

Facultad y alcance en el ámbito tributario municipal

Nancy Bolaños

BOLIVIA

1. INTRODUCCIÓN

Cuando estamos hablando de tributos debemos tomar en cuenta que los mismos se constituyen en toda obligación en dinero que el Estado impone para obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, para este efecto hace uso del "poder tributario". "Este poder es de naturaleza política, es expresión de soberanía; es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos, y su contrapartida es el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado" (Villegas, 2005, págs. 153-154)¹.

Emergente de este poder tributario se tiene la "potestad tributaria" merced a la cual, según lo mencionado por Villegas (Villegas, 2005, pág. 226)² el Estado está autorizado para generar tributos en forma unilateral y coactiva, o sea, prescindiendo de la voluntad de los obligados. Sin embargo esta coacción no se ejerce de manera arbitraria en un Estado de derecho, transformándose la potestad tributaria en "potestad normativa", que es la facultad estatal de crear, modificar o suprimir tributos, a través de la emisión de normas que generen contribuciones que las personas deben entregar coactivamente (Villegas, 2005, pág. 288)³.

Por lo antes mencionado se debe considerar que no existen tributos sin que exista una Ley que los establezca, lo cual limita la coacción, respetando el principio de legalidad.

La existencia de tributos, entre otros, tiene una finalidad recaudatoria, es decir proveer de recursos, para que el Estado pueda cumplir con la satisfacción de necesidades de la comunidad, debiendo siempre velar por una distribución de estos recursos con criterios de equidad y bienestar general.

En este contexto y para tener claros los conceptos que permitirán identificar claramente las facultades y alcances de los Municipios en materia tributaria, es necesario establecer a que denominamos tributos.

Se había dicho que "Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (Ley 2492 "Código Tributario", 2003)⁴ y se clasifican en: Impuestos, Tasas, Contribuciones Especiales y Patentes Municipales.

Para su correcta administración es necesario establecer el objeto gravable, hecho imponible (hecho generador), identificar a los deudores (sujeto pasivo), determinar los elementos cuantificantes (base imponible, alícuota, etc),

1 Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

2 Idem

3 idem

4 Ley 2492 "Código Tributario". (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.

excepciones en las que el tributo no será cobrado (exenciones y/o exclusiones) y se deben regular las funciones de la Administración Tributaria.

Tomando en cuenta lo antes mencionado, podemos continuar definiendo cada uno de los tributos identificados, siendo los IMPUESTOS tal y como se define en muchos textos y coincide además con lo definido en el Art. 10 del Código Tributario (Ley 2492 "Código Tributario", 2003)⁵ el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Según Villegas (Villegas, 2005)⁶, los elementos propios del impuesto son su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto, que puede o no vincularse al contribuyente, su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación tributaria, pero que no pueden consistir en hechos que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva, además que el impuesto debe estructurarse de manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida (en proporción a su capacidad contributiva), salvo excepciones basadas en la promoción del bienestar general.

Las TASAS son tributos exigidos a quienes de alguna manera se benefician de una actividad estatal, "cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos siguientes circunstancias: 1.- Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados. 2.- Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad" (Ley N° 2492 "Código Tributario", 2003)⁷. El destino de esta recaudación no debe tener un destino ajeno al servicio que genera la obligación.

Las CONTRIBUCIONES ESPECIALES emergen de "beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación." (Ley N° 2492 "Código Tributario", 2003)⁸.

Las PATENTES MUNICIPALES son aquellas cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la otención de autorizaciones para la realización de actividades económicas". (Ley N° 2492 "Código Tributario", 2003)⁹.

En el marco de lo mencionado anteriormente y después de un proceso de descentralización iniciado muchos años atrás, con vistas a la consolidación de una autonomía en los niveles subnacionales, se han otorgado a los Municipios facultades tributarias que buscan mejorar sus ingresos, es decir contar con recursos para mejorar su gestión y cumplir con las competencias que el nivel central del Estado les deriva, como ser salud y/o educación. Es aquí donde radica la importancia de la gestión tributaria en los Municipios.

Sin embargo, es importante recordar que el hecho de tener facultades en el marco de su autonomía, no significa total libertad de los Municipios para regularse por sí solos, existiendo condiciones específicas que cumplir para ejercer su facultades, que se traducen en normas regulatorias para el ejercicio de las facultades de crear tributos, tal es el caso de la Ley N° 154¹⁰ y la Ley N° 031¹¹.

Asimismo, no se debe olvidar que los Municipios al momento de ejercer sus competencias deben tomar en cuenta la normativa sustantiva, referida al conjunto de normas que establecen derechos y obligaciones de los sujetos que están vinculados (Ej. Código Tributario) y la normativa adjetiva, integrada por normas que permitan el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes establecidos en las normas sustantivas (Ej. Ley N° 843, Leyes de creación de impuestos)

5 Ley 2492 "Código Tributario". (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.

6 Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

7 Ley 2492 "Código Tributario". (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.

8 Idem

9 Idem

10 *Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos*. (2011). Gaceta Oficial de Bolivia.

11 *Ley Marco de Autonomías y Descentralización "Andrés Babiñez"*. (2010). Gaceta Oficial de Bolivia.

