

# Alcance de la responsabilidad tributaria de acuerdo al Código Tributario Boliviano

Lilian Ticona  
BOLIVIA

## INTRODUCCIÓN

Para delimitar la temática propuesta, es preciso diferenciar al sujeto pasivo “contribuyente” quien resulta el responsable tributario por deuda propia y al sujeto pasivo denominado en ciertas legislaciones simplemente como “responsable tributario”, “responsable tributario por deuda ajena” o como en Bolivia “responsable subsidiario”. El contribuyente es el “sujeto obligado a satisfacer su propia obligación tributaria al verificarse sobre éste el presupuesto de hecho que dé lugar al nacimiento del hecho imponible”<sup>1</sup>, éste último también conocido como el hecho de incidencia tributaria que se concreta en la titularidad de una persona. En cambio el “responsable tributario por deuda ajena” por definición general es la persona sobre quién sin tener la calidad de contribuyente está obligado al pago del tributo, porque tiene una relación indirecta o directa con el contribuyente, es decir que resultan “comprometidos al pago del tributo por hechos o situaciones referidas a otros”<sup>2</sup>

El atribuir la calidad de contribuyente como sujeto pasivo, nace siempre de un hecho susceptible de ser asumido como presupuesto del tributo, y el criterio legislativo para la selección de tales hechos, responde a un mandato supraordenado, que consiste en el principio de *capacidad contributiva*, que implica un límite constitucional al poder tributario<sup>3</sup>, podríamos añadir entonces que dicho mandato sirve de pilar – aunque no el único - para el logro de los valores definidos en nuestra Constitución: igualdad, solidaridad, bienestar común, responsabilidad, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien. De manera expresa el principio de capacidad económica forma parte de los principios de la Política Fiscal de nuestro Estado, seguido de los de igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. Sin embargo, el atribuir la calidad de sujeto pasivo a un tercero ajeno al hecho que configura en el presupuesto del tributo, a simple vista resultaría contrario al principio de capacidad económica.

En nuestro derecho positivo, la obligación de pago recae sobre el sujeto pasivo, ya sea como contribuyente, o sustituto del mismo, y de manera extraordinaria, pero además en una redacción compleja, recae, sobre los responsables por administración de patrimonio ajeno, a quienes primero se les arroga la calidad jurídica de terceros responsables que responden con el patrimonio del verdadero obligado, es decir el sujeto pasivo, para luego denominarlos responsables subsidiarios, pues en definitiva responderán con su patrimonio siempre y cuando hubieran actuado con dolo.

Por lo general los responsables por administración de patrimonio ajeno son designados por una sociedad o ente colectivo, (directores, gerentes, administradores, etc.) en otros casos por una autoridad judicial (tutores, curadores de

1 ALTAMIRANO C. Alejandro “Derecho Tributario – Teoría General”, 1ª edición, Marcial Pons 2012, Argentina.

2 AMATUCCI Andrea – Obra dirigida, “Tratado de Derecho Tributario”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.

3 AMATUCCI Andrea – Obra dirigida, “Tratado de Derecho Tributario”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.

incapaces, interventores), o por personas naturales o jurídicas, (mandatarios, gestores voluntarios) y tal actividad se realiza en la mayoría de los casos de manera onerosa, es decir que se constituye en un servicio prestado, un trabajo, de ahí que el presupuesto de hecho que da lugar a esta condición de tercero responsable, es la prestación de un servicio para un tercero.

En este sentido, se aprecia que varios sujetos de la relación jurídica tributaria pueden adquirir la calidad de subsidiarios y por la amplitud del tema, en el que además de conceptos tributarios, encontramos importante contenido o figuras jurídicas del Derecho Comercial, Civil y Familiar, en esta oportunidad, quiero detenerme en el análisis de la Derivación de la Acción Administrativa ejercida contra los Administradores de Patrimonio Ajeno, quienes responden con su propio patrimonio por la deuda tributaria, aspecto que – como tenemos dicho- pareciera contraponer entre sí, los distintos valores, principios y fines plasmados en la Constitución Política del Estado, así como los principios en los que se funda la Política Fiscal, también desglosados en la Constitución.

Con tales precisiones, el presente trabajo pretende analizar: 1) *Las características del Responsable Subsidiario*, 2) *La figura del Responsable Subsidiario en el nuevo escenario Constitucional de Bolivia*, 3) *El Dolo en la Responsabilidad Subsidiaria* y 4) La reglamentación del Responsable Subsidiario.

## DESARROLLO.

### 1. LAS CARACTERÍSTICAS DEL RESPONSABLE SUBSIDIARIO

Para ingresar al análisis de la relación jurídica tributaria del Responsable Subsidiario, no podemos dejar de lado, algunas consideraciones sobre el hecho imponible, hecho jurídico tributario, ó presupuesto; como la descripción normativa de un suceso que, verificado en el tenor de una norma individual y concreta, hará irrumpir el vínculo abstracto que el legislador estipuló en la consecuencia.<sup>4</sup> El mismo autor, Paulo De Barros Carvalho, postula la identificación de la fórmula abstracta *regla-matriz de la incidencia*, aislando las proposiciones en sí. La hipótesis o supuesto prevé un hecho de contenido económico, mientras que el consecuente establece un vínculo obligacional entre el Estado, o quien lo represente, en la condición de sujeto activo, y una persona física o jurídica, particular o pública, como sujeto pasivo, de tal suerte que el primero quedará investido del derecho subjetivo público de exigir del segundo, el pago de determinada cuantía de dinero. En contrapartida, el sujeto pasivo estará munido del deber jurídico (o deber subjetivo) de prestar aquel objeto. Es de relevancia, al respecto del *hecho jurídico tributario*, que éste se perfecciona en un único individuo debidamente caracterizado, explicándonos este aspecto el doctrinario brasilero: En el enunciado protocolar denotativo, que convenimos a denominar hecho jurídico tributario, son perfeccionados con extrema determinación los criterios de la hipótesis de incidencia de la regla-matriz, de tal modo que las clases previstas en el antecedente se transforman en conjunto de un único individuo, debidamente caracterizado.

