

# Procedimientos en el ámbito tributario municipal

*Lourdes Cabrera Ormachea*

BOLIVIA

## 1. INTRODUCCIÓN

Una de las funciones principales de la Administración Tributaria, es cumplir con las normas tributarias del sistema tributario boliviano, a través de la emisión de normativas reglamentarias que regulen el procedimiento determinativo, objetivo que permite obtener recursos necesarios para el financiamiento de las necesidades públicas en el ámbito municipal.

Para alcanzar este objetivo, la Administración Tributaria debe contar con procedimientos administrativos tributarios en el marco de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y en la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, que disponen principios tributarios y sobre todo los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

En ese contexto, el presente documento expone la doctrina del Derecho Tributario en cuanto a la determinación tributaria y posteriormente analiza el procedimiento determinativo aplicado en el ámbito municipal y su correspondiente cumplimiento con los principios de legalidad y debido proceso, que de manera anticipada podemos señalar que tiene una incidencia negativa en la gestión de cobro en los municipios debido a que se generan deudas incobrables por la errónea aplicación de la determinación del impuesto, lo cual desincentiva el pago voluntario de los contribuyentes, de hecho en los últimos años, se han incrementado los procesos de impugnación de carácter municipal, que si bien es cierto podría ser a consecuencia de las políticas de fiscalización de las Administraciones Tributarias es también cierto que la determinación no se ha cumplido respetando el principio de reserva de ley y con ello el debido proceso.

Sobre la base de estas premisas, se analiza la doctrina de Derecho Tributario que estudia los aspectos generales del procedimiento determinativo, su naturaleza jurídica, los métodos de determinación y las formas de determinación. Si bien el procedimiento determinativo se origina de dos vías, la primera con la declaración de los impuestos por parte de los sujetos pasivos (determinación por parte del contribuyente), y con la determinación por parte de la Administración Tributaria de acuerdo a sus facultades de verificación, control, fiscalización (Determinación de oficio por parte de la Administración), el presente análisis enfoca al procedimiento de determinación tributaria por parte de la Administración en el ámbito municipal.

Atendiendo a lo anterior, el presente documento basa en la hipótesis de la necesidad de contar con un procedimiento determinativo tributario en el ámbito municipal, que conllevaría a la mejora en la eficiencia de la Administración Tributaria Municipal, aportando mayor seguridad jurídica a la ciudadanía y, a su vez, incrementando las recaudaciones.

Para finalizar y considerando las debilidades que se han venido detectando en el procedimiento determinativo aplicado por las Administraciones Tributarias Municipales, se propone lineamientos para la reglamentación del procedimiento determinativo, identificando las etapas que la conforman y se describe las características que debe

contener y cumplir cada etapa de este procedimiento, con la finalidad de promover la emisión de una norma reglamentaria de determinación tributaria en el marco legal vigente en el país.

## 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

### 2.1 Definición

En la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, encontramos las expresiones de “liquidación” y “determinación” para establecer la obligación tributaria como palabras sinónimas, así por ejemplo, en el artículo 21 (Sujeto Activo) de la citada ley refiere a las facultades del sujeto activo, que entre otras, está la de liquidación y determinación; en los artículos 44 y 45 refieren a la determinación y liquidación sobre base cierta y sobre base presunta; y el artículo 66 faculta específicamente a la Administración Tributaria, entre otras, a la determinación de tributos.

Sin embargo, en el artículo 92 de la Ley 2492 define como “Determinación de la deuda tributaria”, al acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

En ese entendido el término “liquidación” o “determinación” son empleados para establecer la imposición o de determinación del impuesto, es decir, el legislador refiere a ambos términos, como una misma categoría de determinación.

Perfeccionado el hecho generador nace la obligación tributaria, y ésta debe pasar por un procedimiento de liquidación pues la ley enuncia de manera abstracta los presupuestos del tributo y los criterios de su determinación, por lo cual es menester establecer concretamente si ha surgido una deuda impositiva y su importe, o por el contrario establecer su inexistencia.

Por determinación conceptualiza HECTOR VILLEGAS como *“el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)”*.

Del concepto anterior, VILLEGAS extrae los siguientes elementos:

- a. *“Acto”. La determinación tributaria puede estar integrada solamente por un acto singular que puede emanar del obligado o de la administración. Así, en los tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y a indicar la cantidad a ingresar señalada por la ley. Se entiende que el acto emitido por el sujeto activo o pasivo, no es más que reconocer el perfeccionamiento del hecho imponible y por tanto cuantificar la obligación a través del acto.*
- b. *“Conjunto de actos”. En la mayoría de los casos, el amoldamiento de la norma a la situación de las personas dista de ser tan sencillo. Por el contrario, es una operación compleja cuando el tributo es de importe variable “ad valorem” y los pagadores son antes de una cierta envergadura económica con intrincada organización interna y productiva. En tales casos, no bastara con “un acto” sino que se necesitara “un conjunto de actos” mediante los cuales se identificaran los hechos imponibles, se arribara a las magnitudes “bases imponibles” y por fin se podrá, mediante la aplicación de la alícuota, contar con el importe correspondiente. La determinación entonces es más compleja porque lleva a realizar una serie de actos para determinar el tributo, ejemplo los impuestos a la renta y a nivel municipal, los impuestos al patrimonio.*
- c. *“En cada caso particular”. Sabemos que la norma tributaria tiene dos partes diferenciadas: la enunciación de un supuesto hipotético, y un mandato de pago consecuente al acaecimiento factico del supuesto. Como la norma no puede ir mas allá de la enunciación abstracta de la hipótesis, tiene como secuencia una operación posterior mediante la cual se amolda cada vez, a cada acaecimiento factico del supuesto. O como decimos en nuestra definición “en cada caso particular”. De allí nuestro acuerdo con quienes sostienen que la determinación es insustituible y de incluíble cumplimiento.” En este punto podemos citar como ejemplo al Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IMPBI) o Vehículos Automotores (IMPVA), de ámbito municipal, donde ocurrido el hecho generador, la determinación de la obligación tributaria estará dada según las características técnicas de cada*

bien, por tanto su liquidación depende de los factores técnicos aplicados y declarados, para la determinación del impuesto, o la existencia de exención o compensaciones. por tanto se analiza si el acontecimiento se acomoda a la disposición legal y por tanto genera la obligación tributaria para que sea satisfecha por el sujeto pasivo.

