



## SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0029/2013

Sucre, 4 de enero de 2013

### SALA PLENA

Magistrada Relatora: Soraida Rosario Cháñez Chire

Acción de inconstitucionalidad concreta

Expediente: 01085-2012-03-AIC

Departamento: La Paz

En la acción de inconstitucionalidad concreta interpuesta por Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., representado por Jorge Antonio Salazar Gutiérrez, demandando la inconstitucionalidad del sub numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio, adicionado por RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, al Anexo de la RND 10.0037.07 de la sanción aplicable a las personas jurídicas, por ser presuntamente contrarios a los arts. 8.II, 9.1, 13.I, 14.II, 232 y 311 de la Constitución Política del Estado (CPE).

### I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

#### I.1. Contenido de la acción

Por memorial presentado el 4 de junio de 2012, cursante de fs. 145 a 150 vta., dentro del sumario contravencional seguido por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes de La Paz contra el incidentista -actualmente accionante-, Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A. representado legalmente por Jorge Antonio Salazar Gutiérrez, por el supuesto incumplimiento de deberes formales en Software Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA) "DAVINCI" para dependientes y Agentes de Retención, el accionante interpuso acción de inconstitucionalidad concreta contra el sub numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio, adicionado por RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 al Anexo de la RND 10.0037.07 de la sanción aplicable a las personas jurídicas emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), por ser vulneratorio a los principios de igualdad y no discriminación consagrado en los arts. 8.II, 9.1, 13.I, 14.II, 232 y 311 de la CPE.

Manifiesta, que el SIN, emitió la normativa impugnada donde establece sanciones diferenciadas solamente por la forma de organización económica del administrado -persona natural, empresa unipersonal y persona jurídica- ante el incumplimiento de un idéntico deber formal de información, desconociendo la igualdad entre una persona individual, una empresa unipersonal y una persona jurídica, ya que en ella, ante el incumplimiento de un idéntico deber, a las personas naturales y empresas unipersonales se les impone una sanción de UFV's 1 000.- (mil unidades de fomento a la vivienda), mientras que a las personas jurídicas, donde está Abendroth Internacional Comercial e

Industrial S.A. impone una sanción triple de UFV's3 000.- (tres mil unidades de fomento a la vivienda), donde se observa que no concurre la igualdad y existe discriminación por el solo hecho de ser personas jurídicas; en consecuencia refiere, que una vez resuelto el recurso jerárquico interpuesto y en caso de que sea declarado infundado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la sanción que se les aplicaría sería la establecida en la norma impugnada de inconstitucional, misma que vulnera el principio de igualdad y no discriminación, por lo que solicitó a la Autoridad General de Impugnación Tributaria del departamento de La Paz, promueva la referida acción.

## I.2. Trámite procesal de la acción

### I.2.1. Alegaciones de la otra parte

Mediante proveído de 5 de junio de 2012 (fs. 151), la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dispuso traslado a la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO), La Paz, del SIN, institución que mediante su representante legal Marco Antonio Aguirre Heredia, por memorial de 11 del mismo mes y año (fs. 156 a 160 vta.), respondió a la acción, solicitando su rechazo, arguyendo que: a) El control de constitucionalidad no alcanza a la valoración de los fines, los propósitos, la conveniencia o beneficios que pudiere generar la disposición legal sometida a control; es decir, el Tribunal Constitucional, como órgano encargado del control de constitucionalidad, no tiene a su cargo la evaluación de si son convenientes, oportunos o benéficos los propósitos buscados por las normas impugnadas, su labor se concreta en el control objetivo de inconstitucionalidad de las disposiciones legales impugnadas; b) La acción de inconstitucionalidad abstracta, procede en procesos judiciales o administrativos cuya decisión dependa de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley, estatuto autonómico, carta orgánica, decreto y todo género de ordenanzas o resoluciones no judiciales aplicables a aquellos procesos; en el presente caso, las referidas Resoluciones Sancionatorias, se constituyen en Resoluciones que dieron concluido al proceso sumario contravencional en cuestión, dentro del cual no se interpuso la Acción de Inconstitucionalidad Concreta, más no incide en dicho proceso; c) El Derecho formal o administrativo, está formado por el conjunto de normas que tienen por objeto principal, la oportuna recaudación de tributos por parte de la administración, pero el accionante, no reconoce efectivamente el contenido del derecho formal o administrativo, al querer incumplir la aplicación efectiva de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 que modifica la RND 10.0037.07, incumpliendo y vulnerando el principio de legalidad; las normas administrativas, por imperio de la ley, son de cumplimiento obligatorio y nadie puede argumentar el desconocimiento de ellas, en ese sentido si algún contribuyente creyese que se estaba vulnerando alguno de sus derechos con las Resoluciones Normativas de Directorio señalados, podría haberlos impugnado de acuerdo al art. 130 del Código Tributario Boliviano (CTB), que establece que pueden ser impugnadas en única instancia por asociaciones o entidades representativas dentro de los veinte días de publicadas; d) Los principios tributarios, son los elementos mínimos con los que debe cumplir las contribuciones, cuya existencia es básica en todo Estado de derecho y que está contemplado en el art. 323 de la CPE; en el presente caso, la administración tributaria, en las Resoluciones Normativas de Directorio, observadas, cumplen lo establecido por el principio de la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o de la justicia; los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción al ingreso de que gozan; e) Las personas jurídicas no son iguales a las personas naturales y por lo mismo es evidente que existe una diferenciación en el marco sancionatorio aplicable a los contribuyentes, personas jurídicas, respecto a las personas naturales o empresas unipersonales; no obstante, no existe discriminación al ser esta una medida adecuada en función a la capacidad económica y proporcionalidad del contribuyente y sus