2. DESARROLLO

2.1. ANTECEDENTES PARA LA OTORGACION DE FACULTADES TRIBUTARIAS A LOS MUNICIPIOS

Con la promulgación de la nueva Constitución Política del Estado, se ha marcado un nuevo rumbo en cuanto al proceso de descentralización, priorizando y profundizando el enfoque hacia un proceso autonómico y la otorgación de competencias en los diferentes niveles territoriales del Estado, logrando además una participación política más directa.

Desde años atrás se ha desarrollado el concepto de descentralización democrática, que supone una transferencia de funciones y competencias desde la administración central hacia las autoridades territoriales, regionales o locales con el propósito de aumentar su autonomía, reducir su dependencia de la administración central y redistribuir el poder. Estos cambios, se reflejan en la definición de una nueva organización territorial del Estado en departamentos, provincias, Municipios y territorios indígena originario campesinos, instancias que tienen derecho al autogobierno y libre determinación.

El proceso de descentralización busca fortalecer la participación ciudadana, el fortalecimiento de los espacios y territorios a nivel local brindándoles una mayor autonomía que permita lograr una mayor equidad en la distribución de recursos, otorgarles competencias y brindarles capacidad de decisión y acción.

Es así que la descentralización en Bolivia, se remonta al año 1931, año en que se realizó un referéndum donde se consultaron 9 puntos, dentro de los cuales se incluye la necesidad de aprobar una Ley de Descentralización Administrativa, donde se otorgaba mayores competencias y atribuciones a los departamentos en diferentes áreas, una de ellas la tributaria.

Posteriormente, de acuerdo a lo expuesto por Iván Velásquez y Luis Dips (Velásquez & Dips, 2010)¹² en 1964 se reconoce el Régimen de Autonomía Municipal y Administración desconcentrada, siendo en 1975 que se crean las Corporaciones Regionales de Desarrollo como polos estratégicos para potenciar el desarrollo productivo.

Ya en 1982 con las demandas cívicas se promueve la promulgación de la Ley Orgánica Municipal, estableciendo la elección de alcaldes y concejales, iniciándose el proceso de descentralización con un eje en la base municipal el año 1993, reconociendo como sujetos del proceso a las organizaciones sociales.

En 1994, con la promulgación de la Ley N° 1551 de Participación Popular, que se profundiza este proceso, toda vez que la misma reordena las atribuciones y competencias de los órganos públicos para que actúen en el marco de los derechos y deberes reconocidos en la Ley, asimismo establece como jurisdicción municipal, la sección de provincia y como competencias municipales, las de administrar los sistemas de catastro urbano y rural de acuerdo a las normas técnicas y de aplicación general emitidas por el Poder Ejecutivo, así como administrar los registros y padrones de contribuyentes necesarios para la **recaudación de ingresos propios**, en base al catastro rural y urbano y al Plan Nacional de Uso de Suelo aprobados por el Poder Ejecutivo.

Por otra parte establece que son ingresos municipales el **Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB)**, compuesto por el Impuesto a la propiedad rural, a los inmuebles urbanos (IRPPB) y a vehículos automotores, motonaves y aeronaves y **las patentes e impuestos establecidos por Ordenanza Municipal de conformidad a lo previsto por la Constitución Política del Estado** (se debe aclarar que si bien la norma lo menciona, no se establecieron impuestos mediante Ordenanza Municipal, solamente tasas, patentes y contribuciones especiales), siendo los Municipios los responsables de recaudarlas e invertirlas de acuerdo al Presupuesto Municipal, conforme a las normas y procedimientos técnico tributarios reglamentados por el Poder Ejecutivo, sin embargo se mantiene lo establecido en la Ley N° 1305 de 13 de febrero de 1992 (que eleva a rango de Ley el Decreto Supremo N° 22588), referido a la exención de pago del impuesto a la propiedad rural a favor de las Comunidades Indígenas y Campesinas.

“La evolución de la descentralización administrativa vía Municipios registró importantes avances en el periodo preautonómico, tanto en el incremento de actividades como en el grado de compactación normativa que confirieron a los gobiernos municipales la LPP y la Ley de Municipalidades, N° 2028 (LM).” (Böhrt, 2010)¹³

12 Velásquez, I., & Dips, L. (2010). Evaluación del Proceso de Descentralización en Bolivia Avances, Retrocesos y Perspectivas. En K. A. Stiftung, *Bolivia en la senda de la implementación de la Ley arco de Autonomías y Descentralización (LMDA) Evaluación, análisis crítico y perspectivas futuras* (págs. 319-320). La Paz: Editora Presencia.

13 Böhrt, C. (2010). Autonomías Territoriales y Descentralización Administrativa. En K. A. Stiftung, *Bolivia en la senda de la implementación de la Ley arco de Autonomías y Descentralización (LMDA) Evaluación, análisis crítico y perspectivas futuras* (pág. 162). La Paz: Editora Presencia.

A partir de la Ley de Municipalidades promulgada el 28 de octubre de 1999, se considera a la autonomía municipal como la potestad normativa, fiscalizadora ejecutiva, administrativa y técnica ejercida por el Gobierno Municipal en el ámbito de su jurisdicción territorial y de las competencias establecidas por Ley, siendo la facultad de generar, recaudar e invertir recursos una de las formas de ejercer esa autonomía.

Esta norma establece como competencias de los Municipios, entre otras, la de recaudar y administrar los ingresos municipales de carácter tributario y no tributario, administrar el Sistema del Catastro Urbano y rural de acuerdo con normas técnicas emitidas por el Poder Ejecutivo y administrar el Registro y Padrón de contribuyentes, en base al Catastro Urbano y Rural.