- d. *“Si existe una deuda tributaria”. Ante una hipótesis legislativamente plasmada y una circunstancia fácticamente sucedida, surge el interrogante del “an debeatur” (si se debe), para responder al cual será necesario cerciorarse de que el acontecimiento fenoménico encuadró exactamente en la hipótesis. Para responder esta interrogante dentro de un procedimiento determinativo, es necesario establecer que el hecho generador se perfeccionó, tal situación sucede por ejemplo con el Impuesto Municipal a las Transferencias, donde el hecho generador se perfecciona con la traslación del dominio del bien respaldada con la minuta de transferencia, y no antes.*
- e. *“Quien es el obligado”. Asunto también trascendental que debe dilucidar el determinador, atento a la innegable realidad legislativa actual de que no siempre el realizador del hecho imponible, o destinatario legal del tributo, es aquel a quien el legislador coloca en el polo negativo de la relación jurídica tributaria como sujeto pasivo, siendo este último el único vinculado obligacionalmente al fisco.”* Como afirma VILLEGAS, a pesar de ser el realizador el hecho imponible, no es el obligado al pago del impuesto, tal es el caso de los impuestos indirectos.
- f. *“Cuál es el importe de la deuda”. Es el resultado final del proceso, llamados por muchos liquidación, aunque también inescindible con los aspectos anteriores. Si “alguien debe” es necesario dar contenido patrimonial a lo que adeuda. Por eso decimos que el procedimiento puede considerarse por concluido cuando podemos afirmar que “alguien debe tanto”. La respuesta a esta pregunta es el resultado del final del procedimiento de determinación, cual es la “liquidación”, por tanto podemos concluir que el procedimiento fue finalizado cuando podemos afirmar que “alguien debe tanto”, como afirma VILLEGAS.*

En resumen, la determinación es el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material, personal y base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente, está referida a un caso singular, dado que el supuesto hipotético debe concretarse ante su acaecimiento fáctico.

### 3. NATURALEZA JURÍDICA

Existen dos grandes corrientes doctrinarias respecto a la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria, los que sostienen el efecto declarativo de la determinación, donde la obligación tributaria se produce al nacer el hecho imponible, y los que defienden el efecto constitutivo, la obligación tributaria se establece al practicarse la determinación.

#### 3.1. Efecto declarativo

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y valoración tributaria de los elementos constitutivos del tributo (objeto, sujeto, hecho generador, base de cálculo), con la consiguiente aplicación de la alícuota y la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria.

Destaca VILLEGAS, *“En la posición opuesta están aquellos autores que sostiene que la determinación tiene carácter declarativo. Se afirma que la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible, y por tanto, mediante la determinación sólo se declara algo que preexiste de antemano. De esto se deduce que la función de la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación, pero en modo alguno su nacimiento depende de que se produzca la determinación. Sostienen estas tesis numerosos autores, entre los cuales podemos mencionar a Trotabas, Giannini, Francisco Martínez, Jarach, Giuliani Fonrouge, etc.”*

Es de esta manera que VILLEGAS enfatiza, *“Porque si bien es cierto que al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro, sólo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por suma exigible y a veces líquida. Por ello decimos que la determinación es una fase ineludible para la culminación debida de la relación jurídica tributaria sustancial, aunque le neguemos un carácter sustancialmente constitutivo.”*

Concluye indicando que *“Concluimos entonces en que la determinación no hace nacer la obligación tributaria, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía solo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. Es decir, que el verdadero efecto de la determinación es el de ratificar que cuando se produjo el hecho imponible nació realmente la obligación tributaria.”*

Ratificando esta postura, DINO JARACH manifiesta que *“el momento de creación de la obligación tributaria es la verificación del hecho imponible, es decir la concreción, en la realidad de la vida, de esas circunstancias que abstractamente ha definido el legislador, y este nacimiento no está supeditado a ninguna comprobación, declaración, determinación o resolución...”*.

Como se puede advertir, el fundamento central de esta teoría, se basa en que la obligación tributaria surge en el momento en que se verifica el perfeccionamiento del hecho imponible, presupuesto previsto en la ley y por ende sujeto a determinación tributaria. Por consiguiente, la determinación de la obligación tributaria se produce una vez perfeccionado el hecho generador, entonces, independientemente de la actividad de la Administración Tributaria, dicha determinación será cierta, líquida y exigible, cuando se tenga la cuantificación final del tributo.

Por ello, la determinación efectuada por el Fisco se reduce a un acto formal en virtud del cual se reconoce y califica el presupuesto como elemento idóneo y causa suficiente para el surgimiento de la obligación tributaria a cargo de un sujeto determinado. La determinación de la Administración Tributaria, es meramente gestora, pues no impone el tributo sino realiza la liquidación.

### 3.2. Efecto constitutivo

La tesis principal de esta posición se basa en la distinción de los tributos instantáneos y los diferidos. Los primeros son los perfeccionados en forma inmediata sucedido el hecho generador se paga la obligación tributaria, por tanto no están sometido a un procedimiento determinativo, en cambio los segundos, están sometidos a un acto determinativo para constituir la obligación tributaria.

