resto del Orden jurídico que integra el Principio: la inconstitucionalidad del acto legislativo o acto administrativo en el cual se configuró la violación al Principio, su desaplicación, anulación o derogación según el sistema que rija en el país, la reversión de sus efectos jurídicos y la eventual indemnización al sujeto lesionado¹⁸.

Esto significa que los Principios sí pueden ser aplicados, simplemente, no pueden ser aplicados sin una *“concretización previa”* puesto que *“aplicar un Principio significa, precisamente, concretizarlo”*, es decir, construir jurídicamente una nueva Regla hasta el momento inexpresada tomando como premisa la formulación del Principio¹⁹.

Analicemos bajo esta estructura al Principio de no confiscatoriedad.

Primariamente, sin perjuicio de lo que se precisará luego, se trata de un Principio que garantiza el derecho a la propiedad privada y que lo protege del ejercicio excedido del poder estatal de imponer y determinar tributos. Es esta su formulación *prima facie*.

Ahora bien, el Principio contiene bajo de sí una sub-Regla que regula la conducta del Estado y de los gobernantes, en el ejercicio de la potestad tributaria y les impone una prohibición a modo de obligación de no hacer: no se debe imponer ni determinar tributos que graven de tal modo la propiedad privada del contribuyente, que le impidan su uso y goce efectivo, en los términos que analizaremos en el siguiente punto.

Esta sub-Regla del Principio de no confiscatoriedad, crea a su vez otra situación jurídica subjetiva a favor del titular del derecho a la propiedad²⁰, como contracara de la obligación de no hacer que impone al Estado, a través de quienes ejercen el poder estatal, que es el derecho a que el Estado, al crear, imponer y determinar tributos, no

18 Cfrme: CAJARVILLE PELUFFO, Juan Pablo, invocando a Juan C. CASSAGNE; *“Reflexiones sobre los Principios generales de Derecho”*, en Sobre Derecho Administrativo, Tomo I, 2ª edición, agosto de 2008, Fundación de Cultura Universitaria, pág. 483.

19 GUASTINI; *Las Fuentes del Derecho. Fundamento teórico*, ob. cit., págs. 335 a 338. Señala incluso que *“mediante la concretización todo principio puede general un número imprevisible ... de reglas”*.

20 CAJARVILLE PELUFFO; *“Reflexiones sobre los Principios generales de Derecho”*, ob. cit., pág. 485.

afecte de tal modo el núcleo esencial de este derecho que lo torne indisponible para su titular, aspecto que también se precisará a continuación.

En conclusión, cuando el Estado, a través de gobernantes y funcionarios, ejerce el *ius imperium*, sea para crear un tributo o para determinarlo, tiene una obligación de no hacer que emana del Principio de no confiscatoriedad y regla concretamente su actividad. He ahí la aplicación directa del Principio, he ahí su operatividad.

Esta concepción de los Principios generales cumple con el rol de límite efectivo al ejercicio ilegítimo del poder estatal tributario y protege los derechos de las personas.

2. ¿Cuál es el alcance de la no confiscatoriedad como Principio?

La Constitución de Bolivia, al igual que otras en América del Sur, no consagra el Principio de no confiscatoriedad de forma escrita y expresa. Sin embargo, esto no debería ser alegado como una razón válida para la negación de su existencia.

En tal sentido, cabe retomar una de las condiciones mencionadas por GUASTINI para la constitucionalización del Orden jurídico, al señalar que la Constitución puede ser interpretada o “sobreinterpretada” de manera tal que se extraigan normas implícitas, no expresas, pero idóneas para regular la vida política y social²¹.

Más allá del debate de si los Principios derivan de un pretendido Derecho Natural o si se inducen de las normas a partir de factores culturales, históricos o de convicción de una sociedad, es indiscutible que un Principio general no escrito puede extraerse de una norma positiva escrita constitucional, mediante un procedimiento lógico de abstracción e inducción. Además, al tener jerarquía constitucional la norma a partir de la que se infiere, el Principio extraído tendrá la misma jerarquía normativa máxima²².

Ahora bien, la abstracción e inducción de un Principio no debe ser arbitraria, sino realizarse a través métodos interpretativos propios de la Constitución. Entre los métodos que actualmente se reconocen como más relevantes para la intelección de la Constitución está el teleológico o finalista²³, que indica que las normas deben estar orientadas hacia un fin, y ese telos debe surgir de forma implícita o explícita de la propia Constitución. Por lo tanto, los Principios que se induzcan deben estar orientados hacia ese fin²⁴.