En cuanto al régimen tributario, la Ley N° 2028 establece que el mismo está regulado por el Código Tributario y por las normas tributarias vigentes, debiendo cumplir funciones de instrumento de política financiera de desarrollo integral del Municipio e instrumento financiero para la captación de recursos.

Asimismo, se establece la delimitación del dominio tributario correspondiente al Gobierno Central y a los gobiernos municipales, reconociendo a estos últimos con **carácter exclusivo, la facultad de cobrar y administrar impuestos a la propiedad inmueble, a los vehículos automotores, impuesto a la chicha con grado alcohólico, impuestos a las transferencias municipales de inmuebles y vehículos, Tasas por servicios prestados y patentes**; y el dominio tributario de coparticipación reconocidas por el Gobierno Central a que tienen derecho los Gobiernos Municipales.

Adicionalmente, hace una diferenciación de los ingresos municipales como tributarios y no tributarios, siendo los primeros los Impuestos, las Tasas y las Patentes. Los ingresos no tributarios son los pagos provenientes de concesiones o actos jurídicos realizados con los bienes municipales o producto de la política de concesiones o explotaciones existentes en la jurisdicción municipal, venta o alquiler de bienes municipales, transferencias y contribuciones, donaciones y legados en favor del Municipio, derechos preconstituidos, indemnizaciones por daños a la propiedad municipal, las multas y sanciones por transgresiones a disposiciones municipales y las operaciones de crédito público.

Para este efecto los Gobiernos Municipales deberán crear y administrar el registro y padrón de contribuyentes municipales. Asimismo, podrán otorgar exenciones tributarias señaladas por Ley que se encuentren bajo la potestad de la administración municipal.

Respecto a las Tasas y Patentes deben ser aprobadas mediante Ordenanza y contar con un dictamen técnico del Poder Ejecutivo para su presentación en el Senado Nacional (hoy Asamblea Legislativa). De no presentarse la misma en los plazos establecidos, regirá para el Municipio la última vigente, bajo su propia responsabilidad.

Todas estas competencias tributarias han sido ejercidas por los Gobiernos Municipales en el marco de lo establecido en el Código Tributario Boliviano y la Ley N° 843, sin embargo, emergente de la nueva Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia se profundiza el concepto de "autonomía", en cuanto a **la administración de sus recursos económicos y el ejercicio de las facultades legislativa, reglamentaria, fiscalizadora y ejecutiva** por parte de sus órganos (gobierno autónomo) en el marco de su jurisdicción, competencia y atribuciones, todo esto en cumplimiento a lo establecido en el Art. 72 de la Constitución Política del Estado (Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)¹⁴.

Es en este marco normativo que los Gobiernos Municipales asumen nuevas competencias, las cuales serán analizadas en este documento, haciendo énfasis en el alcance y las facultades adquiridas específicamente en el ámbito tributario municipal.

2.2. FACULTADES MUNICIPALES

Es importante acotar que antes del año 2009, los Municipios en el marco de la normativa vigente han tenido poder tributario, pero con la característica de que el mismo era derivado, toda vez que no nacía de la misma Constitución, sin embargo a partir de la promulgación de la **Constitución Política del Estado el año 2009**, este poder se transforma en un poder originario, ya que se incorpora como facultad de los Municipios la creación de tributos, aunque no es una

14 Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. (2009). Gaceta Oficial de Bolivia.

competencia plena, toda vez que la misma Constitución establece límites sujetos al cumplimiento de ciertos requisitos que serán identificados y desarrollados en el presente documento.

Dentro de la nueva Constitución Política del Estado, se identifican cuatro niveles de autonomía, la departamental, la regional, la **municipal** y la autonomía indígena originario campesina.

En el caso específico de la Autonomía Municipal, el capítulo cuarto, Art. 283 de la Constitución Política del Estado establece:

“El Gobierno Autónomo Municipal está constituido por un Consejo Municipal con **facultad** deliberativa, fiscalizadora y **legislativa municipal en el ámbito de sus competencias**; y un órgano ejecutivo, presidido por la Alcaldesa o el Alcalde”¹⁵

Por otra parte en cuanto a la Jerarquía Normativa el Art. 410 establece:

1. Constitución Política del Estado
2. Tratados Internacionales
3. Leyes nacionales, **estatutos autonómicos, cartas orgánicas** y el resto de legislación departamental, **municipal** e indígena
4. **Decretos, reglamentos y demás resoluciones** emanadas de **los órganos ejecutivos correspondientes**

Esta clasificación brinda a los Gobiernos Autónomos Municipales en el ámbito de sus competencias y particularmente en el área tributaria municipal, la facultad de emitir Leyes y Decretos de la misma jerarquía que la normativa del nivel central del Estado, sin embargo las mismas deben estar en concordancia con la normativa sustantiva emitida en la materia que define los alcances de esta facultad.

Por otra parte, para asumir las nuevas facultades que la Ley Fundamental otorga a los Gobiernos Municipales y definir su alcance, se debe tomar en cuenta el párrafo I del Art. 297 de la Constitución Política del Estado, donde se establecen 4 tipos de competencias las cuales se detallan a continuación:

Privativas.- Aquellas cuya legislación, reglamentación y ejecución NO SE TRANSFIERE ni delega, y están reservadas para el NIVEL CENTRAL DEL ESTADO.