Señala VILLEGAS, *“Según algunos autores, la determinación tiene carácter constitutivo. Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. Antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pre tributario, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación. Es decir, conforme a esta teoría, que mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido. Se adhiere a esta postura gran parte de la doctrina italiana: Ingresso, Allorio, Griziotti, Rotondi, Berliri y otros.”*

Este pensamiento se funda en que es imprescindible que exista un acto expreso de la Administración Tributaria, para establecer la existencia y precisar el monto de la obligación tributaria, y a partir de ese momento el tributo determinado se constituye exigible, vincula directamente a la Administración con la actividad administrativa, de liquidación o determinación, en consecuencia, la obligación tributaria no nace hasta tanto no se produzca el acto de determinación.

### 3.3 Valoración de las teorías

Corresponde analizar entonces si la determinación de la obligación tributaria tiene carácter declarativo o es constitutivo.

Desde la perspectiva constitutiva, podemos indicar que la obligación tributaria nace al momento de emitirse el acto administrativo por el fisco, es decir que no es suficiente que sólo se perfeccione el hecho generador. Este criterio contraviene el principio de reserva legal en materia tributaria, el mismo que es recogido en el artículo 6 de la Ley 2492, que establece que sólo la ley puede crear, modificar o suprimir un tributo, 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, por consiguiente se puede afirmar que esta teoría se enfrenta al principio de reserva legal porque se está condicionando a la determinación el perfeccionamiento del hecho imponible.

En cambio, el criterio declarativo, sostiene que nace la obligación tributaria al producirse el hecho generador, es decir se determina de algo preexisten, donde el accionar de la Administración tributaria puede dirigirse hacer efectiva la

deuda tributaria siempre que dicha deuda exista y devenga del perfeccionamiento del hecho generador del impuesto, por lo que los actos de la Administración Tributaria se orientan a dar efectividad a una obligación cuya existencia y contenido han sido ya determinados por la ley, con ello la facultada de determinación de la Administración Tributaria es necesaria para dar la efectividad y ejecutar las obligaciones tributaria y no así para dar efectividad al nacimiento del hecho generador.

Este criterio declarativo, ha sido reconocido por varios doctrinarios y por el mismo VILLEGAS, entre ellos Trotabas, Giannini, Francisco Martínez, Jarach, Giuliani Fonrouge, etc., y fue considerado por el Modelo del Código Tributario para América Latina, que es concordante con el Código Tributario Boliviano, por tanto resulta necesario resaltar que a la Administración tributaria le corresponda ser gestora de la aplicación del procedimiento determinativo más no de determinar el momento del perfeccionamiento del hecho generador.

#### **4. CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO- LEY 2492**

En nuestro ordenamiento jurídico, la Ley 2492 constituye la ley marco en materia tributaria para la aplicación del sistema tributario nacional, tanto por Administraciones nacionales como departamentales y municipales, conforme estable la Ley N° 154 de Clasificación y Definición de Impuestos y de Regulación para la Creación y/o Modificación de Impuestos de dominio de los gobiernos autónomos.

En ese entendido, corresponde referirnos al artículo 13 de la Ley 2492, que define a la obligación tributaria como "... *constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.*

Por su parte el artículo 16 de la Ley 2492, define al hecho generador o imponible "... *como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.*"

La base imponible, está definida en el artículo 42 de la Ley 2492, señalando lo siguiente: "*Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar.*

Conforme a la normativa citada la obligación tributaria surge cuando ocurre el hecho generador previsto en la ley, este fundamento del carácter declarativo de la obligación tributaria nace al producirse el presupuesto del hecho generador, estableciéndose la base imponible sobre la cual se aplica la alícuota del impuesto y se obtiene el *quantum* de la deuda. Esta naturaleza declarativa de la determinación se funda al disponer la ley en forma precisa que ocurridos los hechos previstos como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, es decir sin intervención de la Administración Tributaria.

##### **4.1 Procedimientos de determinación tributaria**

La Ley 2492 establece dos métodos de determinación de la obligación tributaria. En el artículo 43 de la citada ley definen estos métodos de la siguiente forma:

1. Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo,
2. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

La Administración Tributaria realizará la determinación sobre base cierta, cuando cuente con documentación e información que respalda el perfeccionamiento del hecho generador y sólo cuando no cuenta con esta información o documentación realizará la determinación sobre base presunta, esto al no haber sido proporcionado por el sujeto pasivo y se presente las circunstancias establecidas en el artículo 44 de la Ley 2492, como ser falta de inscripción en el registro tributario, no presente la declaración jurada, se lleve doble registro contable, entre otros.

Las circunstancias para la determinación sobre base presunta puntualmente dispuestas en la ley, da lugar a que la Administración Tributaria de acuerdo a las amplias facultades que le otorga el Código Tributario pueda ejercer y realizar la determinación de la obligación tributaria, aplicando métodos e inferencias, que debe contener un enlace lógico y directo para establecer que el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir. Las presunciones así determinadas admiten prueba en contrario, es decir, el sujeto pasivo puede demostrar con documentación y respaldo fehaciente que el hecho presumido difiere de los hechos acaecidos de acuerdo a la realidad económica.

En el ámbito municipal, podemos indicar por ejemplo que se puede realizar la determinación sobre base presunta, cuando la Administración verifique que la actividad inscrita en el registro del padrón municipal sea distinta a la realizada.

Ahora bien, definido los métodos para la determinación de la obligación tributaria, vamos a referirnos a las formas de determinación. Existen tres formas de determinación de la obligación tributaria según dispone el artículo 93 de la Ley 2492: la determinada por el contribuyente (sujeto pasivo) a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.; la determinada por la Administración Tributaria (sujeto activo) determinaciones de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley, y la determinación mixta, esta forma de determinación es la que practica la Administración Tributaria en colaboración con el sujeto pasivo, este último aporta los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar.