posibilidades administrativas; f) Todas las personas jurídicas tienen exactamente el mismo tratamiento sancionatorio en materia tributaria, por lo que no cabe violación alguna al principio de igualdad; y, g) La sanción establecida en el sub numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 no es contradictoria a los arts. 8, 9, 13, 14, 232 y 311 de la CPE, porque la administración tributaria en cumplimiento al art. 323 cumple con los principios constitucionales tributarios de capacidad económica y proporcionalidad.

## I.2.2. Resolución del Juez consultante

Mediante Resolución AGIT-RAIC/0004/2012 de 14 de junio, cursante de fs. 169 a 172, la Autoridad de Impugnación Tributaria, rechazó la acción de inconstitucionalidad concreta con los siguientes fundamentos: 1) El art. 5 del CTB, enumera dentro las fuentes del derecho tributario, a las disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos; asimismo, el art. 64 de la misma ley, faculta a la administración tributaria, dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de aplicación de las normas tributarias, con la limitación de que bajo ningún precepto podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance de los tributos; 2) El art. 162 del CTB, dispone que la multa aplicable como sanción al incumplimiento de deberes formales irá de cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda a cinco mil Unidades de Fomento a la Vivienda, la cual será establecida mediante normas administrativas; 3) Los arts. 64 y 162 del CTB, facultan a la administración tributaria a establecer mediante normas administrativas el monto de la sanción que se aplicará a la conducta tipificada como incumplimiento a un deber formal, por tanto la RND 10-0030-11 fue emitida en plena observancia del Código Tributario Boliviano; 4) El art. 323 de la CPE, contempla varios principios que rigen la política fiscal, entre ellos los de igualdad invocado por el accionante, misma que tiene un carácter meramente formal, igualdad de derechos, garantías, oportunidades etc., consecuentemente, la igualdad tributaria considera situaciones tales como el hecho de que “el ejercicio de la libertad, constitucionalmente protegida, supone la posibilidad de que los ciudadanos se sitúen en posiciones distintas, unos respecto de otros” (sic), por lo que resulta suficiente señalar que al ser la igualdad un principio consagrado en la Constitución, significa que las normas deban formularse de forma tal que las personas se sometan a un tratamiento idéntico pese a existir diferencias marcadas entre ellas; 5) La capacidad contributiva parte de una apreciación político-social de la riqueza del contribuyente, de tal manera, dicha consideración resulta un límite material para la norma tributaria garantizando la justicia y razonabilidad, de tal manera cada persona contribuye en equitativa proporción a su aptitud económica; por consiguiente, el monto de multa emergente de ilícitos tributarios debe también fijarse en función a las posibilidades económicas de los contribuyentes, tal como se hizo en la RND 10-0030-11; 6) “En cuanto a la proporcionalidad de las multas, es preciso considerar que a partir del principio de “Culpabilidad” consagrado en el Tratado Internacional de Derechos Humanos, que rige en materia penal” (sic), la legislación boliviana en materia punitiva, ha establecido criterios para la graduación de las penas a ser aplicable por el operador de justicia, entre los cuales figura el nivel de educación del autor; en este sentido, el “Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT)”, en su art.162, incluye el grado de cultura del infractor, consecuentemente, la normativa que imponga sanciones debe tomar en consideración la capacidad que tiene el contribuyente de operar conforme a derecho; 7) Por lo mencionado, no ha demostrado ante esta instancia la duda razonable y fundada sobre la constitucionalidad del numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 del SIN, no se ha dado cumplimiento al primer requisito establecido en el Auto Constitucional (AC) 109/2005 para la admisibilidad de la acción de inconstitucionalidad concreta; 8) La Acción de inconstitucionalidad concreta no cumple con el art. 110 incs.1 y 3 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional (LTCP), referido a vinculación del precepto cuya inconstitucionalidad se cuestiona con el derecho que se estima lesionado, a la fundamentación de la inconstitucionalidad y la relevancia que tendría

en la decisión del proceso.