21 GUASTINI; “La constitucionalización del ordenamiento jurídico...”, ob. cit., pág. 54.

22 CAJARVILLE PELUFFO; “Reflexiones sobre los Principios generales de Derecho”, ob. cit., pág. 473.

23 Además del teleológico o finalista, cabe identificar al método realista o del dato sociológico derivado de la concepción de la Constitución viviente (“Living Constitution”) desarrollada por la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América y al criterio de la preferencia, por el cual ante varias interpretaciones de la Constitución debe preferirse la que mejor tutele los derechos.

24 JIMÉNEZ DE ARECHAGA; La Constitución Nacional, Tomo I, ob. cit., págs. 135 y 136.

Una Constitución es la norma máxima en un Estado de Derecho, y un Estado de Derecho es un *“algo para”*, es una herramienta para una finalidad, y esa finalidad es la tutela y la satisfacción de los derechos de las personas cualquiera su naturaleza²⁵.

Esto no significa una visión individualista, en el sentido egoísta del término, sino que el núcleo del Estado, como razón ontológica de su ser, es la protección y satisfacción de la persona humana, sea cual fuere su origen y condición. Incluso, en tal sentido deben inteligirse las expresiones *“interés público”*, *“interés general”*, *“bien común”* o *“vivir bien”*, como conceptos admisibles si implican la satisfacción de los derechos de todos o la mayoría de las personas que integran la sociedad o la satisfacción de los derechos de las personas que, si bien no conforman la mayoría en una sociedad, se encuentran en una posición más desfavorecida respecto del resto.

Ergo, la Constitución de un Estado de Derecho debe estar orientada hacia tal fin y constituirse como una herramienta para proteger a las personas del avasallamiento de sus derechos, sea por el Estado y sea por los particulares. Así debe surgir de la propia Carta.

Por lo tanto, un Principio no escrito puede inducirse de una norma constitucional positiva, siempre y cuando este Principio se ajuste al fin de la Constitución en un Estado de Derecho: tutelar, proteger y satisfacer los derechos de las personas, para el buen vivir individual y colectivo.

La Constitución boliviana tiene dicha orientación tuitiva finalista. Así surge de su Preámbulo²⁶, así como de varias disposiciones expresas, como el Artículo 9 numerales 2° y 4°²⁷ y el Artículo 13 numerales I y II²⁸, entre otras de la Primera Parte de la Carta. Por lo que, como se verá, la inducción del Principio de no confiscatoriedad se ajusta de forma plena al telos de la norma magna boliviana.

Analicemos entonces cual es el derecho, valor o bien jurídico que tutela la noción de *“no confiscatoriedad”* en materia tributaria, para delinear con precisión el Principio.

25 Cfme.: FLEITAS DE LEÓN, Luis A., “A propósito del concepto de Estado de Derecho: un estudio y una propuesta para volver a su matriz genética”, Revista La Ley – Uruguay, Año III, n° 10, Octubre 2010, pág. 1424 y sgtes; REAL, Alberto Ramón, “El Estado de Derecho - Rechtsstaat”, en Estudios Jurídicos en Homenaje a Eduardo J. Couture, Montevideo - 1957, págs. 589 y sgtes.

26 El Preámbulo expresa la intención de construir un “Estado ... en donde predomine la búsqueda del vivir bien; con respeto a la pluralidad económica, social, jurídica, política y cultural de los habitantes de esta tierra; en convivencia colectiva con acceso al agua, trabajo, educación, salud y vivienda para todos”.

27 El Artículo 9° de la Constitución dispone entre los “fines y funciones esenciales del Estado”:

“2. Garantizar el bienestar, el desarrollo, la seguridad y la protección e igual dignidad de las personas, las naciones, los pueblos y las comunidades...”

“3. Garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución.”

28 En el mismo sentido tuitivo, el Artículo 13 de la Carta dispone que:

“I. Los derechos reconocidos por esta Constitución son inviolables, universales, interdependientes, indivisibles y progresivos. El Estado tiene el deber de promoverlos, protegerlos y respetarlos.”

“II. Los derechos que proclama esta Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos no enunciados.”

Por un lado, la posición tradicional señala que el Principio de no confiscatoriedad es un corolario de la protección constitucional del derecho de propiedad²⁹. Un tributo es considerado confiscatorio cuando menoscaba gravemente la propiedad del contribuyente, pues le obliga a un desprendimiento de una porción sustancial de bienes de su patrimonio a favor del Estado para cumplir con la obligación tributaria o, inclusive, para soportar la carga fiscal que le impone el sistema tributario.