La determinación tributaria realizada por el sujeto pasivo, es exteriorizada a través de la presentación de la declaración jurada. De acuerdo con el artículo 78 del Código Tributario define a la declaración jurada presentada por los sujetos pasivos, como manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben. Será el sujeto pasivo el responsable de los datos registrados en la declaración jurada, sin perjuicio de su verificación por parte de la Administración o posterior rectificación. En el ámbito municipal, es declaración jurada la presentada por el sujeto pasivo o terceros responsables sobre las características de sus bienes gravados.

La determinación de oficio practicada por la Administración Tributaria, es un procedimiento orientado a la verificación de la declaración jurada presentada por los sujetos pasivos y se encuentra dispuesto en el artículo 95 del Código Tributario. De acuerdo a las facultades que le otorga la ley, la Administración Tributaria inicia el procedimiento de oficio, realizando tareas de verificación, control, investigación y fiscalización de los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo. A este efecto, dictará el acto determinativo (resolución determinativa) que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, esta noción viene a reforzar el carácter declarativo de la determinación.

Cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada correspondiente, en los casos en que está obligado a hacerlo, o cuando en los casos de determinación mixta el sujeto pasivo no aporta los datos que le pide el fisco para concretar el importe del tributo, se inicia la determinación de la obligación tributaria denominada como Determinación en Casos Especiales.

En estas circunstancias la Administración Tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan estableciendo el monto del impuesto y conmina a su pago al sujeto pasivo o tercero responsable, tomando en cuenta el mayor tributo mensual declarado o determinado dentro de los doce (12) periodos inmediatamente anteriores al de la omisión del cumplimiento de esta obligación, seis (6) periodos trimestrales anteriores en el caso de impuestos trimestrales y cuatro (4) periodos anteriores en el caso de impuestos anuales.

Si no se hubieran presentado declaraciones juradas por los periodos citados, se utilizarán las gestiones anteriores no prescritas. De no contarse con la información necesaria para determinar el monto presunto, se determinará la obligación, aplicando lo dispuesto por el Artículo 45 de la Ley N° 2492., es decir sobre base presunta. El importe del monto presunto así calculado, si fuera cancelado por el sujeto pasivo o tercero responsable, se tomará como pago a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda.

Finalmente, corresponde referirnos a la determinación mixta que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo. Se caracteriza por el aporte de información o datos que le solicita el fisco al sujeto pasivo, y este realiza la declaración de dichos datos, posteriormente la Administración sobre la base de los datos proporcionados fija el importe del impuesto a pagar. En nuestro país, esta determinación alcanza a dos impuestos en el ámbito municipal, el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IMPBI e IMPVA), donde constituye la forma normal de determinar los tributos de mayor importancia.

## **5. PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO EN EL ÁMBITO MUNICIPAL**

Como hemos analizado, el procedimiento determinativo es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. Este procedimiento forma parte de las facultades de la Administración Tributaria.

Dentro del procedimiento de determinación, se emiten actos administrativos que constituyen declaraciones unilaterales de voluntad de la Administración Tributaria de acuerdo a las competencias conferidas por el Código Tributario, y que producen efectos jurídicos individuales. Los procedimientos determinativos, al igual que los actos administrativos, son instrumentos de la Administración para la debida aplicación de los tributos.

En el ámbito municipal, mediante norma administrativa de carácter general se podrán establecer la forma, modalidades y procedimientos para determinar la obligación tributaria. Este procedimiento de determinación de los tributos municipales permite a las Administraciones Municipales determinar e ingresar al Tesoro Municipal la obligación tributaria, para ello es importante la emisión de resoluciones u ordenanzas que reglamenten las actuaciones y procedimientos necesarios para llevar a cabo procedimientos de determinación.

En el caso boliviano, las autoridades municipales no han considerado aun de contar con normas reglamentarias del procedimiento determinativo, existiendo la necesidad de regular de manera más efectiva y eficiente posible el mismo para determinar obligaciones tributarias de impuestos dentro su competencia; la falta de un procedimiento reglado ha llevado a realizar determinaciones que vulneran principalmente el principio de reserva legal, y consiguientemente los principios del debido proceso e inseguridad jurídica, como pasaremos analizar más adelante.

Tomando en cuenta que la declaración en el ámbito municipal se inicia con el aporte de datos técnicos proporcionados por los sujetos pasivos, tal es el caso de los impuestos a los inmuebles y vehículos automotores, en este caso la labor de fiscalización será mayor, puesto que se tiene que comprobar la veracidad de los datos declarados por los contribuyentes. No obstante, la Administración Tributaria no revisará todas las declaraciones impositivas, para ello emplea mecanismos para evaluar los riesgos de evasión que le permitirán llevar a cabo inspecciones selectivas. Para realizar esta labor se apoya de las informaciones obtenidas de los contribuyentes y de las tecnologías de información para su procesamiento.

El paso siguiente será el de comprobación de la declaración jurada. La Administración debe comprobar la veracidad de la declaración del contribuyente dando como resultado dos posibles situaciones: reafirmando los datos declarados por el contribuyente o recalculando el impuesto a liquidar oficialmente. Estas fiscalizaciones de la Administración deben estar basadas en aplicación de procedimientos determinativos y en pruebas contrastables.

Seguidamente viene el paso de determinación. La determinación es la forma de iniciación del procedimiento tributario, esta se elabora sobre la base de las declaraciones juradas; este procedimiento se constituye en un conjunto de operaciones que permite llegar a conocer las dimensiones de la base, y que para llegar a realizar estas operaciones existen medios o métodos, que pueden definirse como instrumentos técnicos que hacen posible el tránsito de la base normativa (abstracta) a la base fáctica (concreta).