La persona caracterizada e identificada plenamente en el presupuesto legal del tributo, “Es aquel cuya *capacidad contributiva* tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo; es el realizador del hecho imponible y por consiguiente, quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario”.<sup>5</sup>, en resumen el sujeto pasivo por excelencia, es aquel en el que se materializa el hecho generador.

Precisamente tal identificación del sujeto pasivo, en la hipótesis o hecho jurídico tributario, nos lleva a considerar que los terceros ajenos a la realización de la hipótesis de incidencia tributaria, no alcanzan la categoría de sujeto pasivo y por tanto no se encontrarían en posición de obligados tributarios, quedando excluidos de la relación jurídico tributaria, aspecto que también se encuentra claramente expuesto en la obra Derecho Financiero y Tributario de Fernando Pérez Royo para quién la realización del hecho imponible, es el elemento que fundamenta o legitima la adquisición de la prestación tributaria por la Administración, es el elemento de identificación y diferenciador de cada tributo, y por último sirve de índice o materialización de capacidad económica, “el legislador ve limitado su arbitrio o discrecionalidad en la búsqueda o invención de hechos imposables por el principio de capacidad económica”.<sup>6</sup> El concepto de ajenidad de la deuda, no justifica, la concreción de una hipótesis de escisión entre deuda y responsabilidad, así señala el autor

4 DE BARROS CARVALHO Paulo “Derecho Tributario Fundamentos Jurídicos del a Incidencia” Primera Ed peruana de la Novena en portugués, GRULEY 2013, Perú.

5 SACCONI, Mario A. “Manual de Derecho Tributario”, 2da Ed., La Ley 2005, Argentina

6 PEREZ ROYO Fernando, “Derecho Financiero y Tributario” Décima Quinta Ed. Thomson 2005, España.

italiano Andrea Parlato<sup>7</sup> y precisa que deuda ajena en este supuesto, significa deuda surgida por la razón de un hecho imponible que viene imputado a otro sujeto. Esto es, el responsable no es extraño a la deuda que, viceversa, a él se le impone como propia; es, sin embargo, extraño al hecho imponible respecto de quien la deuda nace. Es decir que para la existencia del tercero responsable, es necesario un presupuesto legal que lo vincule a la deuda ajena.

Para otros, el responsable tributario además del presupuesto que debe encontrarse definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria cuando el sujeto pasivo no cumple con el pago de la misma, sometándose al pago de acuerdo con lo que en derecho civil se llama “beneficio de excusión”, es decir previo agotamiento de la acción de cobro<sup>8</sup>. Las características planteadas por J.M. Martín - G.G. Rodríguez Usé<sup>9</sup> son: **i)** la unidad de identidad de la presentación, según la cual la deuda del tercero, no puede superar a la del contribuyente; **ii)** pluralidad e independencia de los vínculos entre el fisco, el contribuyente y los responsables, esto es que la obligación del contribuyente puede ser pura y simple en cambio la del responsable está sujeta a determinadas condiciones; **iii)** es excepcional, por tanto expresamente dispuesta por ley, con la existencia de un motivo fundado y muy especial para la que obligación pueda concretarse y por último **iv)** se trata de una obligación inderogable, por cualquier tipo de convenio que se celebre entre particulares.

Dada la excepcionalidad de la imputación de obligación tributaria por subsidiariedad al tercero responsable, podemos añadir que para que se trabaje la relación jurídica entre el Estado y éste, es necesaria la aplicación de un procedimiento previo, que garantice la identificación de todas las características del tercero responsable para adquirir la calidad de subsidiario.

De las anotaciones, podemos plantear cuales son las características del responsable tributario por subsidiariedad:

- a. El presupuesto legal o hecho imponible atribuible al contribuyente es ajeno al responsable tributario, por ello la responsabilidad subsidiaria es excepcional.
- b. El presupuesto que atribuye la calidad de responsable subsidiario debe estar definido en la norma y es diferente al presupuesto legal conocido como hecho imponible.
  - El responsable tributario por subsidiariedad adquiere tal calidad únicamente cuando se agote el patrimonio del responsable principal o contribuyente.
  - La responsabilidad es por toda la deuda pendiente de pago.
  - Se requiere una acción por la Administración para su derivación.

Partiendo de las características doctrinales del tercero responsable (responsable subsidiario), corresponde plantear el análisis en el marco de la Constitución Política del Estado de 2009.

## 2. LA FIGURA DEL RESPONSABLE SUBSIDIARIO EN EL NUEVO ESCENARIO CONSTITUCIONAL DE BOLIVIA

Mediante referéndum del año 2009, se aprobó una nueva Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, modificando la fuente de su constitución como un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático intercultural, descentralizado y con autonomías. Y fundado en la pluralidad y el pluralismo político, económico, jurídico, cultural y lingüístico, dentro del proceso integrador del país.

El preámbulo de la Constitución señala que el Estado Plurinacional de Bolivia se basa “*en el respeto e igualdad entre todos, dentro de los alcances de principios de complementariedad, solidaridad, armonía y equidad en la distribución y redistribución del producto social, donde predomine la búsqueda del vivir bien, con respeto a la pluralidad económica, social, jurídica, política y cultural de los habitantes de esta tierra y en convivencia colectiva con acceso al agua, trabajo, educación, salud y vivienda para todos*”<sup>10</sup>. Enunciado que se plasma en el Artículo 8 de la Constitución como principios éticos-morales y valores<sup>11</sup>. En la Constitución encontramos, *otros principios* que se encuentran definidos como diferentes

7 AMATUCCI Andrea – Obra dirigida, “Tratado de Derecho Tributario”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.

8 PEREZ ROYO Fernando, “Derecho Financiero y Tributario” Décima Quinta Ed. Thomson 2005, España.

9 MARTIN José María y ROGRIGUEZ UZÉ Guillermo, “Derecho Tributario General”, 2da. edición, Depalma 1995, Argentina.

10 PREAMBULO, Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

11 Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 8.- I. El estado asume y promueve como principios ético –morales del a sociedad plural: ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no seas flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), suma qamaña (vivir bien), ñandereko (vida armoniosa), teko kavi (vida buena), ivi

Capítulos (Órgano Judicial y Tribunal Constitucional Plurinacional, Jurisdicción Ordinaria, Servidoras y Servidores Públicos, Integración, Organizaciones Territoriales, Organización Económica del Estado, Política Fiscal).