Esta es la posición que adoptó el Tribunal Plurinacional Constitucional de Bolivia en la Sentencia N° 0095 del 6 de diciembre de 2017, tal cual se expuso oportunamente³⁰.

Esta posición peca de ciertas imprecisiones jurídicas, que le han merecido varias críticas acertadas pero evitables, como veremos.

En primer lugar, la existencia de un tributo supone que el derecho de las personas a tener la propiedad exclusiva de sus bienes ha de ser forzosamente limitado, al menos de modo parcial, por la transferencia patrimonial a la entidad colectiva que es el Estado que implica el tributo³¹. Por lo que la transferencia patrimonial que supone todo tributo no es de por sí ilegítimo.

En segundo lugar, y por la razón anterior, mediante la imposición de un tributo no se produce una incautación o apropiación de los bienes del contribuyente, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación o indemnización³², sino que lo que se puede producir es un sacrificio económico excesivo del contribuyente, de carácter monetario, el cual naturalmente tendrá repercusiones en su patrimonio³³. Por tanto, quienes formulan la crítica señalada, entienden que lo que ocurre en estos casos es una violación al Principio de capacidad contributiva o económica del contribuyente³⁴.

Ambas críticas llevaron a que surgiera otra vertiente respecto de la concepción de la confiscación en materia tributaria como un concepto espejo a la violación del Principio de capacidad contributiva o económica³⁵, consagrado en varias Constituciones o inducido del Principio de igualdad ante las cargas públicas.

29 Cfme.: JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 4ª edición, Abeledo Perrot, año 2013, Buenos Aires, págs. 314 y sgtes; MAZZ, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo II, FCU 1991, Montevideo, pág. 32; ARCÍA, Sebastián, "Derechos Humanos y Tributación", en Revista Tributaria (IJET) Tomo XXVIII N° 159, noviembre diciembre de 2000, págs. 726 a 730; entre otros.

30 Además de lo ya citado, el Tribunal expresó: que la "no confiscatoriedad ... se constituye en la máxima axiomática que impide al Estado privar al contribuyente de sus bienes y utilidades (riqueza)."

31 BLANCO, Andrés; *Los Derechos Humanos y los Principios Jurídicos fundamentales de los Tributos: Vínculos e implicancias*", Revista Tributaria (IJET) Tomo XXVIII, N° 159, nov. dic. 2000, págs. 764.

32 El Diccionario de la Real Academia Española define la confiscación, como un término derivado del latín *confiscatio*-*onis*, que significa "pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto".

33 Cfme.: VALDES COSTA, Ramón; Curso de Derecho Tributario, Ed. Depalma – Temis – Marcial Pons, edición nueva del año 1996, págs. 128 a 130.

34 Cfme.: VALDES COSTA, Ramón; Curso de Derecho Tributario, ob. cit., pág. 128, 131 a 133.

35 El Principio de capacidad contributiva implica que "el sacrificio individual derivado de la tributación se distribuya en porciones relativamente iguales para todas las personas", es decir que, como mínimo, la 'onerosidad' de un tributo, incluso del conjunto de ellos, debe ser proporcional a la capacidad económica de cada persona. La 'proporcionalidad' es una noción insita en el concepto de capacidad contributiva, pues la "igualdad de onerosidad en la distribución de la carga fiscal, supone, por lo menos, que la carga fiscal signifique proporciones iguales de detracción de la capacidad económica de las personas". Dicha regla debe ser respetada tanto por el sistema de tributos, como por cada tributo en particular. Para respetar esta relación de 'proporcionalidad' entre la detracción tributaria y la capacidad contributiva, cada tributo debe contemplar en la formulación del hecho generador y, particularmente, en el mecanismo

Tal identificación lleva a que deje de tener sentido a la existencia del Principio de no confiscación, pues bastaría con el Principio de capacidad contributiva o económica.

Sin embargo, ambos Principios existen y se construyen como garantías de valores o derechos o bienes jurídicos distintos, ante el poder tributario estatal.

El Principio de capacidad contributiva es una garantía del trato igualitario de las personas ante las cargas públicas, pues implica que *“el sacrificio individual derivado de la tributación se distribuya en porciones relativamente iguales para todas las personas”*, es decir que, como mínimo, la *‘onerosidad’* de un tributo, incluso del conjunto de ellos, debe ser proporcional a la capacidad económica de cada persona. La *“proporcionalidad”* es una noción ínsita en el concepto de capacidad contributiva, dado que la *“igualdad de onerosidad en la distribución de la carga fiscal, supone, al menos, que la carga fiscal signifique proporciones iguales de detracción de la capacidad económica”*³⁶.