### I.3. Alegaciones del personero del órgano que generó la norma impugnada

Roberto Ugarte Quispaya, en representación del SIN, mediante memorial presentado el 17 de octubre de 2012, cursante de fs. 232 a 237 vta., arguyó lo siguiente: i) El accionante confunde el sentido de la presente acción, denunciando la contradicción entre la normativa tributaria que por cierto no existe; ii) El art. 110 de la LTCP, señala debe ser planteada cuando exista en el proceso una sentencia o resolución final a ser aún dictada; en el caso presente, las Resoluciones Sancionatorias dictaminadas, dieron por concluido el proceso sumario contravencional, dentro del cual no se interpuso la acción de inconstitucionalidad concreta, por lo que ellos tienen la vía expedita de impugnación prevista en el inc. 2) del art. 147 de la Ley 1340 de 28 de mayo de 1992, art. 10 de la Ley 212 y art 143 de la Ley 2492; iii) La Administración Tributaria está facultada para emitir normas de carácter reglamentario u operativo en base al art. 162 del CTB, concordante con el art 40 del Decreto Supremo (DS), 27310 de 9 de enero de 2004, también está facultado a dictar resoluciones contemplando el detalle de las sanciones para cada conducta contraventora; iv) El art. 21 del mismo DS 27310, autoriza a la administración tributaria establecer disposiciones e instrumentos para la implantación de los procedimientos sancionadores; v) El SIN, en aplicación del art. 64 del CTB, tiene las facultades de emitir normas reglamentarias, procedimentales y administrativas de carácter general los efectos de aplicación de las normas tributarias; vi) El accionante, no reconoce efectivamente el contenido del Derecho Formal o Administrativo, al querer incumplir la aplicación efectiva de la RND 10-0030-11 que modifica la RND 10-0037-07, incumpliendo y vulnerando el principio de legalidad y lo determinado por el art. 64 del CTB; vii) Si algún contribuyente consideraba que se estaba vulnerando alguno de sus derechos con las RND 10-0030-11 y 10.0037.07, podía impugnarlas de acuerdo a lo previsto en el art. 130 del CTB, que dice “las normas administrativas que con alcance general dicte la administración tributaria en uso de la facultades que le reconoce este código, respecto de tributos que se hallen a su cargo, podrán ser impugnadas en única instancia por asociaciones o entidades representativas o por personas naturales o jurídicas que carezcan de una entidad representativa, dentro de los 20 días de publicadas...” (sic), por lo que el accionante no puede alegar desconocimiento y que estas normas van en contra de la Constitución, con el solo fin de no pagar las sanciones impuestas y buscar por cualquier medio dilatar el pago interponiendo acciones; viii) La sanción se encuentra establecida en función a los principios de capacidad económica, igualdad y proporcionalidad establecidos en el art. 323 de la CPE; ix) Las sanciones por incumplimiento a deberes formales, no supone la existencia de un impuesto, no surge del no pago en defecto de obligaciones emergentes de conductas que estén gravadas por algún impuesto nacional y que implique la posibilidad de su pago, sino la omisión de un deber formal; x) Debe tenerse en cuenta que existen varios principios tributarios en la doctrina, como son los principios de capacidad, de certidumbre, de “conomidad” y de la economía; en el caso presente, la administración tributaria en las Resoluciones Normativas de Directorio observados cumplen lo establecido por el principio de la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente; xi) Las personas jurídicas no son iguales a las personas naturales, por ello existe una diferenciación en el marco sancionatorio aplicable a los contribuyentes, personas jurídicas respecto a las personas naturales o empresas unipersonales, por ello no existe discriminación, sino, es aplicado en función a la capacidad económica, proporcionalidad y sus posibilidades administrativas y económicas; xii) Todas las personas jurídicas tienen exactamente el mismo tratamiento sancionatorio, por lo que no cabe violación alguna al principio de igualdad, debido a que tanto las personas jurídicas como naturales tienen las mismas posibilidades de presentar descargos dentro el termino de prueba previsto dentro el procedimiento; xiii) El principio de igualdad en materia tributaria, trasciende el sentido original, el cual contiene un carácter

meramente formal; en efecto, no resulta suficiente señalar que al ser la igualdad un principio consagrado en la Constitución Política del Estado, significa que las normas deben formularse de forma tal que las personas se sometan a un tratamiento estrictamente idéntico (igualdad matemática), pese a existir diferencias marcadas entre ellas.