El ordenamiento jurídico de un Estado de Derecho, no solamente se basa en normas, existen también los principios que son un conjunto de estándares a veces positivizados y otras veces no, que sirven de guía para la construcción de normas en este caso de un sistema tributario. El derecho está formado por derechos y deberes y la labor del jurista consiste en dilucidar e indicar los derechos y deberes de los ciudadanos para lo cual utilizan estándares que no funcionan como normas sino como principios, directrices políticas u otros tipos de pautas.<sup>12</sup> No conozco ningún caso en el que la Administración Tributaria, haya aplicado los principios y valores de la Constitución con preferencia a la norma positiva sea por contradicción, o por vacío legal, probablemente se deba al conjunto de normas del derecho administrativo que controla la actividad Estatal y sus efectos, inclusive penales contra el funcionario público. Por lo que es de vital importancia la *consideración y aplicación* de los principios constitucionales en este caso tributarios, a momento de la elaboración “construcción” de una norma tributaria, la que no solamente debe fundarse en la necesidad de regular una conducta o un deber, o la necesidad recaudatoria.

En todo caso es de total acierto el listado de funciones esenciales de los principios constitucionales mencionado por Alejandro Altamirano en la obra citada: a) Son directivas inexorables para el legislador, en razón de que éste debe ordenar la legislación a dichos valores. b) Son limitantes al ejercicio arbitrario y discrecional de poder debido a que operan como garantía del contribuyente. c) Encauzan la interpretación en todo el ordenamiento jurídico en torno los mismos. d) Sintetizan una tradición jurídica y hacen viable el funcionamiento del Estado constitucional de Derecho. e) Son conquistas jurídicas de la civilización que no se alteran con regularidad sino que perviven en el tiempo. f) Son operativos y no programáticos.

### 2.1. Principio de Legalidad – Reserva de Ley y la responsabilidad Subsidiaria.

Mauricio Alfredo Plazas Vega nos muestra que el principio de legalidad subyace tras el profundo contenido de la tributación, según el cual los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad general manifestada a través del órgano colegiado de representación popular.<sup>13</sup> Osvaldo H. Soler sostiene que, el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.<sup>14</sup>

Rodolfo Spisso<sup>15</sup> tratadista argentino, respecto al fundamento del principio de legalidad, nos dice que el mismo radica en los cimientos de un Estado Democrático, puesto que deben ser los representantes del pueblo quienes deciden, a través de la emisión de leyes, los supuestos en que los patrimonios de los particulares sufran un menoscabo como efecto del pago de tributos. Por ello, el Principio de Reserva de Ley es una garantía del derecho de propiedad de los ciudadanos, porque sólo la Ley emitida por los órganos representativos de regímenes democráticos, puede crear o modificar tributos.

En la obra Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario de Víctor Uckmar<sup>16</sup> se detallan los textos constitucionales de 40 países en los que el principio de legalidad tributaria es expresa, en cuyo listado por tratarse de una obra del año 2002 se encuentra Bolivia, junto a Alemania, Argentina, Chile, Colombia, Perú, Estados Unidos Francia, Nicaragua, México, Siria, Suecia, Venezuela. Para Fernando Pérez Royo,<sup>17</sup> el principio de legalidad si bien tiene una función de garantía individual, junto a este carácter, el principio de legalidad debe ser visto también, e incluso de

maraei (tierra sin mal) y qhapaj ñan (camino o vida noble). II. El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien.

12 ALTAMIRANO C. Alejandro “Derecho Tributario – Teoría General”, 1ª edición, Marcial Pons 2012, Argentina.

13 PLAZAS VEGA, Mauricio “Derecho de Hacienda Pública y Derecho Tributario”, 1ª edición, Temis S.A. 2005, Colombia.

14 SOLER, Osvaldo “Derecho Tributario Económico Constitucional – Sustancial Administrativo – Penal”, 1ª edición, La Ley, Argentina.

15 SPISSE, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”; 2ª edición, Depalma, 2000 Argentina.

16 UCKMAR, Víctor “Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario”, 1ª edición, Temis, 2002 Colombia.

17 PEREZ ROYO Fernando, “Derecho Financiero y Tributario” Décima Quinta Ed. Thomson 2005, España.

manera prevalente o principal- como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

Sobre el principio de legalidad, una de las primeras impresiones de la Constitución del año 2009 fue su aparente eliminación, sin embargo antes de dejar de lado el principio, tal exclusión parece obedecer a la nueva transformación de un Estado Unitario simple a un Estado Descentralizado y con Autonomías, para lo cual la propia Constitución asigna a los diferentes niveles de gobierno, competencias en materia tributaria y ahí es donde encontramos el principio de legalidad tributaria, el que a mi entender es expreso, por ejemplo el régimen aduanero y en la creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales son de dominio tributario de nivel central del Estado, lo mismo ocurre en las competencias Departamentales y de los Gobiernos Municipales en todas las que encontramos el principio de legalidad según su propia competencia territorial.<sup>18</sup>

Encontramos también el principio de legalidad en el Artículo 108 numeral 7 de la Constitución, cuando se establece un deber de tributar en proporción a la capacidad económica y “conforme con la ley”, de manera clara se evidencia que entre tanto no se encuentre la obligación tributaria en una ley, no nace el deber. Y por previsión Constitucional<sup>19</sup> es la Asamblea Legislativa Plurinacional la que mediante ley, clasifica y define los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal, precepto que no hace referencia a la “creación” del tributo, el cual depende de la competencia de que se trate y se encuentra definido en la norma fundamental.

Ahora bien, el Código Tributario Boliviano (CTB), Ley N° 2492, se adhiere plenamente a éste principio de reserva de ley, al señalar que sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y *designar al sujeto pasivo*.