Exclusivas.- Aquellas en las que UN NIVEL DE GOBIERNO tiene sobre una determinada materia las facultades legislativa, reglamentaria y ejecutiva, PUDIENDO TRANSFERIR Y DELEGAR estas dos últimas.

Concurrentes.- Aquellas en las que la legislación corresponde al nivel central del Estado y los otros niveles ejercen simultáneamente las facultades reglamentarias y Ejecutivas.

Compartidas.- Aquellas sujetas a una LEGISLACIÓN BÁSICA de la Asamblea Legislativa Plurinacional cuya LEGISLACIÓN DE DESARROLLO CORRESPONDE A LAS ENTIDADES TERRITORIALES AUTÓNOMAS, de acuerdo a su característica y naturaleza. La reglamentación y ejecución corresponderá a las entidades territoriales autónomas.

Es en el marco de estas competencias que los Gobiernos Autónomos Municipales asumen un rol fundamental, principalmente en cuanto a las competencias exclusivas que se reflejan en el Art. 302 de la Constitución Política del Estado (Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)¹⁶ a través de la facultad de:

- Crear y Administrar Impuestos de dominio tributario **Municipal**
- Crear y Administrar Tasas y Contribuciones Especiales de dominio **Municipal**,
- Crear y Administrar Patentes de dominio **Municipal**

Estas facultades están ligadas a una competencia compartida con el nivel central del Estado establecida en el punto 7 del Art. 299 de la Constitución, referida expresamente al procedimiento para la creación y/o modificación de Impuestos de Gobiernos Autónomos.

En esta misma línea, la **Ley 031 Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Ibáñez”** en el marco de lo establecido en el Párrafo I del Art. N° 271 de la CPE, en sus disposiciones adicionales primera y segunda establece:

¹⁵ Idem

¹⁶ *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia*. (2009). Gaceta Oficial de Bolivia.

“**Disposición adicional Primera:** La creación, modificación o supresión de tributos por las entidades territoriales autónomas, en el ámbito de sus competencias, se realizará mediante leyes emitidas por su órgano legislativo. Estas leyes aplicarán todas las disposiciones tributarias en vigencia sobre sus respectivos dominios tributarios. En ningún caso estas normas podrán establecer procedimientos jurisdiccionales, tipificar ilícitos tributarios ni establecer sanciones.”

“**Disposición Adicional Segunda:** Para la creación de tributos de las entidades territoriales autónomas en el ámbito de sus competencias, se emitirá un informe técnico por la instancia competente por el nivel central del Estado, sobre el cumplimiento de las condiciones establecidas en el Parágrafo I y IV del Artículo 323 de la Constitución Política del Estado y elementos constitutivos del tributo.”

Asimismo, se promulga la **Ley N° 154 de 14 de julio de 2011 “Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos”** que tiene por objeto clasificar y definir los impuestos de dominio tributario nacional, departamental y **municipal**, en aplicación del Artículo 323, Parágrafo III de la Constitución Política del Estado, estableciendo como competencia de los Gobiernos Autónomos Municipales la creación de los siguientes impuestos:

- a. La propiedad de bienes inmuebles urbanos y rurales, con las limitaciones establecidas en los parágrafos II y III del Artículo 394 de la Constitución Política del Estado, que excluyen del pago de impuestos a la pequeña propiedad agraria y la propiedad comunitaria o colectiva con los bienes inmuebles que se encuentren en ellas.
- b. La propiedad de vehículos automotores terrestres.
- c. La transferencia onerosa de inmuebles y vehículos automotores por personas que no tengan por giro de negocio esta actividad, ni la realizada por empresas unipersonales y sociedades con actividad comercial. (Aclarado por la Disposición Adicional Segunda de la Ley N° 317 del 11 de diciembre de 2012 con el siguiente texto: “A los fines de lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 8 de la Ley N° 154, están fuera del dominio tributario municipal las transferencias onerosas de bienes inmuebles y vehículos automotores realizadas por empresas sean unipersonales, públicas, mixtas o privadas u otras sociedades comerciales, cualquiera sea su giro de negocio”).
- d. El consumo específico sobre la chicha de maíz.
- e. La afectación del medio ambiente por vehículos automotores; siempre y cuando no constituyan infracciones ni delitos

Esta misma normativa establece que los Gobiernos Municipales podrán transferir o delegar su reglamentación y ejecución a otros gobiernos de acuerdo a lo dispuesto en la Ley Marco de Autonomías y Descentralización.

Para poder dar cumplimiento a estas competencias, los Municipios deben considerar también la **Ley N° 482 “Ley de Gobiernos Autónomos Municipales”** 17 mediante la cual se regula la estructura organizativa y funcionamiento de los Gobiernos Autónomos Municipales, de manera supletoria, siendo aplicable a las Entidades Territoriales Autónomas Municipales que no cuenten con su Carta Orgánica Municipal vigente y/o en lo que no hubieran legislado en el ámbito de sus competencias.