Los pasos siguientes son la de emisión del acto administrativo de determinación, que contempla el acto administrativo de cargo inicial o preliminar sujeto a presentación de descargos, conocido en nuestra legislación como Vista de Cargo y finalizado la fase de pruebas la respectiva se emite el acto determinativo o Resolución Determinativa que establecerá la existencia de deuda tributaria o su inexistencia.

Los pasos descritos, son aplicados dentro de un proceso de fiscalización, control, verificación, dentro de los cuales se encuentra inmersa la determinación del impuesto que exterioriza la deuda tributaria del tributo omitido ocurrido el hecho generador. En ese entendido, ahora pasaremos al análisis de la determinación y para ello citamos algunos casos concretos de determinación tributaria realizadas por las Administraciones Municipales, los cuales han sido objeto de observación por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) así como el Tribunal Supremo de Justicia, al vulnerarse el principio de reserva de ley, en razón que se determina hechos generadores no enmarcados en la ley, repercutiendo de esta manera en el debido proceso y seguridad jurídica.

### **Caso 1: De la Patente Municipal**

**(RJ AGIT-RJ 0111/2010 La Paz, 26 de marzo de 2010)**

La Administración Municipal inició procedimiento de determinación por la omisión de pago de patentes, correspondiente a la actividad económica que realizaba la empresa SRL, en el domicilio ubicado en la ciudad de El Alto, para tal efecto se emitieron la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa. Fundamentan la Administración Municipal su determinación en el Art. 9-III de la Ley 2492 que se refiere al nacimiento del hecho generador de las patentes municipales, y señala que de acuerdo a las Ordenanzas vigentes para las gestiones: 2001, 2004, 2005 y 2006, se observaron la falta del pago de patentes al verificar dentro del procedimiento de determinación que el hecho generador de la patente de funcionamiento por actividad comercial se perfeccionó sin embargo no fue declarada la obligación tributaria.

El sujeto pasivo por su parte manifestó que de la inspección ocular llevada a cabo se evidenció que el citado inmueble sirve de depósito de mercancía para la empresa recurrente, no existiendo propaganda o publicidad, menos actividad comercial que dé origen al pago de la patente, no siendo legal ni viable que el hecho de que el inmueble sea un depósito, dé origen al nacimiento del hecho generador de la patente por funcionamiento de actividad económica. En cuanto a la Certificación de Funcionamiento de Actividad Económica, señaló que se registró con la Patente N° 1511186691, el depósito de mercancía en el domicilio ubicado en la ciudad de El Alto. Por tanto solicita revocar el acto administrativo determinativo al no haber demostrado la Administración Municipal que se perfeccionó el hecho generador en cuanto al funcionamiento por la actividad económica que supuestamente realizaba la empresa en las gestiones: 2001, 2004, 2005 y 2006 en la ciudad de El Alto.

**Fallo:** La resolución jerárquica como la resolución de alzada, revocan la Resolución Determinativa en virtud a que de conformidad con el principio de legalidad o reserva de ley, establecido en el Art. 6, parágrafo II de la Ley 2492, que dispone que las tasas, o patentes manipules, se crearán, modificarán, exencionarán, condonarán y suprimirán mediante Ordenanza Municipal aprobada por el Honorable Senado Nacional, en consecuencia en el caso presente se evidenció que las Ordenanzas Municipales que cito la Administración Municipal no fueron aprobadas por el órgano legislativo, incumpliendo el principio de legalidad; adicionalmente se verificó la Ordenanza Municipal no incluye dentro la definición de patente municipal los depósitos o almacenes de las empresa, por lo que se debe excluir dentro del alcance de patente municipal, a los depósitos.

Como se evidencia del hecho descrito precedentemente, el acto administrativo fundamentó la determinación de la obligación tributaria configurado un hecho imponible no establecido en la normativa tributaria, liquidando el tributo en cuestión de los períodos fiscales y estableciendo la deuda tributaria prescindiendo del perfeccionamiento del hecho generador. Por lo tanto, las normativas (ordenanzas municipales) en las que se sustentan los reparos de la Administración Municipal, no tienen eficacia jurídica, por no estar debidamente aprobadas mediante Resolución Senatorial, considerando que solo la Ordenanzas Municipales puede definir los elementos constitutivos de las patentes municipales, como es el hecho generador.



**Caso 2: De la excepción del trámite de Licencia de Publicidad Exterior y la exoneración de pago de la Patente de Publicidad Exterior  
(RJ AGIT-RJ 0610/2014 La Paz, 21 de abril de 2014)**

La Administración Tributaria Municipal señaló que la Ordenanza Municipal N° 4612/2013, complementa la Ordenanza Municipal N° 4073, en el Artículo 65, Inciso a), prevé excepciones para letreros de identificación de actividades económicas que no contengan publicidad por patrocinio, no luminosos, de una sola cara, uno por actividad, adosado en la fachada de la edificación o en la parte superior del ingreso de la puerta principal, que tengan medidas de 0.60 de alto, por 2 mts. de largo y que no ocupen una superficie mayor a 1.20 mts. En el caso de estudio, los letreros publicitarios de la Farmacia Philadelfia 1 es un Letrero luminoso Panaflex tipo bandera de dos caras 3x0.80 mts. aproximadamente y una cara 4x1 mts., por lo que no cumplen con los requisitos exigidos en las Ordenanzas Municipales N° 4073/2010, Artículos 17, 27, Numerales 3, 62 y 65, Numeral 4 y 4281/2010, Artículo 28, Anexo 1; 1612/2013.