Podemos entonces concluir: **i)** En la Constitución Política del Estado se encuentra establecido el principio de legalidad de manera expresa, dado que la creación del tributo en todos sus elementos, corresponde al Órgano Legislativo de la competencia del nivel central o territorial autónoma respectiva; y, **ii)** La definición del tercero responsable, con las características estudiadas líneas arriba,<sup>20</sup> por tratarse de sujetos ajenos a la relación jurídica tributaria, debe seguir el mismo orden que para la creación del tributo.

## 2.2. Principios Constitucionales de la Política Fiscal y el Responsable Subsidiario.

Nuestra Constitución ha establecido en el párrafo I del artículo 323<sup>21</sup>, los principios de la política fiscal, (siendo una parte el ámbito tributario) de los cuales, para el análisis de este acápite, destacamos a los siguientes:

- *Principio de igualdad:* Andrea Amatucci<sup>22</sup>, para quien todas las personas se hallan obligadas a pagar tributos para el mantenimiento del Estado, sin que se tenga ningún tipo de discriminación. Además, nos señala que este Principio de Igualdad se explica a través del Principio de Universalidad y del Principio de Capacidad Contributiva, por ello se afirma El sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sólo puede ser rectamente entendido por referencia a todos los que tienen capacidad contributiva, con exclusión de los que carecen de ella.

18 Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 158, párrafo I, numeral 23.

- Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 300, párrafo I, numeral 22 y 23.

- Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 302, párrafo I, numeral 19 y 20.

19 Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 323 párrafo III.

20 a) El presupuesto legal o hecho imponible atribuible al contribuyente es ajeno al responsable tributario, por ello la responsabilidad subsidiaria es excepcional.

b) El presupuesto legal por el que se atribuya la calidad de responsable subsidiario debe estar definida en la norma y es diferente al presupuesto legal conocido como hecho imponible.

b.1 El responsable tributario cumple una función de garante de la deuda, únicamente cuando se agote el patrimonio del responsable principal o contribuyente.

b.2. La responsabilidad es por toda la deuda pendiente de pago.

b.3. Se requiere una acción por la administración.

21 Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 323.- I. *La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.*

22 AMATUCCI Andrea – Obra dirigida, “Tratado de Derecho Tributario – Tomo Primero”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.

- ❏ *Principio de universalidad*: César García Nova, “se traduce en el principio de generalidad tributaria”<sup>23</sup>, Fritz Neumark “afirma que ‘el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales o jurídicas) – en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc. – sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto en particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria”<sup>24</sup>.
- ❏ *Principio de capacidad económica*: Principio que además del previsto en el Artículo 323 de la Constitución, vale decir en la Sección de la Política Fiscal. se halla establecido también en la Constitución como condición para el cumplimiento del deber de tributar, en el Artículo 108 numeral 7<sup>25</sup>, y para entender su alcance nos remitimos a Fernando Pérez Royo<sup>26</sup>, quien considera que el principio de capacidad contributiva debe ser entendido como una regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria y cumple tres funciones esenciales: **i)** es el fundamento de la imposición o tributación, porque el deber que tienen todas las personas de contribuir con el mantenimiento del Estado se halla íntimamente ligado a la capacidad económica, porque es una exigencia lógica que obliga al Estado a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra, es decir, se gravará de tributos a quienes tengan capacidad económica; **ii)** es un límite para el legislador en el desarrollo de su Poder Tributario, porque el legislador no podrá establecer tributos si no es tomando circunstancias que revelen capacidad económica y además, la intensidad de la carga tributaria, será de acuerdo a la manifestación de capacidad económica de cada contribuyente; y, **iii)** es una orientación para el legislador; porque el legislador con la finalidad de alcanzar la redistribución de la renta o la realización de la igualdad material, debe emitir normas que hagan que el sistema tributario sea un reflejo de la capacidad económica.

Al considerarse al principio constitucional de capacidad económica como límite para el legislador a momento de distribuir la carga tributaria, su aplicación es obligatoria a momento de construir una norma tributaria que tiene como destino principal a los sujetos pasivos así como los responsables subsidiarios.

Pero cómo, podríamos aplicar el principio a un sujeto ajeno al hecho imponible, cuando el hecho imponible se encuentra íntimamente ligado a la capacidad contributiva, se hace pues visible una infracción al principio de capacidad económica, “el responsable tributario contribuye al sostenimiento del gasto público porque otra persona ha manifestado poseer capacidad económica y, además, el responsable tributario contribuye en la medida de la capacidad económica de dicha persona. Es evidente, pues, que la responsabilidad tributaria vulnera directamente las exigencias del principio constitucional de capacidad económica, como criterio de contribución al sostenimiento del gasto público”<sup>27</sup>, “Si un sujeto contribuye a los gastos públicos, debe contribuir en razón a una capacidad contributiva propia y no en razón a una capacidad contributiva de otro sujeto, aunque esté en conexión con él.”<sup>28</sup>

El citado razonamiento se halla justificado; porque por ejemplo tenemos el caso de un gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, que de acuerdo al CTB es un Responsable por Administrar un Patrimonio Ajeno, esta persona natural tiene una determinada capacidad económica, y en muchos casos llega a ser un simple empleado dependiente, cuya capacidad económica por lo general es inferior respecto de la sociedad que administra. En este supuesto, al gerente se le impone la calidad de responsable subsidiario, y deberá pagar la

23 Memorias Quintas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario

24 SPISSO, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”; 2da edición, Depalma, 2000 Argentina.

25 Constitución Política del Estado Plurinacional, Artículo 108.- Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: (...) 7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.

26 PEREZ ROYO, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario Parte General”, 15ª edición, Thomson Civitas, 2005, España.

27 GONZALES ORTÍZ, Diego, Tesis de Doctorado “La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español”, Servei de Publicacions, 2003, España.

28 GONZALES ORTÍZ, Diego, Tesis de Doctorado “La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español”, Servei de Publicacions, 2003, España.

deuda tributaria de la sociedad que administra, a pesar que su capacidad económica sea distinta e inferior con relación de la sociedad que administra.