En cambio, el Principio de no confiscatoriedad es, y sólo tiene razón de ser si así lo es, una garantía del derecho de propiedad. El problema, que le ha merecido las críticas mencionadas y ha impulsado esa segunda visión deformada de su contenido, ha estado en la imprecisión en la formulación de la máxima.

Cuando las Constituciones consagran derechos y su protección, no se limitan a la titularidad en sí de esos derechos, sino que también comprenden su goce y ejercicio. Esto pues lo que da sentido al derecho es la posibilidad de su goce y ejercicio, no la titularidad del derecho en sí y por sí.

En el caso del derecho de propiedad esto es manifiesto. Siguiendo a LOCKE, no cabe dudas que el derecho a la propiedad existe para su uso y goce por el titular, para su subsistencia, su trabajo o su emprendimiento, entre otros usos provechosos para la vida, para hacer de su titular una persona útil para la sociedad, como uno de los caminos para la búsqueda del buen vivir y la felicidad individual y colectiva³⁷.

que lo cuantifica, los dos elementos sobre los cuales se construye la capacidad económica: uno objetivo y otro subjetivo. El elemento objetivo, refiere a la riqueza de cada sujeto considerada en un determinado tiempo y espacio, en relación a la cual cada persona debe tributar proporcionalmente. El elemento subjetivo refiere a la situación personal del sujeto, la que debe ser considerada para valorar, en su justa medida, la referida riqueza. – Cf.: BLANCO, Andrés, partiendo de Fritz NEWMARK, “Principios y valores de la Tributación”, en Revista Tributaria (IJET), N° 174 Tomo XXX, año 2003, págs. 282 a 285.

36 BLANCO, Andrés; *“Principios y valores de la Tributación”*, ob. cit., págs. 282 a 285.

37 Señalaba John LOCKE, al explicar la naturaleza de la propiedad que *“dios hizo entrega del mundo para el usufructo de los industriosos y racionales y el trabajo habría de ser el título que les diera derecho a él, no para el capricho y la avaricia de los pendencieros y contenciosos. ... La naturaleza ha dejado bien establecidos los límites de la propiedad por referencia al trabajo de los hombres y el provecho resultante para su vida”* - *Ensayo sobre el Gobierno Civil*, 1ª edición 2005, Universidad Nacional de Quilmes – Prometeo Libros, págs. 52 y 53.

Esta es una de las dimensiones sociales que tiene la propiedad como derecho³⁸, es decir, como un derecho para la satisfacción del hombre en sociedad³⁹.

Esta concepción, encuentra eco en los sistemas constitucionales sudamericanos en general, en el boliviano en particular y en la propia Convención Americana de Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica.

No en vano, el Artículo 21 de la Convención, cuyo *nomen iuris* es “Derecho a la propiedad privada”, declara: “toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes”.

En dicho sentido, la Constitución de Bolivia consagra en el Artículo 56 que toda persona tiene derecho a la propiedad privada, garantizando su uso en la dimensión social antes señalada⁴⁰. Este Artículo debe ser comprendido en conjunto con el Artículo 14.I y 14.III, que reconoce el libre y eficaz goce y ejercicio para todas las personas de todos los derechos consagrados por la Constitución. Este eficaz goce y ejercicio de la propiedad privada como derecho está, a su vez, orientado hacia uno de los fines que determina el Preámbulo y varias normas de la Constitución boliviana: el vivir bien de las personas.

Dicho esto entonces, lo que protege el Principio de no confiscatoriedad es el goce y ejercicio de la propiedad privada como derecho, no sólo la mera titularidad del derecho en sí propia. Más precisamente, el goce de los bienes materiales e inmateriales propiedad del sujeto, así como de los activos que integran su patrimonio.

Un tributo puede gravar bienes y activos de propiedad del sujeto, esta imposición minorará el goce de su propiedad, pero no puede impedir, ni minorar al punto de inhibir, el goce de los bienes y activos de su propiedad por parte de la persona.

Si esto ocurre, es decir, si el tributo impuesto grava de tal forma la propiedad que le inhibe de su goce al contribuyente, por más que no se produzca una absorción jurídica de la propiedad por el Estado, se produce un vaciamiento del contenido del derecho de propiedad privada. Este vaciamiento implica la inhibición del uso y goce de la propiedad gravada por parte del sujeto contribuyente y si, por las razones

38 Además de la eventual subordinación de la propiedad privada al interés público prevista en la mayoría de las Constituciones modernas, en aquellos casos en los que exista utilidad o necesidad pública declarada por Ley y opere el instituto de la expropiación por el Estado, que implica como contracara la compensación o indemnización justa para el propietario.