Esta norma establece la jerarquía normativa en el ámbito municipal la cual está sujeta a la Constitución Política del Estado, siendo el Órgano Legislativo responsable de emitir Leyes Municipales sobre sus facultades, competencias exclusivas y el desarrollo de las competencias compartidas, así como Resoluciones para el cumplimiento de sus atribuciones y el Órgano Ejecutivo el responsable de emitir Decretos Municipales para la reglamentación de competencias concurrentes legisladas por la Asamblea Legislativa Plurinacional y otros, Decretos Ediles conforme a su competencia y Resoluciones Administrativas Municipales emitida por las diferentes autoridades del Órgano Ejecutivo, en el ámbito de sus atribuciones.

Este marco normativo profundiza el proceso de consolidación de la autonomía municipal, estableciendo las facultades de los Municipios, expresadas principalmente en la potestad de crear, recaudar y administrar tributos, la potestad de invertir sus recursos y su la facultad legislativa, determinando así las políticas y estrategias de su gobierno autónomo.

2.3. ALCANCE DE LAS FACULTADES MUNICIPALES

Tomando en cuenta las facultades otorgadas a los Municipios en el ámbito tributario, es necesario tener claramente definido el alcance de las mismas, con el fin de evitar conflictos de orden competencial al momento en que los Gobiernos Autónomos Municipales ejerzan las mismas.

Se debe indicar que en lo relacionado a la competencia de crear impuestos se ha aprobado normativa específica, la cual fue mencionada anteriormente, sin embargo para el caso de los otros tributos el marco normativo se remite a la Constitución Política del Estado y la Ley N° 031 Ley Marco de Autonomías y Descentralización "Andrés Ibáñez".

En este contexto iniciamos el análisis sobre el alcance de la facultad de crear, modificar y/o suprimir impuestos, que se constituye en el tributo que mayores ingresos genera a los Municipios.

I. CREACIÓN DE IMPUESTOS

Cuando la potestad tributaria se transforma en facultad normativa, es necesario considerar varios aspectos de cumplimiento obligatorio.

En este sentido, el ejercicio de la facultad de creación de impuestos debe realizarse mediante la promulgación de una "Ley Municipal", siendo necesario que la misma cumpla con los Principios Tributarios establecidos en el Art. 323 I de la CPE (Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, 2009)¹⁸ y el Art. N° 10 de la Ley 154 (Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, 2011)¹⁹

- ↘ Capacidad Económica de sus contribuyentes
- ↘ Igualdad
- ↘ Progresividad
- ↘ Proporcionalidad
- ↘ Transparencia
- ↘ Universalidad
- ↘ Control
- ↘ Sencillez Administrativa
- ↘ Capacidad recaudatoria

Asimismo, considerando el Principio de Legalidad, el proyecto de ley debe contemplar con la siguiente estructura tributaria:

- ↘ Hecho generador
- ↘ Base imponible o de cálculo
- ↘ Alicuota o tasa
- ↘ Liquidación o determinación
- ↘ Sujeto Pasivo
- ↘ Exenciones, Deducciones o rebajas

Requisitos establecidos en los Art. 11 y 20 de la Ley N° 154 (Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, 2011)²⁰, debiendo considerarse además todo lo regulado por el Código Tributario (Ley N° 2492 "Código Tributario", 2003)²¹

Dentro de esta estructura también debe considerarse al objeto gravable y las exclusiones que por Ley están definidas, es decir aquellos que no están alcanzados por el impuesto.

18 Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. (2009). Gaceta Oficial de Bolivia.

19 Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos. (2011). Gaceta Oficial de Bolivia.

20 Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos. (2011). Gaceta Oficial de Bolivia.

21 Ley 2492 "Código Tributario". (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.

Por otra parte se deben tomar en cuenta las condiciones y limitantes establecidas en los Art. 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ley N° 154:

- No imposición sobre hechos generadores análogos a tributos del nivel central o departamental
- No imposición sobre actividades hechos y bienes que se realicen o sitúen fuera de la jurisdicción territorial
- No creación de impuestos que obstaculicen la libre circulación o el establecimiento de personas, bienes, servicios o actividades
- No creación de impuestos que generen dentro de su jurisdicción territorial privilegios para sus residentes o tratamientos discriminatorios a personas que no lo son.
- Prever que no estén alcanzados por Impuestos a la propiedad, su transferencia o la sucesión a cualquier título Bienes inmuebles y muebles sujetos a registro del:
 - Estado
 - Misiones Diplomáticas acreditadas en el país
 - Misiones consulares acreditadas en el país
 - Organismos Internacionales

Siendo importante considerar los casos señalados en la disposición adicional primera de la Ley N° 31 (Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Ibañez”, 2010)²² que define que en ningún caso las Leyes de creación, modificación o supresión podrán establecer:

- Procedimientos jurisdiccionales
- Tipificar ilícitos tributarios
- Establecer sanciones.

Aspectos que deben ser aplicados según las previsiones del Código Tributario, tal y como lo establece el Art. 17 de la Ley N° 154 (Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, 2011)²³.

Esto ratifica el principio de legalidad o reserva de Ley establecido en el Art. 6 del Código Tributario (Ley N° 2492 “Código Tributario”, 2003)²⁴ que establece que **SÓLO LA LEY** puede:

1. 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.
2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.
3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.
4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.
5. *Establecer los procedimientos jurisdiccionales.*
6. *Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.*
7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias.
8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.

Asimismo y complementando esta condición, también se debe considerar el Art. 19 del Código Tributario (Ley N° 2492 “Código Tributario”, 2003)²⁵ que determina que cualquier exención que se desee otorgar debe ser establecida expresamente por Ley, especificando las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

22 Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Ibañez”. (2010). Gaceta Oficial de Bolivia.