La doctrina para fundamentar la imposición de un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, ha desarrollado dos posiciones: La primera, nos indica que el fundamento de la responsabilidad tributaria de deuda tributaria ajena radica en el aseguramiento del crédito tributario, garantiza la realización del crédito tributario, protegiendo a la Hacienda Pública frente a la posible insolvencia o mala voluntad de los deudores principales. Para el profesor Andrea Parlato<sup>29</sup> el mecanismo empleado por el legislador para la creación tanto del responsable como del sustituto aparece encauzado a exigencias fiscales de tutela de la administración financiera y por tanto se trata de institutos normativos de índole excepcional.

Empero esa posición, no puede superar el tema de la infracción del principio de capacidad económica, ya que “La necesidad de recaudar no puede legitimar, por sí sola, la imposición de una obligación que obligue a contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena, debiendo considerar arbitrarias e inconstitucionales aquellos supuestos de responsabilidad tributaria que únicamente se justifiquen en la tutela del interés recaudatorio.”<sup>30</sup>

La segunda posición, nos indica que el pago de una deuda tributaria ajena corresponde “...cuando sirviese como medio para resarcir a la Administración por la lesión del crédito tributario por un tercero. Entendemos que la responsabilidad tributaria puede servir perfectamente como instrumento formal al servicio del deber de indemnizar los daños y perjuicios causados al acreedor tributario por quien no es parte de la relación jurídica tributaria. ... Será necesario un comportamiento de un tercero, ya sea activo u omisivo; la existencia de un daño patrimonial; y, lógicamente, un nexo causal entre el comportamiento y el daño, sin olvidar el criterio subjetivo de imputación, que no es otro que la culpabilidad.”<sup>31</sup> En síntesis, se dirige el cobro de la obligación tributaria al responsable subsidiario considerando la responsabilidad por actos propios.

Es a partir de la segunda posición que, - para fundamentar la existencia del responsable subsidiario, sin quebrantar el principio de capacidad económica -planteamos colocar de manera transversal al principio de capacidad económica, el principio ético-moral: ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no sea flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), el mismo que se explica en su propia redacción, vale decir que solamente los actos del tercero responsable que hubieran provocado el pago de menos de la obligación tributaria o una multa económica, sea por negligencia, el uso de mentiras, podrían colocar a dicho tercero ajeno en calidad de subsidiario del deudor principal.

Esta nueva característica del responsable subsidiario, planteada a partir de la Constitución, se refuerza en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0112/2012 de 27 de abril de 2012 - que tomando y ampliando la línea ya establecida en la SC 0258/2011-R de 16 de marzo- aclara:

*La Constitución de 2009, supone un tránsito del Estado legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho, o lo que es lo mismo, del Positivismo jurídico (legalismo) al neoconstitucionalismo o constitucionalismo fuerte.*

*Por ello, con la expresión “Estado Constitucional de Derecho”, se alude a aquel modelo de Estado que se caracteriza por la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento jurídico, a partir de la norma base (La Constitución), en la que se fundamenta todo el sistema (...) la Constitución es el instrumento jurídico fundamental del País (parámetro normativo superior que decide la validez de las demás normas jurídicas). De ahí que sus normas, valores y principios, constituyen el marco general básico del que se deriva y fundamenta el resto del ordenamiento jurídico”.*

*“El modelo de Estado asumido en Bolivia, se constituye en un verdadero Estado constitucional de Derecho, establecido sobre valores universales y el principio fundamental de legalidad, sin desechar los principios generales de soberanía popular en el ejercicio del poder público y reforzando el*

29 PARLATO Andrea, obra dirigida por AMATUCCI Andrea “Tratado de Derecho Tributario – Tomo Primero”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.

30 GONZALES ORTÍZ, Diego, Tesis de Doctorado “La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español”, Servei de Publicacions, 2003, España.

31 GONZALES ORTÍZ, Diego; Tesis de Doctorado “La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español”, Servei de Publicacions, 2003, España.

*principio de respeto y vigencia de los Derechos Humanos; pues se establece un amplio catálogo de derechos fundamentales, garantías constitucionales, principios y valores; además, se señalan como fines y funciones del Estado .”*

*“...la Constitución es entendida actualmente no sólo de manera formal, como reguladora de las fuentes del Derecho, de la distribución y del ejercicio del poder entre los órganos estatales, sino como la Ley Suprema que contiene los valores, principios, derechos y garantías que deben ser la base de todos los órganos del poder público, en especial del legislador y del intérprete de la Constitución.*

*Las normas constitucionales-principios, establecidos en la Constitución, son las que influirán en el significado jurídico de las normas constitucionales-reglas y normas legales-reglas (contenidas en las leyes, códigos sustantivos y procesales) y no viceversa, o lo que es lo mismo, las segundas y terceras deben adaptarse a las primeras para que exista coherencia del sistema, en razón a que -como sostiene Gustavo Zagrebelsky- “sólo los principios desempeñan un papel propiamente constitucional, es decir ‘constitutivo’ del orden jurídico. Las reglas, aunque estén escritas en la Constitución, no son más que leyes reforzadas por su forma especial. Las reglas, en efecto, se agotan en sí mismas, es decir, no tienen ninguna fuerza constitutiva fuera de lo que ellas mismas significan”.*

De esta manera, encontramos el fundamento constitucional, que permite un equilibrio entre los principios de capacidad económica y los principios ético-morales de una sociedad plural. Ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no sea flojo, no sea mentiroso ni seas ladrón), y es a través de esta complementación de tales principios, que el tercero responsable (responsable subsidiario) responderá con su propio patrimonio, como consecuencia de haber administrado patrimonio ajeno, sin prestar la diligencia necesaria cuando ve un estado peligroso de insolvencia en la entidad que administra, (ama quilla) cuando realiza actos contrarios a la verdad, (ama llulla), e inclusive cuando durante su administración realice actos premeditados para causar perjuicio al Estado (ama suwa).