Por su parte, el recurrente en su Recurso Jerárquico, manifiesta en base a las Ordenanzas Municipales Nos. 4073/2010 y 4612/2013, le conminaron a tramitar la Licencia de Publicidad Exterior, no obstante que las características del letrero de su actividad económica denominado Farmacia Philadelfia 1, cumple con el Artículo 65 de la del Reglamento de Publicidad Exterior aprobado por Ordenanza Municipal N° 4073/2010; Y que la Ordenanza Municipal N° 4369/2012, aprueba exclusivamente la parte normativa y arancelaria para el cobro de las Patentes Municipales correspondientes a la gestión 2011; que en los Artículos 30 y 34, señala que están exentas de esta patente las personas naturales y jurídicas que instalen letreros de identificación al frente del inmueble que ocupan, con la consiguiente excepción de la Licencia de Publicidad Exterior.

**Fallo:** Es menester precisar que en virtud del Principio de Legalidad o Reserva de Ley, previsto en el Artículo 6, Parágrafo 1, de la Ley N° 2492 (CTB), sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios; en ese contexto y en uso de sus facultades conferidas por el Artículo 64 del Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria Municipal emitió el Reglamento de Publicidad Exterior, aprobado mediante Ordenanza Municipal N° 4073/2010, modificado por la Ordenanza Municipal N° 4612/2013 de 12 de marzo de 2013, en plena vigencia, que no formó parte de los argumentos de la Resolución Técnico Administrativa N° P542/2013, para negar lo solicitado por la contribuyente, los que debieron ser plasmados en dicho acto y no recién en su Recurso Jerárquico. Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución de Recurso de Alzada que anula la Resolución Técnico Administrativa, a fin de que la Administración Tributaria Municipal emita nueva Resolución fundamentada en los hechos y la normativa legal vigente aplicable al caso.

En este segundo caso de estudio, corresponde señalar que la Administración Municipal no aplicó su propias Ordenanzas Municipales, por el contrario, únicamente aplicó la Ordenanza Municipal N° 4073/2010 que establece el alcance de las situaciones de hecho para perfeccionar el hecho generador de la patente municipal, sin considerar las modificaciones introducidas en la Ordenanza Municipal N° 4612/2013, entre ellas la disposición de excepciones del pago de la patente. De acuerdo con las normas vigentes hay que entender que la obligación nace al darse el presupuesto del tributo, al producirse las circunstancias de hecho que dan lugar al impuesto, sin embargo estos hechos se encontraran exentas del pago cuando la norma tributaria así lo establezca. En este entendido, la separación de la normativa vigente para constituir presupuestos de hechos fuera de lo previsto por la norma, contraviene el principio de reserva legal establecido en el artículo 6 parágrafo I de la Ley 2492.

Otro aspecto relevante a observar en los procedimientos determinativos llevados a cabo por las Administraciones Tributarias Municipales, es la falta de una línea congruente en la aplicación de la normativa vigente. En algunos procesos de fiscalización para la determinación del impuesto (IPBI), la realiza sobre valor en tablas y en otros sobre valor en libros. A continuación describimos dos casos donde Administración Municipal aplica criterios diferentes para la determinación del IPBI.

**Caso 3: Valor en Libros**

**(RA ARIT - CBA/RA-0402/2014)**

Señala el recurrente que se evidencia que la Administración Tributaria notificó la Orden de Fiscalización N° M-023/2012 el 6 de noviembre de 2012, documento mediante el cual, también le solicitó la presentación de documentación; plano

aprobado de regularización del lote y de construcción del bien inmueble, comprobantes de pago de las gestiones citadas, testimonio de propiedad, formulario de registro catastral, estados financieros y anexos de la cuenta activos fijos de las gestiones fiscalizadas, testimonio de representación, domicilio legal; solicitud que fue cumplida por la empresa; asimismo señala que el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, realizó inspección técnica in situ y finalmente estableció la no correspondencia de los Estados Financieros en los que basa su declaración del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y lo verificado físicamente, por lo la Administración citada solicitó documentación complementaria consistente en el reavalúo técnico, así como la solicitud de presentación de Declaración Jurada rectificatoria, caso contrario señala la Administración que “El incumplimiento al presente requerimiento, reserva el legítimo derecho a la Administración Tributaria Municipal a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta...”.

Por su parte el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba señaló que de la confrontación de la documentación presenta por el sujeto pasivo verificó la existencia de mayor superficie de la construcción declarada, motivo por el cual realizó la inspección técnica de oficio in situ del inmueble y estableció la verdad material con relación a las construcciones existentes y su data, determinando diferencias entre el valor según estados financieros y el avalúo catastral. Para tal efecto realizó las rectificatorias sobre el valor en tablas a partir de la gestión 2006, es decir aplicó el método de determinación presunta a falta de la presentación de la documentación complementaria requerida.

**Fallo:** La ARIT resuelve anular obrados hasta la Vista de cargo fundamentando que no se aplicó el método de determinación correctamente, respecto a la fijación de la base imponible en razón a que la Administración Municipal se limitó a mencionar que por la inexistencia de Folio Real, avalúo realizado al inmueble y reavalúo técnico que respalde el valor según Libros “...se procedió a establecer la rectificatorias sobre base presunta, tomando como valor referencial el avalúo fiscal de la gestión 2006 (Valor tablas) a efecto de ajustarse en lo posible al valor real del terreno y las construcciones; afirmación contradictoria y errada toda vez que el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba contaba con las herramientas y elementos suficientes para realizar la fiscalización utilizando el método de determinación sobre base cierta”.

#### **Caso 4: Valor en tablas**

##### **(Sentencia 173/2013 de 15 de mayo de 2013)**

Señala el recurrente que el Gobierno Municipal, por las gestiones 1999, 2000 y 2001, liquidó y cobró el impuesto sobre el valor en tablas; sin embargo, después de varios años, inició la fiscalización y re-determina (re-liquida) el mismo impuesto, por los mismos inmuebles y de las mismas gestiones, considerando como base imponible el valor declarado por la empresa en sus estados financieros, atribuyéndole la responsabilidad como supuesta omisión de pago, tipificando esa conducta como Evasión, Resolución determinativa que fue confirmada por la Superintendencia Tributaria.