39 En este sentido, GROCIO sostenía que el origen y el fundamento del Derecho natural estaba en la propia naturaleza humana, constituida por su capacidad de obrar racionalmente y por el “*deseo de sociedad o de sociabilidad*”. Cfme.: LLAMBIAS DE AZEVEDO, Juan; “*La Filosofía del Derecho de Hugo GROCIO*”, Biblioteca de publicaciones oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1935, págs. 33 a 36.

40 El Artículo 56 dispone:

I. Toda persona tiene derecho a la propiedad privada individual o colectiva, siempre que ésta cumpla una función social.

II. Se garantiza la propiedad privada siempre que el uso que se haga de ella no sea perjudicial al interés colectivo.

expuestas, la propiedad pierde la posibilidad de uso y goce para su titular, por más que formalmente permanezca en el patrimonio del sujeto, deja de tener sentido como tal o deja de ser en sí propiedad privada⁴¹, en el sentido con el que debe concebirse este derecho.

He ahí, a nuestro criterio, el sentido de la confiscatoriedad en materia tributaria.

De esta forma, a través de esta interpretación extensiva o sobreinterpretación, se protege de forma integral el derecho de propiedad privada ante al poder tributario estatal y se salva la crítica que se le hacía a la formulación del Principio de no confiscatoriedad.

3. ¿Cómo ensamblar y concretizar el Principio?

Despejadas las interrogantes anteriores corresponde concretizar el Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, no consagrado de forma escrita en la Constitución política del Estado Plurinacional de Bolivia.

Normas positivas de las que se induce el Principio: de los Artículos 9 numerales 2 y 3, 13 numerales I y II, 14 numerales I y III y 56 de la Constitución, del Preámbulo y del Artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Jerarquía jurídica: norma constitucional.

Derecho tutelado: uso, goce y ejercicio de la propiedad privada, incluyendo todos los bienes, materiales e inmateriales, y activos que integren el acervo del sujeto.

Finalidad: tutelar el derecho al uso, goce y ejercicio de la propiedad privada de las personas, frente al poder tributario estatal. El Estado puede imponer y determinar tributos que afecten el uso y goce de los bienes y activos, pero esa imposición y determinación no debe ser de una dimensión tal que impida o inhiba el uso y goce. Si esto sucede, se activa el Principio de no confiscatoriedad como límite al *ius imperium* tributario estatal y torna antijurídico el tributo.

Sub-regla implícita: contiene un presupuesto y consecuencias jurídicas.

41 En este sentido: LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María; "El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social y democrático de derecho: España en Europa", en Derecho y realidad N° 20 II semestre de 2012, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad P.T. de Colombia, pág. 224. El catedrático español de derecho financiero y tributario de la Universidad de Jaén señala que "La propiedad privada cumple una función social y el derecho financiero debe cumplir una función redistributiva de la riqueza en un Estado social y democrático de derecho como el nuestro. Ahora bien, esto no puede suponer que, aunque el sistema tributario pueda... afectar a la propiedad privada, sus figuras puedan incidir sobre esta en una medida que deje sin contenido a tal derecho. El tributo puede afectar a la propiedad privada, pero aquel no puede llegar a un nivel que deje vacío de contenido en ciertos supuestos el derecho a la propiedad privada. El tributo puede afectar a esta, pero solo hasta un cierto límite. ... El determinado por un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejaría de ser esencialmente eso, es decir, esencialmente privada, pasando a ser más pública que privada". https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/download/.../3955

a) Presupuesto o supuesto normativo:

Prohibición a modo de obligación de no hacer para el Estado: no se deben crear, imponer ni determinar tributos que graven de tal modo los bienes y activos de propiedad del contribuyente, que le impidan su uso y goce efectivo.

Derecho del contribuyente a que el Estado al crear y determinar tributos no afecte de tal modo el núcleo del derecho, en los términos señalados, que lo torne indisponible.

b) Consecuencias jurídicas:

El incumplimiento de esta obligación de no hacer, por el Estado, tiene consecuencias jurídicas que emanan del ordenamiento jurídico en el que está inserto este Principio, como ser la inconstitucionalidad de la Ley que crea el tributo, la ilegitimidad de un acto administrativo que determine una obligación tributaria que no se ajuste al Principio, la desaplicación, anulación, derogación o revocación de esos actos legislativos y administrativos, la reversión de sus efectos jurídicos y la indemnización del sujeto lesionado.