Otro principio constitucional importante al tema, es el principio de capacidad recaudatoria, entendida como la recaudación que es posible alcanzar con un sistema tributario determinado y un esfuerzo fiscalizador óptimo, incorporado en la Constitución como un medio para alcanzar el nuevo modelo económico de Estado Social de Derecho, y en criterio de García Novoa<sup>32</sup>, se trata de la Constitución financiera que permite hablar de unos valores “básicos” de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto y que le dotan de unos fines a los que obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos. Estos valores son el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que constituyen la razón última de la esencia contributiva del tributo.

Antes de la Constitución Política del Estado Plurinacional, la presencia del “dolo” como requisito legal para responsabilizar por subsidiariedad bajo el fundamento de indemnizar los daños y perjuicios causados al acreedor tributario, se encontraba plenamente justificada, sin embargo – como hemos mencionado- es necesario que analicemos y fundamentemos los institutos jurídicos del Derecho Tributario, en la actual estructura y concepción de un Estado Social de Derecho Plurinacional Comunitario y sólo así y partiendo de la Constitución podemos construir las leyes con base al nuevo orden económico social.

### **3. ANÁLISIS DEL DOLO EN LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA**

En el derecho positivo, para la aplicación de la responsabilidad subsidiaria se deben distinguir dos elementos: el agotamiento del patrimonio del Sujeto pasivo, o su inexistencia a momento de iniciarse la ejecución; y el elemento doloso en la conducta del tercero responsable.<sup>33</sup>

32 GARCÍA NOVOA, César “El Concepto Del Tributo”, 1ª edición, Marcial Pons, 2012, Argentina.

33 Ley N° 2492, **Artículo 30° (Responsables Subsidiarios)**. Cuando el patrimonio del sujeto pasivo no llegara a cubrir la deuda tributaria, el responsable por representación del sujeto pasivo pasará a la calidad de responsable subsidiario de la deuda impaga, respondiendo ilimitadamente por el saldo con su propio patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.

La responsabilidad subsidiaria también alcanza a quienes administraron el patrimonio, por el total de la deuda tributaria, cuando éste fuera inexistente al momento de iniciarse la ejecución tributaria por haber cesado en sus actividades las personas jurídicas o por haber fallecido la persona natural titular del patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.

(sic).



Por ello en el presente acápite analizaremos algunos aspectos del dolo respecto de la figura del responsable subsidiario:

### 3.1. Concepto de Dolo.

El dolo, dentro de la doctrina se aborda desde muchos puntos de vista; sin embargo, el ámbito donde más resalta es en materia penal<sup>34</sup> y la materia civil. Guillermo Cabanelas define al dolo: “En acepción genérica engaño, fraude, simulación. En significado específico de carácter forense: “en los delitos, voluntad intencional, propósito, de cometerlo; en los contratos o actos jurídicos, engaño que influye sobre la voluntad de otro para la celebración de aquéllos, y también la infracción maliciosa en el cumplimiento de las obligaciones contraídas.”

El dolo de acuerdo al Código Tributario Boliviano es un requisito para el nacimiento de la responsabilidad subsidiaria. Este elemento doloso en la conducta debe entenderse como todo acto fraudulento, o de simulación, cometido con la intención de que la Administración Tributaria no perciba ingresos por componentes tributarios.

Como tenemos dicho, el actual elemento doloso como requisito para operar la responsabilidad del subsidiario, se encuentra plenamente acorde con la justificación constitucional por hallarse vulnerados los principios constitucionales ético-morales, “no seas mentiroso, ni seas ladrón”, y en la realización de tales principios es como se justifica un quebrantamiento –extraordinario- al principio de capacidad económica.

### 3.2. El elemento doloso, excluye a la mera insolvencia del sujeto pasivo.

La sola insolvencia del sujeto pasivo, o la inexistencia de patrimonio, sin que se haya probado la conducta dolosa del tercero responsable, tampoco da lugar a la responsabilidad subsidiaria, excepto si conociendo alguna irregularidad de sus antecesores, no hubiera realizado actos necesarios para remediar tales irregularidades o enmendarlas.<sup>35</sup> Este aspecto refuerza la posición de responsabilidad por actos (irregulares) dolosos del tercero responsable y la excepción tiene estrecha relación con la negligencia en la gestión de administración. (no seas flojo), pero a su vez confirma el fundamento de la imposición o tributación, el cual radica en el deber que tienen todas las personas de contribuir con el mantenimiento del Estado ligado íntimamente a la capacidad económica, porque es una exigencia lógica que obliga al Estado a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra, gravando con tributos a quienes tengan capacidad económica, concepto mencionado líneas arriba y también previsto en el Artículo 108 numeral 7 del a Constitución Política del Estado.

### 3.3. Presunción de Inocencia y Carga de la prueba sobre el Dolo

Una de las garantías constitucionales más importantes de las personas es la “presunción de inocencia”<sup>36</sup>, y para resaltar su alcance, nos remitimos a la Sentencia Constitucional No. 0609/2012 de 20 de julio de 2012: “En cuanto al derecho a la presunción de inocencia, la SC 0239/2010-R de 31 de mayo, puntualizó “...está prevista como una garantía por el Art. 116.I de la CPE, que definitivamente significa un estado constitucional que parte de la buena fe, al considerar que toda persona es inocente entre tanto no exista en su contra sentencia condenatoria ejecutoriada...” Al respecto, la SC 0360/2007-R de 8 de mayo, que toma el razonamiento de la SC 0173/2004-R de 4 de febrero, señaló que es la: “...garantía de todo aquel contra quien pesa una acusación, para ser considerado inocente mientras no se compruebe su culpabilidad a través de medios de prueba legítimamente obtenidos, dentro de un debido proceso”.

Jurisprudencia Constitucional que resalta dos aspectos: **i)** la presunción tiene como base a la buena fe, que es perfectamente aplicable a la responsabilidad subsidiaria puesto que se presume que el tercero responsable no

34 Código Penal, Artículo 14º (DOLO).- Actúa dolosamente el que realiza un hecho previsto en un tipo penal con conocimiento y voluntad. Para ello es suficiente que el autor considere seriamente posible su realización y acepte esta posibilidad.”