Por su parte, la parte demanda (AGIT) señaló que la Administración Tributaria, conforme los Arts. 66 y 100 de la Ley 2492 efectuó la fiscalización a la empresa, en el que se constató que no declaró el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), conforme establece el Art. 55 de la Ley 843 y las Resoluciones Supremas 219195 de 22/08/00; 220888 de 01/08/01; 221187 de 05/06/02 y 2211726 de 12/05/03, esto es, determinarse el tributo sobre su valor en libros, siendo que el GMS no re-determinó los impuestos; sino que determinó diferencias, toda vez que el contribuyente declaró el IPBI sobre la base del valor en tablas y no así sobre el valor en libros, estableciendo diferencias que originaron la liquidación correcta del tributo.

Fallo: El GMS requirió documentación consistente en: estados financieros, anexos de las cuentas de activo fijo, terrenos, edificios y vehículos, registros de propiedad, formulario de pago de impuestos y facturas de compra de vehículos, minuta de transferencia o póliza de importación, estableciendo que del proceso de fiscalización se verificó que el pago del IPBI por las gestiones 1999 al 2002, fue efectuado sobre valores en tablas y no sobre valores en libros, como establecen las Resoluciones Supremas que reglamentan este tributo.

Respecto a la base imponible del tributo a la propiedad de bienes inmuebles que aplicó la entidad recaudadora, el Art. 54 de la Ley 843, establece que la base imponible del IPBI, se constituirá por el avalúo fiscal, determinado en

cada jurisdicción municipal, en aplicación de las normas catastrales y técnico-tributarias urbanas y rurales emitidas por el poder ejecutivo; empero el mismo compilado normativo, en su Art. 55, prevé que mientras no se practiquen los avalúos fiscales mencionados, la base imponible estará dada por el autoevalúo que practicarán los propietarios de acuerdo a lo que establezca la reglamentación que emitirá el poder ejecutivo, sentando las bases técnicas sobre las que los Gobiernos Municipales recaudarán este impuesto.

Emergente de la precitada disposición legal, se dictaron las Resoluciones Supremas 219195 de 22 de agosto de 2000, 220888 de 1 de agosto de 2001, 221187 de 5 de junio de 2002 y 221726 de 12 de mayo de 2003, normas que establecen que la base imponible para el pago del IPBI para las empresas jurídicas será el valor en libros al 31 de diciembre de la gestión correspondiente, estableciendo que las personas jurídicas que declaren inmuebles en el activo fijo de sus estados financieros, valuados según dispone el Art. 37 del DS 24051. En ese sentido, la empresa al no haber realizado su cálculo conforme a las Resoluciones Supremas, se tiene que la fiscalización y el nuevo cálculo realizado por la Administración Tributaria, es válido y conforme a las disposiciones legales para el cobro del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles.

Finalmente, sobre el principio de reserva de la ley, señala que todo tributo nace de la Ley, siendo su basamento el principio de Legalidad, que en esta materia rige bajo el aforismo: "Nullum tributum sine lege"; es decir: "no hay tributo sin ley", principio entendido dentro del enfoque de los Principios Generales del Derecho Tributario, como un sistema de subordinación a un poder superior o extraordinario que es el Estado, que en el derecho moderno representa la voluntad de la misma sociedad representada. Esta representación, es la que otorga legitimidad al ejercicio del poder del Estado, y por lo mismo, a su potestad tributaria, siendo así que el demandante, al reclamar la vigencia del Principio de Legalidad o de Reserva de la Ley, en el entendido de que el mismo no se reduce a la simple forma; sino también a la parte sustantiva de la Constitución Política del Estado, siendo legítimo el cobro de tributo a la propiedad de bienes inmuebles, al estar previstos por ley, en este caso, el Art. 52 de la Ley 843; de la misma manera legítimo el cálculo de la base imponible sobre el autoevalúo, tomando en cuenta que el mismo también está previsto por norma expresa, por tanto declara improbadamente la demanda.

Como podemos advertir de los casos citados, existe la vulneración al Principio de Reserva Legal, en razón a que la Administración Tributaria Municipal ha determinado tributos y consecuentemente ha establecido sanciones de omisión de pago, sobre hechos generadores que no se encuentran previstos en la ley. La reserva de ley en un Estado constituye un límite a la potestad administrativa y sancionatoria y se traduce en una garantía real para el ciudadano, puesto que en aplicación del principio de derecho, solamente la ley establece el hecho generador de los tributos.

### **5.1 Lineamientos para la reglamentación del procedimiento determinativo en el ámbito Municipal**

La relación tributaria o vínculo tributario existente entre el sujeto Activo y sujeto Pasivo, es una relación de derecho público, puesto que no existe un acuerdo de voluntades sino más bien implica una relación donde la exigencia del impuesto a través de la determinación de la obligación tributaria es una imposición, y su cobro y determinación son facultades otorgadas a la Administración.

La obligación tributaria se establece una vez acaecido el hecho generador, que es el presupuesto fáctico de naturaleza jurídica por la que el legislador definió el momento del perfeccionamiento del mismo para dar lugar a la determinación de la obligación tributaria. Para que se efectivice el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto Pasivo es necesario que se presente la declaración jurada respectiva y su pago correspondiente, en la forma, medios y plazos dispuestos por la normativa vigente. Esta forma de cumplimiento de la obligación tributaria es la que se denomina de "cumplimiento voluntario", donde el contribuyente contribuye de buena fe, y se basa en un principio de colaboración entre el Estado y el contribuyente.

Sin embargo, cuando el contribuyente no presenta la declaración jurada dentro del plazo establecido o esta es presentada con datos incompletos, incorrectos o no actualizados, la Administración puede exigir el pago a través de la aplicación de un procedimiento reglado basado en la Ley 2492.