23 Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos. (2011). Gaceta Oficial de Bolivia.

24 Ley 2492 “Código Tributario”. (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.

25 Ley 2492 “Código Tributario”. (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.

Los proyectos de creación y/o modificación de impuestos, podrán ser propuestos a iniciativa del órgano legislativo o del órgano ejecutivo de los Gobiernos Autónomos Municipales, así como por parte de la ciudadanía, que deberán presentar su iniciativa ante el Concejo Municipal o al Órgano Ejecutivo de los Gobiernos Municipales.

Haciendo un paréntesis en este punto, es importante analizar la posibilidad que la Ley, en este nuevo contexto normativo, brinda a la ciudadanía de presentar iniciativas respecto a la creación y/o modificación de impuestos, aspecto que podría romper con el concepto de potestad tributaria, ya que no se debe olvidar que la misma se refleja en la facultad que tiene el Estado de generar tributos (en este caso impuestos) de forma unilateral, prescindiendo de la voluntad de los obligados. En este contexto, difícilmente la ciudadanía podría proponer la creación de un impuesto, toda vez que iría en contra de sus intereses, adicionalmente en caso de proponer la modificación o supresión de un impuesto, en busca de un mayor beneficio, estaría afectando la finalidad recaudatoria de los impuestos, manifestada en la necesidad de la Administración Tributaria de obtener fondos para atender las necesidades de la misma ciudadanía. Asimismo, se pueden generar solicitudes por parte de sectores de la población que buscando un beneficio, afecten a otros sectores, siendo en este caso el legislador quien debería evaluar la propuesta para aceptarla o rechazarla.

Retomando la temática sobre el alcance de las facultades tributarias municipales, toda propuesta de creación y/o modificación de impuestos será canalizada a través del Órgano Ejecutivo del Gobierno Autónomo Municipal, debiendo contar previamente con una evaluación y justificación técnica, económica y legal, para posteriormente remitir la propuesta a la Autoridad Fiscal (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas), quien validará el cumplimiento de los requisitos establecidos en el Art. 20 de la Ley N° 154, la clasificación de los hechos generadores del dominio tributario municipal y los límites establecidos en el parágrafo IV de la Constitución Política del Estado, en base a esta validación emitirá informe favorable o desfavorable según corresponda. Con el informe técnico favorable de la Autoridad Fiscal, los Gobiernos Autónomos Municipales, mediante Ley Municipal emitida por el Consejo Municipal, aprobarán el proyecto de ley de creación y/o modificación de impuestos.

Toda Ley aprobada por cualquier Gobierno Autónomo Municipal, de acuerdo a lo establecido en el Art. 3 del Código Tributario, entrará en vigencia a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa. Asimismo, en tanto la Administración Tributaria no cuente con órganos de difusión propios, será válida la publicación realizada en al menos un medio de prensa de circulación nacional, según lo aprobado en el Art. 2 del Decreto Supremo N° 27310. Una vez publicada la Ley se deberá remitir una copia a la Autoridad Fiscal dependiente del nivel central del Estado.

II. CREACIÓN DE TASAS, CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y PATENTES MUNICIPALES

En el caso particular de los tributos mencionados en el presente punto, la normativa se remite específicamente a lo establecido en el numeral 20 del Art. 302 y parágrafos I y IV del Art. 323 de la Constitución Política del Estado, a las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Báñez” y al Código Tributario, siendo necesario que las mismas sean aprobadas mediante Ley Municipal, previa emisión de informe técnico favorable emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en base al cual el Consejo Municipal aprobará la Ley y el Ejecutivo Municipal la promulgará y publicará de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario para que entren en vigencia.

3. PROCESO PARA ASUMIR LAS FACULTADES MUNICIPALES

Luego de haber identificado las facultades y alcances otorgados a los Municipios en el ámbito tributario, corresponde realizar un análisis sobre la forma en que a la fecha los Gobiernos Autónomos Municipales han asumido estas facultades y hasta qué punto se ha logrado cumplir con el alcance de las mismas.

De acuerdo a información existente en la página web del Viceministerio de Política Tributaria a partir de la gestión 2011 hasta la fecha, de un total de 339 Municipios existentes en el país, solamente 28 Municipios cuentan con informe favorable emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, específicamente para el **Impuesto Municipal a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores**, así como para el **Impuesto Municipal a las Transferencias Onerosas de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores**, los cuales se detallan en Anexo I.

Los demás Gobiernos Municipales siguen aplicando la Ley N° 843 y sus reglamentos, tal y como lo prevé la Disposición Transitoria Tercera de la Ley N° 154²⁶ que establece textualmente “se mantiene la vigencia del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA), el Impuesto Municipal a las Transferencias (IMT) y el Impuesto al Consumo Específico (ICE) para efectos de gravar la chicha de maíz, establecidos por ley vigente, hasta que los Gobiernos Autónomos Municipales establezcan sus propios impuestos a la propiedad y transferencia de bienes inmuebles y vehículos automotores, y al consumo específico de la chicha de maíz, con arreglo a esta Ley”.