35 Ley Nº 2492, **Artículo 30º (Responsables Subsidiarios). (tercer párrafo)**

Quienes administren patrimonio ajeno serán responsables subsidiarios por los actos ocurridos durante su gestión y serán responsables solidarios con los que les antecedieron, por las irregularidades en que éstos hubieran incurrido, si conociéndolas no realizaran los actos que fueran necesarios para remediarlas o enmendarlas a excepción de los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores e interventores, los representantes de las sociedades en liquidación o liquidadas, así como los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, quienes serán responsables subsidiarios sólo a partir de la fecha de su designación contractual o judicial.

36 CPE, Artículo 116. I. Se garantiza la presunción de inocencia. Durante el proceso, en caso de duda sobre la norma aplicable, regirá la más favorable al imputado o procesado.”

actuó con dolo para llevar a la insolvencia del sujeto pasivo, estado de inocencia que se mantiene hasta que la Administración Tributaria demuestre lo contrario; y **ii)** se debe demostrar la culpabilidad de la persona a través de medios de prueba legítimamente obtenidos, es decir, que la carga de la prueba del elemento subjetivo “dolo”, recaerá sobre la Administración Tributaria, porque es quién debe aportar con los elementos probatorios que demuestren que el Responsable de Administrar un Patrimonio Ajeno actuó con dolo para evitar que la Administración Tributaria pueda cobrar la deuda tributaria.

### 3.4. Actos dolosos del responsable subsidiario

El Código Tributario Boliviano en los artículos 28, 29 y 30 establece que los responsables por la administración de patrimonio ajeno, ingresado el procedimiento en la etapa de ejecución tributaria al ser responsables por representación cubren la deuda tributaria hasta el límite del valor del patrimonio que están administrando, sin embargo cuando el patrimonio del sujeto pasivo no llegara a cubrir la deuda tributaria, el responsable por representación pasará a la calidad de responsable subsidiario, respondiendo ilimitadamente por la deuda con su propio patrimonio, siempre y cuando exista dolo.

En este contexto, es de sustancial importancia que la Administración Tributaria demuestre el dolo en la conducta del responsable subsidiario, elemento que como hemos sostenido en el trabajo, se hace constitucionalmente exigible, para el cumplimiento armónico de los principios de capacidad económica con los principios ético-morales del ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no sea flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), así como la garantía constitucional de presunción de inocencia; por lo que *se hace necesario establecer mecanismos de constatación del dolo, en la misma etapa de determinación tributaria*, que sin estar ligados a la propia determinación, permitan a la Administración establecer los precedentes que servirán a momento de una eventual Acción de Derivación de la Acción Administrativa y a su vez posibiliten al tercero responsable ejercer el derecho de defensa sobre tal expectativa de imputación de responsabilidad y no solamente limitar su derecho a la impugnación a la Resolución que sin previo proceso declara agotado el patrimonio del deudor principal, y se determine su responsabilidad y cuantía.<sup>37</sup>

Dicho planteamiento permitiría economizar el tiempo de la Administración, al recoger en esta etapa de determinación, los antecedentes que justifiquen la responsabilidad del responsable por representación en los actos dolosos que dieron como resultado el no pago o disposición de patrimonio ajeno, elementos que podrían ser utilizados únicamente en caso de insolvencia del sujeto pasivo a efecto de legitimar la acción de derivación.

### 3.5. El responsable subsidiario y la acción de repetición

Se trata del pago por deuda ajena, con el derecho a repetir contra el deudor principal. En el Código Tributario Boliviano no se establece expresamente la facultad de repetición para el responsable subsidiario, aspecto que respondería al basamento constitucional para imputar la deuda ajena a un tercero, resumida en la consecuencia jurídica de sus propios actos, que han legitimado la acción de derivación.

## 4. LA REGLAMENTACIÓN SOBRE EL RESPONSABLE SUBSIDIARIO

Como hemos visto el Código Tributario Boliviano prescribe los supuestos o condiciones que dan lugar a la responsabilidad en el pago por deuda ajena (responsabilidad subsidiaria), aclarándose que solo los responsables por la administración de patrimonio ajeno pueden ser responsables subsidiarios, siempre que se cumplan con dos supuestos: Que el patrimonio del sujeto pasivo no cubra la deuda tributaria y que el responsable por representación hubiera actuado con dolo. Aclarándose que la norma citada también establece la figura de la responsabilidad solidaria entre responsables subsidiarios.

<sup>37</sup> Ley N° 2492, **Artículo 32° (Derivación de la Acción Administrativa)**. La derivación de la acción administrativa para exigir, a quienes resultaran responsables subsidiarios, el pago del total de la deuda tributaria, requerirá un acto administrativo previo en el que se declare agotado el patrimonio del deudor principal, se determine su responsabilidad y cuantía, bajo responsabilidad funcionaria.

Sin embargo, las reglamentaciones emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales<sup>38</sup> y la Aduana Nacional de Bolivia<sup>39</sup>, incorporan el siguiente texto: "... o, que en su condición de representantes hubieran cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado durante el desempeño del cargo los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios."

El nomen juris de "infracciones tributarias", no encuentra respaldo en el marco legal boliviano, más si tomamos en cuenta que las contravenciones tributarias e incluso algunos los delitos tributarios como el contrabando son de resultado, lo cual da lugar a que la Administración no se esfuerce en la investigación y/o demostración de las razones o intenciones, por las que se hubiera incurrido en ilícitos tributarios, ni los engaños ni artificios que hubieran mediado en estas acciones (dolo), porque simplemente la ley no le exige comprobarlos. En muchos casos el quantum determinado como deuda, es el resultado de la interpretación y aplicación de una norma tributaria, que no es coincidente con la interpretación o aplicación realizada por el sujeto pasivo, en otros casos es el resultado de errores numéricos, en los cuales de ninguna manera media la conducta dolosa tampoco como tenemos planteado, la vulneración al principio ético-moral ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no sea flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón).