Este procedimiento debe ser reglamentado tomando en cuenta las diferentes etapas: como la de investigación que abarca:

1. Análisis preliminar de detección de la falta de cumplimiento; en la cual se comprueba la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por el contribuyente, o la falta de estas, se compulsula la declaración por los distintos medios y métodos que cuenta la Administración. La investigación puede arrojar resultados de hechos imponible acaecidos y sujetos pasivos identificados, o hechos imponible dudosos sujetos pasivos no identificados, en este caso se requerirá una verificación para su comprobación y hechos imponible dudosos de cuya investigación se podrá concluir que no existe consecuencias fiscales ni jurídicas.
2. Control, Verificación o Fiscalización, que se inicia con la emisión de una Orden de Verificación o fiscalización y Requerimiento de documentación; cuyo objeto es llegar a la verdad de los hechos, para tal efecto se debe contar con todos los datos necesarios para llegar a una clara, precisa y circunstancia determinación de la obligación tributaria, para ello el Código Tributario otorga a la Administración de amplias facultades para obtener las pruebas necesarias y establecer el acaecimiento del hecho imponible y la cuantificación de la obligación.
3. La de determinación, donde se establece la obligación tributaria y su correspondiente liquidación de la deuda tributaria,
4. La emisión del cargo preliminar y fase de descargos, emisión de la Vista de Cargo y evaluación de descargos
5. La determinación final con la emisión de la Resolución Determinativa, acto administrativo que adquiere carácter declarativo y no constitutivo.

En ese sentido, cuando nos referimos al procedimiento determinativo en el ámbito municipal, nos encontramos en la etapa determinativa de la obligación tributaria de oficio, es decir una vez iniciada la fiscalización o verificación y analizada la documentación proporcionada por el contribuyente o tomando en cuenta ciertos elementos o circunstancias cuando la documentación solicitada no fue proporcionada, el procedimiento determinativo debe considerar los siguientes lineamientos:

1. **Identificación del hecho objeto de determinación.** Una vez analizada y verificada la documentación el funcionario actuante deberá establecer si existen hechos imponible no declarados y que den lugar a la omisión del tributo omitido. En esta fase dependerá de la capacidad y experiencia del profesional actuante que de acuerdo a la facultad emanada por la Administración Tributaria, identificara situaciones de hecho o conjuntos de hechos o circunstancias de hechos que hacen nacer indefectiblemente la obligación tributaria, respaldados con actos, datos, elementos, situaciones y valoraciones, en forma especial relaciones económicas que efectivamente se realicen y permitirán demostrar en forma fehaciente la omisión de tributos y su correspondiente exigibilidad.

En este acápite, corresponde tener presente el Principio de Realidad Económica, consagrado en el artículo 8 del Código Tributario. Este aspecto es de suma importancia ya que en más de una oportunidad las Administraciones Tributarias han dejado de lado este principio, pues no se consideran la relevancia de la operación económica para verificar la naturaleza de la transacción.

2. **Identificación del sujeto pasivo o tercero responsable.** Cualquier persona está sujeta en principio a las obligaciones tributarias contempladas en la normativa legal, contribuyentes, responsables, ciertos o presuntos y terceros; únicamente existe salvedad cuando este establecida en la ley. Por tanto, dentro del procedimiento determinativo se tiene que identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el designado por la ley y no otra persona que no está definida por ley o que la misma la excluye como sujeto pasivo. En el ámbito municipal, si bien se identifica por ejemplo al inmueble sujeto al impuesto a la propiedad, sin embargo es el propietario o el tenedor del inmueble el sujeto pasivo, quien debe cumplir con la obligación tributaria.
3. **Determinación y Liquidación de la obligación tributaria.** La determinación de la base imponible está fijada por ley de acuerdo al tributo fiscalizado, a partir de la fijación de la base se realizará la liquidación de la obligación

tributaria. En ese sentido se debe tener en cuenta que la liquidación deben ser precisa o exacta, pues estas gozan de presunción de legalidad.

Las liquidaciones practicadas dentro del procedimiento determinativo, deben considerar las normas vigentes a momento de verificarse el perfeccionamiento del hecho generador y su respectiva fecha de vencimiento para el pago del tributo, pues esta fijará la cuantía de la deuda tributaria a pagar.

## **6. CONCLUSIONES**

El principio de legalidad debe estar enmarcado en las leyes tributarias de aplicación municipal, conforme a los principios constitucionales, es decir, con una definición suficiente del hecho generador. Los actos administrativos impugnados con procesos administrativos y judiciales evidencia que la falta de definición del hecho generador de los tributos han generado nulidades y anulaciones.

Es importante que los municipios de La Paz, Cochabamba y Santa Cruz y los municipios medianos puedan alinear la política tributaria en el ámbito municipal, de tal manera de contar con normas y procedimientos determinativos homogéneos en el marco de la Constitución Política del Estado Plurinacional y la Ley 2492 Código Tributario boliviano.

Es necesario regular la determinación o liquidación del impuesto como un acto administrativo, que contenga todos los aspectos técnicos y jurídicos para que sean aplicados en procedimientos determinativos de oficio.

Mejorar los sistemas que registro de las obligaciones tributarias y los pagos, con el fin de conocer la cartera o morosidad de los tributos municipales es también una tarea pendiente, considerando que es un instrumento básico para la gestión tributaria. Implementar un sitio web para que los contribuyentes conozcan los impuestos pagados y los que se encuentren en mora, además que permitir verificar la liquidación del tributo considerando que es una determinación de clase mixta.

La capacitación y actualización de los funcionarios encargados de estas funciones de determinación es indispensable, por lo que, es importante realizar cursos y talleres periódicamente.