Los primeros Gobiernos Autónomos Municipales en promulgar su Ley de creación de impuestos fueron los de La Paz, Santa Cruz y Tarija el año 2011, quienes replicaron en el contenido de su normativa lo establecido en la Ley 843, con algunas modificaciones que no afectaron de forma profunda la administración y cobro de estos impuestos, aspecto que permitió asumir sus nuevas competencias de creación de impuestos sin afectar de manera radical a los contribuyentes. Esa es la línea que en general han adoptado los Municipios que a la fecha ya cuentan con sus Leyes aprobadas.

Si bien las nuevas leyes permitieron a los Municipios asumir su competencia en cuanto a la creación de tributos, sin embargo se pueden identificar debilidades al momento de dar cumplimiento a los procedimientos y requisitos previstos en la Ley para crear, modificar o suprimir impuestos, esta misma debilidad se refleja en el diseño de los elementos constitutivos del impuesto, situación que conlleva riesgos al momento de aplicar sus normas, pudiendo afectar la gestión tributaria.

Estos aspectos, no permiten a los Municipios aprovechar plenamente la oportunidad para realizar un análisis sobre las condiciones internas de su jurisdicción, sus características y en base a este análisis diseñar políticas fiscales que les brinden la posibilidad de elaborar leyes que respondan a sus necesidades, mejorando el nivel de ingresos, fortaleciendo la administración tributaria municipal y mejorando la gestión municipal en su conjunto.

Por lo antes mencionado, se hace necesario y vital priorizar en los Gobiernos Municipales la capacitación sobre normativa y temas tributarios, para que puedan asumir plenamente su facultad de crear tributos.

Como se puede observar, el proceso autonómico que otorga mayores facultades a los Municipios en el ámbito tributario se ha iniciado con algunos inconvenientes, sin embargo, son los primeros pasos que están permitiendo fortalecer a los niveles subnacionales del Estado, brindando a los Gobiernos Municipales mejorar su gestión y a través de su normativa incrementar sus recaudaciones por concepto de tributos.

Este proceso, se convierte también para el nivel central del Estado en un reto, para que a través de las instituciones competentes se brinde un mayor apoyo a los Municipios, capacitándolos y brindándoles asesoramiento para garantizar el cumplimiento de la normativa al momento de asumir sus competencias, generando conciencia de las responsabilidades y obligaciones que tienen, pero manteniendo siempre un accionar coordinado a nivel nacional.

4. PARTICIPACIÓN DEL REGISTRO ÚNICO PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL - RUAT EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL

El Registro Único para la Administración Tributaria Municipal – RUAT, es una entidad pública descentralizada, sin fines de lucro que tiene como misión institucional “Diseñar, desarrollar y administrar sistemas informáticos que permitan a los Gobiernos Municipales, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y Policía Nacional cumplir con las atribuciones conferidas por Ley en lo referido a tributos e ingresos propios.”

En el marco de esta misión, hasta la fecha ha dotado a los Gobiernos Municipales las herramientas tecnológicas que les permite adecuar su gestión tributaria para la aplicación de sus Leyes Municipales, de manera que los contribuyentes puedan dar continuidad al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

26 Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos. (2011). Gaceta Oficial de Bolivia.

El modelo de gestión que aplica el RUAT con relación a los servicios que brinda, ha permitido fortalecer a las administraciones tributarias municipales, logrando mejorar la atención a los contribuyentes y facilitando el cobro de tributos a través de un sistema informático integrado que permite realizar pagos en cualquier lugar del país a través de la red bancaria autorizada, cajeros automáticos y pagos por internet que posibilita el pago de tributos desde cualquier lugar del mundo.

Ha posibilitado la aplicación de las mejores prácticas tributarias municipales en los Municipios que utilizan sus servicios, así como la estandarización de la normativa tributaria para su aplicación de manera uniforme en todos los Municipios, a través de los sistemas informáticos desarrollados en plataformas tecnológicas de última generación, que garantizan la seguridad e integridad de la información, lo cual se respalda con 19 años de experiencia en el desarrollo de sistemas informáticos para el ámbito tributario municipal.

Dentro del contexto generado por la aprobación de la Constitución Política del Estado y el proceso que siguen los Municipios para asumir las facultades y competencias que esta norma les otorga, el rol del RUAT ha sido importante, toda vez que ha coadyuvado a los Municipios para asumir estas nuevas competencias.

El marco normativo en que fueron desarrollados los sistemas informáticos del RUAT estaban relacionados al Código Tributario y la Ley N° 843 de aplicación a nivel nacional, por tanto respondían a una normativa única, sin embargo con la aprobación de las Leyes de creación de impuestos por parte de los Municipios, ha sido necesario modificar la lógica de atención de requerimientos realizados por los Gobiernos Municipales, siendo necesario realizar a los sistemas informáticos los ajustes mínimos requeridos, en tiempos muy cortos, para que los Municipios asuman sus facultades. Este cambio, se ha realizado, sin que se afecte de manera directa la atención de los Municipios a los contribuyentes, estando a la fecha trabajando en ajustes mucho más de fondo que respondan a lo normado por cada Municipio.

Asimismo, se ha brindado un asesoramiento tributario que permita a los Municipios enfrentar este nuevo desafío, velando por que los sistemas informáticos cumplan con la normativa vigente.

Este proceso implica el desarrollo de módulos que se adecuen a las necesidades y leyes aprobadas por cada uno de los Municipios, proceso que requiere de tiempo y mucha coordinación.