En consecuencia, la violación del Principio de no confiscatoriedad por el Estado, a través de alguno de sus órganos en su ámbito de competencia, causa el incumplimiento del supuesto normativo ínsito en la regla implícita en el Principio, lo que a su vez dispara las consecuencias jurídicas señaladas.

De tal modo, el Principio de no confiscatoriedad que aparece *prima facie* con una formulación genérica e indeterminada, se concreta en una regla que debe ser cumplida en todos los casos por los órganos estatales con competencia en materia tributaria.

5. Conclusión: Derrame aplicativo del principio de no confiscatoriedad

Concebido el Principio de no confiscatoriedad como un límite concreto y efectivo al ejercicio del poder tributario por el Estado, que le impone una obligación de no hacer a los órganos con competencia en materia tributaria, es natural concluir que dichos órganos deben respetar este Principio y cumplir con la obligación que les impone, al momento de emitir los actos jurídicos propios de su ámbito de competencia, sin perjuicio del posterior control administrativo y jurisdiccional que podrá recaer sobre los mismos.

De este modo, se cierra efectivamente el ciclo de operatividad del Principio.

En primer lugar, la creación de un tributo es establecida por Ley, pues de acuerdo a la forma como se organizan modernamente los Estados de Derecho Constitucional, esta materia es constitucionalmente reservada a la Ley. Por tanto, el legislador, al diseñar un tributo o al recibir el diseño de un tributo a iniciativa del Poder Ejecutivo, debe testear su constitucionalidad y moldearlo conforme a los Principios constitucionales que limitan la potestad tributaria, entre ellos, el Principio de no confiscatoriedad.

Si el legislador incumple esta obligación y el tributo diseñado que se plasma en la Ley sancionada vulnera alguno de los Principios señalados, la misma será pasible de ser declarada inconstitucional por el o los órganos jurisdiccionales con competencia, con la consecuente desaplicación o derogación según el sistema de que se trate.

En el sistema constitucional de Bolivia, la competencia para juzgar los conflictos entre la Constitución y las Leyes recae en el Tribunal Constitucional Plurinacional, que tiene el poder – deber de resolver sobre las acciones de inconstitucionalidad abstractas y concretas que planteen los particulares, órganos estatales, las autoridades administrativas o los jueces, según el caso, con efectos de desaplicación de la Ley⁴².

Presenta cierta dificultad analítica, la aplicación de los Principios constitucionales por los órganos administrativos con competencia en materia tributaria. Ahora bien, dicha dificultad, que es real, no es un motivo que pueda invocarse para no aplicar un Principio.

Esto nos deposita en el análisis de los actos de las administraciones tributarias, en particular en los actos que determinan deudas tributarias y adoptan medidas precautorias.

Si concebimos al Orden jurídico como un sistema pleno y coherente, si dentro del sistema ubicamos a la Constitución, si ésta es la norma que tiene supremacía formal y material respecto del resto de las normas del sistema, si los Principios que integran o que se inducen de la Constitución son normas jurídicas que imponen una obligación jurídica a los órganos estatales y si las administraciones tributarias son órganos estatales, no cabe duda que los Principios constitucionales deben ser aplicados por las administraciones.

42 Artículos 109, 132, 133, 179 numeral III, 196 y siguientes de la Constitución, así como los Artículos 72 a 84 del Código Procesal Constitucional, Ley N° 254 del 5 de julio de 2012. Si bien el sistema boliviano es concentrado, cabe reparar en el detalle de que la competencia asignada por la Constitución al Tribunal no es calificada normativamente como "exclusiva y excluyente" como ocurre en los sistemas de otros países, lo que deja la puerta abierta a que otros órganos judiciales puedan aplicar la Constitución en determinados casos como norma preferente, sin que ello implique la desaplicación de la Ley pues compete al Tribunal.

En tal sentido, el propio Código Tributario boliviano enumera en su Artículo 5 las fuentes del Derecho Tributario, mencionado en el primer lugar de la prelación normativa a la Constitución Política del Estado, lo que incluye a todas las normas constitucionales, entre ellas los Principios. Si bien esta disposición no tiene carácter constitutivo, sino más bien declarativo de una prelación inmanente al sistema jurídico boliviano, su relevancia es a los efectos de la conformación de una conciencia de constitucionalización del Orden jurídico para los operadores del derecho tributario, incluidas las administraciones⁴³.

El intrínquilis está en que las administraciones tributarias deben dictar sus actos de determinación de deudas tributarias, en principio, en función de un hecho generador, una base imponible y la alícuota de un tributo que es establecida necesariamente por Ley⁴⁴.