En la determinación tributaria simplemente subsume la las operaciones tributarias a la norma tributaria y ante un incumplimiento de la segunda, determina el quantum omitido, sin verificar ningún acto doloso, sin investigar ni probar en que consiste la artimaña, engaño o simulación, aspecto que es absolutamente práctico y eficaz para la Administración.

En el entendido de la reglamentación señalada, *en todos los casos el responsable por representación y administrador de patrimonio ajeno podría pasar a la calidad de responsable subsidiario, por el simple hecho de administrar el patrimonio ajeno*, pues la ejecución tributaria siempre se encuentra reatada al pago de tributos omitidos y el pago de tributos omitidos siempre configura ilícito de contravención por omisión de pago, vale decir infracciones tributarias.

Con ello es pertinente analizar, si en la reglamentación se ha respetado el principio de reserva de ley, al respecto la Sentencia Constitucional Plurinacional No. 0336/2012 de 18 de junio de 2012 señala: "En ese sentido, la doctrina constitucional, precisó: "Conforme ha definido este Tribunal, en su Declaración Constitucional 0006/2000, de 21 de diciembre, el principio de la reserva legal es la 'institución jurídica que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que por disposición de la Constitución deben ser desarrolladas en una ley; es una institución que impone un límite tanto al Poder Legislativo como al Ejecutivo; a aquél, impidiendo que delegue sus potestades en otro órgano, y a éste, evitando que se pronuncie sobre materias que, como se dijo, debe ser materia de otra ley'. ..."

## 5. CONCLUSIONES.

- La calidad de sujeto pasivo, nace siempre de un hecho susceptible de ser asumido como presupuesto del tributo y el criterio legislativo para la selección de tales hechos, responde a un mandato supraordenado que tiene su base fundamental en el principio de capacidad económica.
- El presupuesto legal o hecho imponible atribuible al sujeto pasivo es ajeno al responsable tributario, por ello su responsabilidad es excepcional.
- Los principios constitucionales ético-morales: ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no sea flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), fundamentan la existencia del responsable subsidiario y justifican el aparente quebrantamiento del principio de capacidad económica.
- El principio de legalidad se encuentra vigente y es expreso en la Constitución Política del Estado Plurinacional, constituyendo el presupuesto por el que se atribuye la calidad de responsable subsidiario.
- El responsable subsidiario adquiere tal calidad únicamente cuando se agota el patrimonio del responsable principal o sujeto pasivo, respondiendo por toda la deuda pendiente de pago, previa acción de derivación de la Administración Tributaria siempre que hubiera actuado con dolo

38 En el caso del SIN es la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13, en su Artículo 4.

39 En el caso de la ANB es la Resolución de Directorio N° 01-031-15, en su Art. 4.

- En el actual ordenamiento positivo, al exigir como requisito previo el agotamiento del patrimonio del sujeto pasivo y el dolo en la conducta del tercero responsable, confirma que la imputación de la deuda al tercero responsable, es excepcional. Al mismo tiempo la aplicación del elemento –dolo–, concuerda con la realización de los principios ético morales incorporados en la refundación del Estado Plurinacional de Bolivia.
- Para los principios ético morales ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no seas flojo, no seas mentiroso, ni seas ladrón), así como los principios de legalidad, presunción de inocencia, derecho a la defensa, capacidad económica y capacidad de recaudatoria, se hace necesario establecer mecanismos de constatación de la conducta dolosa del administrador de patrimonio ajeno, en la misma etapa de determinación tributaria, de manera independiente a la propia determinación.
- La existencia de “infracción tributaria” -entendida como contravención tributaria- por sí, no habilita la aplicación del responsable subsidiario, debido a que éstos son ilícitos de resultado que no consideran elementos subjetivos como el dolo. De lo contrario todos los administradores de patrimonio ajeno, pasarían automáticamente a la calidad de responsables subsidiarios, en contraposición a las características de la figura, y los principios constitucionales referidos.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia
- Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano
- Resolución Normativa de Directorio N° 10-0020-13
- Resolución de Directorio N° 01-031-15
- Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0112/2012 de 27-04-2012
- Sentencia Constitucional No. 0609/2012 de 20-07-2012
- Sentencia Constitucional Plurinacional No. 0336/2012 de 18-06-2012
- ALTAMIRANO C. Alejandro “Derecho Tributario – Teoría General”, 1ª edición, Marcial Pons 2012, Argentina.
- AMATUCCI Andrea – Obra dirigida, “Tratado de Derecho Tributario”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.
- DE BARROS CARVALHO, Paulo “Derecho Tributario Fundamentos Jurídicos del a Incidencia” Primera Ed peruana de la Novena en portugués, GRIJLEY 2013, Perú.
- GARCIA NOVOA, César “El Concepto Del Tributo”, 1ª edición, Marcial Pons, 2012, Argentina.
- GONZALES ORTÍZ, Diego, Tesis de Doctorado “La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español”, Servei de Publicacions, España, 2003.
- MARTIN José María y ROGRIGUEZ UZÉ Guillermo, “Derecho Tributario General”, 2da. edición, Depalma 1995, Argentina.
- MEMORIAS QUINTAS JORNADAS BOLIVIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.
- SACCONI, Mario A. “Manual de Derecho Tributario”, 2da Ed., La Ley 2005, Argentina
- SOLER, Osvaldo “Derecho Tributario Económico Constitucional – Sustancial Administrativo – Penal”, 1ª edición, La Ley, Argentina.
- SPISSO, Rodolfo R. “Derecho Constitucional Tributario”; 2edición, Depalma, 2000 Argentina.
- PARLATO Andrea, obra dirigida por AMATUCCI Andrea “Tratado de Derecho Tributario – Tomo Primero”, 1ª edición, Temis 2001, Colombia.
- PREAMBULO, Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.
- PEREZ ROYO Fernando, “Derecho Financiero y Tributario” Décima Quinta Ed. Thomson 2005, España.
- PLAZAS VEGA, Mauricio “Derecho de Hacienda Pública y Derecho Tributario”, 1ª edición, Temis S.A. 2005, Colombia.
- UCKMAR, Víctor “Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario”, 1ª edición, Temis, 2002 Colombia.