Una de las características que ha permitido realizar esta transición de una única norma a varias, responde al hecho de que el RUAT también ha asumido en este contexto un rol de coordinación y retroalimentación intermunicipal e interinstitucional, con el fin de evitar la guerra fiscal entre Municipios y garantizar en la medida de lo posible una administración uniforme en todos los Municipios que forman parte del RUAT. Esta coordinación se la realiza a partir de espacios de análisis entre el RUAT, los Gobiernos Municipales y el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas como órgano competente del nivel central del Estado en el ámbito tributario, con el fin de seguir manteniendo un sistema de administración de información único, seguro y confiable, que además permita el crecimiento de todos los Municipios.

A partir del RUAT se han logrado establecer políticas de gestión tributaria de aplicación nacional, que han repercutido de manera directa en la mejora de las recaudaciones por concepto de tributos municipales, sin embargo, aún queda mucho camino por recorrer y se constituye en un reto a cumplir, que con el apoyo de las autoridades municipales y el esfuerzo del personal de la institución se podrá alcanzar y seguir garantizando que la gestión tributaria municipal sea transparente y vaya en el tiempo generando mayores ingresos, que en última instancia son utilizados en beneficio de la ciudadanía.

CONCLUSIONES

Las facultades tributarias otorgadas a los Gobiernos Municipales son resultado de un largo proceso de descentralización que se ha consolidado con la aprobación de la Constitución Política del Estado el año 2009, a través de la cual se abren las puertas del proceso autonómico con mayor fuerza.

A lo largo del tiempo los Municipios han asumido sus competencias principalmente en lo relacionado al cobro y administración de tributos como una potestad tributaria derivada, sin embargo a partir del 2009 con la Constitución

Política del Estado, se amplía esta competencia a la creación de tributos, transformándose en potestad originaria por emerger de la Constitución.

Si bien estas facultades son otorgadas en la gestión 2009, recién a partir de la gestión 2011 los Gobiernos Municipales inician el proceso para asumir estas competencias, a través de la aprobación de sus leyes de creación de impuestos, incluso llegando a ejercer la potestad de condonar deudas ya declaradas en mora.

Las primeras experiencias en cuanto a la creación de impuestos, reflejada en la promulgación de Leyes de 28 Municipios de los 339, nos muestra las debilidades que enfrentan muchos de ellos, donde la principal limitante es el conocimiento de la normativa tributaria y la falta de personal que permita estructurar adecuadamente una Administración Tributaria Municipal capaz de enfrentar estos nuevos retos. Si bien en la mayoría de los casos, las leyes aprobadas contemplan la estructura y contenido de la Ley N° 843 con algunas variantes, el esfuerzo por salir de la misma aun es mínimo, debido a que la creación de un tributo no solo consiste en definir sus elementos constitutivos, sino reglamentar la gestión municipal, siendo necesario contar con recursos, estudios socioeconómicos, capacidad técnica y legislativa, que requieren de apoyo al interior del municipio y desde el nivel central del Estado, sin embargo, esta es una primera experiencia que se irá mejorando con el tiempo.

Esta coyuntura nos permite identificar retos que deben asumir las diferentes instancias de apoyo a los Municipios, siendo el primero la capacitación en cuanto a la normativa que rige para el ámbito tributario. Asimismo, se abre una puerta para lograr que los Municipios más pequeños puedan empezar a generar ingresos propios a partir del cobro de tributos, que hasta hace unos años atrás ni siquiera consideraban dentro de su planificación.

Es en esta realidad que el Registro Único para la Administración Tributaria Municipal (RUAT) a través de la implementación de sus sistemas informáticos desarrollados en el marco de su misión institucional, ha coadyuvado a los Municipios para asumir estas nuevas competencias, modificando la lógica de atención a los Municipios, ajustando los sistemas informáticos, que antes respondían a una sola normativa a nivel nacional, para que puedan responder a los requerimientos establecidos en cada una de las leyes municipales aprobadas, proceso que requiere de tiempo y mucha coordinación, poniendo a disposición de los municipios toda la infraestructura tecnológica de última generación que tiene la institución y 19 años de experiencia en el ámbito tributario municipal.

Finalmente indicar que este es el punto de partida para que los Municipios se fortalezcan, se capaciten y lleguen a asumir sus competencias en pleno conocimiento de la normativa, las responsabilidades que implican estas facultades y también fortaleciendo la gestión tributaria municipal.

BIBLIOGRAFÍA

- Ley N° 2492 “Código Tributario”. (2003). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. (2009). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Baez”. (2010). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley de clasificación y definición de impuestos y de regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio de los gobiernos autónomos. (2011). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Ley N° 482 “Ley de Gobiernos Autónomos Municipales”. (2014). Gaceta Oficial de Bolivia.
- Böhrt, C. (2010). Autonomías Territoriales y Descentralización Administrativa. En K. A. Stiftung, *Bolivia en la senda de la implementación de la Ley arco de Autonomías y Descentralización (LMDA) Evaluación, análisis crítico y perspectivas futuras* (pág. 162). La Paz: Editora Presencia.
- Velásquez, I., & Dips, L. (2010). Evaluación del Proceso de Descentralización en Bolivia Avances, Retrocesos y Perspectivas. En K. A. Stiftung, *Bolivia en la senda de la implementación de la Ley arco de Autonomías y Descentralización (LMDA) Evaluación, análisis crítico y perspectivas futuras* (págs. 319-320). La Paz: Editora Presencia.
- Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.