La administración tributaria determina la deuda en función de las coordenadas que preceptivamente le fija la Ley y el acto implica la aplicación de la Ley. Ahora bien, como expresa BIDART CAMPOS, ninguna ley, ninguna norma estatal o no estatal, ningún acto estatal, puede aplicarse como si por encima no hubiera una norma superior condicionante y subordinante, que es la Constitución⁴⁵.

Esto obliga a la administración tributaria, previo al dictado del acto, a someter a la Ley que debe aplicar a un test de constitucionalidad, es decir, a analizar si ésta se ajusta a la Constitución, incluidos los Principios como el de no confiscatoriedad⁴⁶.

Si al realizar el test, la administración detecta que la Ley entra en conflicto con el Principio constitucional tiene dos caminos⁴⁷. En primer lugar, puede interpretar la Ley en un sentido ajustado al Principio constitucional o ante dos o más interpretaciones posibles de la Ley, optar por aquella que se ajusta a la norma constitucional⁴⁸. En

43 Cabe puntualizar que si bien el numeral II del Artículo 5 del Código Tributario edicta que los Principios generales del Derecho Tributario tienen carácter supletorio al Código y se aplican cuando exista vacío en el mismo, se trata de una norma de jerarquía legal que carece de la fuerza jurídica suficiente para minorar la eficacia de un Principio como el de no confiscatoriedad que es de jerarquía constitucional. Ergo, si bien los Principios constitucionales y las normas del Código Tributario deben aplicarse coordinadamente, el criterio no debe ser la supletoriedad pues podría llevarnos a la aplicación consciente de una norma legal contraria a un Principio de la Constitución, sino el de la preferencia de la interpretación más favorable al derecho de la persona en riesgo de lesión y del fin de la Constitución.

44 En el caso analizado como punto de partida, la administración tributaria dictó un acto de determinación de una deuda tributaria, a partir del hecho generador (venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier medio que permita el acceso al juego), la base imponible (ingresos brutos por la explotación de la actividad gravada) y el momento para el nacimiento de la obligación tributaria (la percepción del precio) del Impuesto al juego, establecidas por los Artículos 37.1 y 38.I de la Ley N° 060 de 25/11/2010, sobre Juegos de Lotería y de Azar y por el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley.

45 BIDART CAMPOS; *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, ob. cit., pág. 382.

46 BIDART CAMPOS; *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, ob. cit., págs. 381 y 382.

47 BIDART CAMPOS; *El Derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, ob. cit., págs. 382.

48 En el caso invocado, la administración tributaria, que dictó el acto de determinación, pudo interpretar que la percepción efectiva del precio por la venta de los instrumentos de acceso al juego, que es lo que configura el hecho generador temporal y material del Impuesto al Juego -Artículos 37.1 y 38.I de la Ley N° 060 de 25/11/2010-, ocurre cuando el dinero del precio ingresa efectiva y definitivamente en el patrimonio de la empresa. Ello no acaece en el momento que el jugador compra el instrumento de acceso y paga el precio -como sostuvo la administración tributaria-, sino en el momento en que el jugador finaliza su jugada, pues si le restan instrumentos inutilizados puede devolverlos y recibir el retorno del precio pagado. Ergo, entre la compra del instrumento y la finalización de la jugada, el dinero no ingresa efectivamente en el patrimonio de la empresa y ésta no puede disponer de su uso y goce. De tal modo, la administración habría hecho una interpretación de la Ley acorde al Principio constitucional de no confiscatoriedad. Incluso, en el caso de entender que esta interpretación no era posible, por el tenor literal de la Ley a aplicar, pudo haber accionado la inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional Plurinacional, previo a dictar el acto.

segundo lugar, si eso no es posible, por el tenor literal de la Ley que debe aplicar y persiste el conflicto, la administración debe cuestionar la aplicación de esta Ley, pero en el modo que su sistema jurídico le permita. En el sistema boliviano el modo en el cual la administración tributaria puede recorrer este segundo camino, es planteando una acción de inconstitucionalidad del tipo concreto contra la Ley que debe aplicar, por oponerse al Principio constitucional, a lo cual está legitimado por el Artículo 79 del Código Procesal Constitucional⁴⁹.

Entonces, cuando la administración tributaria debe aplicar cierta Ley y del test de constitucionalidad resulta que se podría violar el Principio de no confiscatoriedad, previo al dictado del acto debe recorrer alguno de los caminos señalados. No se trata de un poder discrecional de la administración, sino que la realización del test es una obligación que le impone el Principio de no confiscatoriedad, a través de la prohibición o deber de no hacer implícito en el mismo: no se deben imponer tributos que afecten de tal modo los bienes y activos de propiedad del contribuyente, que le impidan o inhiban su uso y goce efectivo.

El mismo razonamiento cabe respecto de las medidas precautorias que soliciten o adopten las administraciones tributarias según el caso⁵⁰.

Si bien estas medidas tienden a mitigar un riesgo fiscal y normativamente se exige que exista proporcionalidad entre la medida a adoptarse y tal riesgo, tampoco puede por medio de este acto violarse el Principio constitucional de no confiscatoriedad, cautelando de tal modo los bienes y los activos del eventual deudor que lo paralice en su actividad⁵¹.

No debe olvidar la administración tributaria que, en ese momento, el sujeto es un presunto deudor de un tributo, por lo tanto, el riesgo fiscal a mitigar debe ser balanceado con la presunción de su inocencia, con más las garantías constitucionales que lo protegen, entre ellas la no confiscatoriedad, aspectos que deben integrar la ponderación del órgano que tenga la potestad de adoptar la medida so pena de ser ilegítima, con las consecuencias jurídicas que ello implica.

49 Artículo 79 CPC: "Tienen legitimación activa para interponer Acción de Inconstitucionalidad Concreta, la Jueza, Juez, Tribunal o Autoridad Administrativa que, de oficio o a instancia de una de las partes, entienda que la resolución del proceso judicial o administrativo, depende de la constitucionalidad de la norma contra la que se promueve la acción."

50 El Artículo 220 del Código Tributario boliviano prevé tal posibilidad. Las medidas son adoptadas por el Superintendente Tributario General o Regional, según cada caso, a solicitud de la administración tributaria, atento a los Artículos 139 literal p) y 140 del Código Tributario.

51 En este sentido se pronunció el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), en un interesante Laudo arbitral emitido en el Caso N° ARB/07/6 - "Señora Tza Yap Ahum y La República del Perú", en particular, numerales 152 a 170. El Tribunal del CIADI entendió que una medida cautelar adoptada por la administración tributaria peruana (SUNAT) respecto de una empresa exportadora de harina de pescado había resultado excesiva y confiscatoria para la misma, dado que implicó el embargo de todas sus cuentas bancarias por un valor muy representativo de una supuesta deuda tributaria durante un tiempo, que lo paralizó, le impidió continuar con su actividad y le generó la pérdida de la inversión y el negocio de exportación al que se dedicaba.

Si la administración tributaria viola el Principio de no confiscatoriedad, por más que se ajuste a la Ley tributaria, el acto tendrá un vicio de antijuridicidad por rebasar una norma constitucional que limita y moldea el ejercicio de sus atribuciones y ello deberá ser controlado por el órgano jurisdiccional con potestad para juzgar en la materia.

En definitiva, el Principio de no confiscatoriedad puede operar y opera, de forma concreta y jurídicamente eficaz, como un límite inmediato a la potestad tributaria ejercida en sus diferentes etapas o niveles por diferentes órganos del Estado.

Solo así tiene sentido su concepción, solo así tiene sentido su existencia.

OPERATIVIDAD DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, EN EL SISTEMA CONSTITUCIONAL BOLIVIANO



Luis A. Fleitas de León.

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad de la República (Sep. 2014).

Certificado en Prevención de Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo por la Universidad Católica del Uruguay (Nov. de 2015).

Profesor de Derecho Constitucional (Grado 3) de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Docente de Auditoria Gubernamental en Diploma de Gestión Financiera en Instituciones Públicas – Facultad de Ciencia Económicas de la Universidad de la República. Docente en el Instituto Uruguayo de Auditoria Interna del Curso “Auditoria jurídica: bases para auditar Unidades jurídicas de Organizaciones fuertemente reguladas”.

Se ha desempeñado en la Auditoria Interna de la Nación del Estado uruguayo como Jefe del Departamento Técnico Legal (2010/2014) y Coordinador de las Divisiones Planificación y Desarrollo (2015/2016) y Estudios Técnicos (2016/2017). Se desempeñó como Asesor legal de la Presidencia de la Cámara de Representantes en el Poder Legislativo (2014). A partir de 2017, es Asesor legal de la Presidencia de la Asamblea General y la **Cámara de Senadores del Poder Legislativo**.

Ha publicado trabajos en materia de Derecho constitucional, administrativo y auditoria gubernamental en Revistas de Derecho de Uruguay. Ha sido conferencista en Congresos de Derecho administrativo, constitucional, tributario y de auditoria de gobierno, en Uruguay, Argentina y Bolivia.

Presentador de la Norma ISO 37001 sobre prácticas Anti-soborno – para UNIT Uruguay.