#### I.4. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

Recibido el expediente el 18 de junio de 2012, por la Unidad de Registro de Ingresos y Causas (fs. 173 vta.), la Comisión de Admisión de este Tribunal Constitucional Plurinacional, por AC 0633/2012-CA de 6 de julio (fs. 187 a 192), de acuerdo a la atribución conferida por el art. 202.1 de la CPE, 54.4 y 109 de la LTCP, revocó la Resolución AGIT-RAIC/0002/2012 de 14 de junio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad de Impugnación Tributaria; y admitió la ahora acción de inconstitucionalidad concreta, disponiendo ponerla en conocimiento del Presidente Ejecutivo del SIN, a objeto de que pueda formular los alegatos que considere necesarios, acto procesal que se realizó el 2 de octubre de 2012, conforme informa el formulario de citaciones y notificaciones cursante a fs. 211.

Asimismo, de conformidad al Acuerdo Administrativo TCP-SP-AD-037/2012 de 17 de diciembre, que resuelve: Disponer el receso de actividades por fin de año del Tribunal Constitucional Plurinacional del 24 de diciembre de 2012 a 2 de enero de 2013, con suspensión de plazos procesales, a cuyo efecto la presente Resolución se pronuncia dentro de plazo legal; de la misma forma, al encontrarse con baja médica el Magistrado, Tata Gualberto Cusi Mamani, se habilitó al Magistrado Suplente, Dr. Macario Lahor Cortez Chávez, de conformidad al art. 24.I de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional.

## II. CONCLUSIONES

De la compulsión de los antecedentes que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

II.1. El presente recurso indirecto o incidental de inconstitucionalidad -ahora acción de inconstitucionalidad concreta- se promovió dentro del sumario contravencional iniciado por la GRACO La Paz contra Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A., ahora accionante. (fs. 145 a 150 vta.).

II.2. El sumario contravencional fue iniciado por la GRACO contra Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A, mediante Autos Iniciales de Sumario Contravencionales 1179201641, 1179201642, 1179201643, 1179201644, 1179201645, 1179201646, 1179201647, 1179201648, todos de 1 de agosto de 2011, emitidos por el SIN, a consecuencia de, incumplimiento de deber formal de no presentación de información Software RC-IVA “Da Vinci” del período abril 2008, prevista en el “art. 5° Resolución Normativa de Directorio 10-0029-05 de 14/09/2005, sujeto a sanción establecida en el punto 4.3 del numeral 4 del texto Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07 de 14/12/2007” (sic) (fs. 57 a 64).

II.3. Por memorial de 30 de mayo de 2012, Jorge Antonio Salazar Gutiérrez en representación de Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A, demanda la inconstitucional concreta contra la Sanción establecida en el art. 4.9 de la RND 10-0030-11 adicionada al anexo de la RND 10.0037.07 sobre Gestión Tributaria y Contravenciones porque supone que esa será la sanción que se aplicará en caso de ser confirmado el recurso jerárquico (fs. 145 a 150 vta.).

II.4.El sub numeral 4.9 de la RND 10-0030-11, establece: “Sanción por incumplimiento al deber formal de no presentación de información a través del módulo Da Vinci, por periodo fiscal (agentes de retención) para personas naturales y Empresas Unipersonales UFV's1 000.- para personas Jurídicas UFV's3 000.-” (fs. 230).

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

Corresponde determinar si el sub numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, adicionado al Anexo de la RND 10-0037-07 de la sanción aplicable a las personas jurídicas, emitida por el SIN, es vulneratorio a los principios de igualdad y no discriminación consagrados en los arts. 8.II, 9.1, 13.I, 14.II, 232 y 311 de la CPE. En consecuencia, corresponde a este Tribunal Constitucional Plurinacional pronunciarse respecto a la impugnación referida.

#### III.1.Naturaleza, alcances y requisitos para el análisis de fondo de la acción de inconstitucionalidad concreta

El art. 132 de la CPE, establece que: “Toda persona individual o colectiva afectada por una norma jurídica contraria a la Constitución tendrá derecho a presentar la Acción de Inconstitucionalidad, de acuerdo con los procedimientos establecidos por la ley”. Asimismo, el art. 133 de la Norma Suprema indica: “La sentencia que declare la inconstitucionalidad de una ley, decreto o cualquier género de resolución no judicial, hace inaplicable la norma impugnada y surte plenos efectos respecto a todos”.

Igualmente, el art. 109 de la Ley del LTCP, norma aplicable para la resolución de la presente causa, señala: “La Acción de Inconstitucionalidad Concreta procederá en los procesos judiciales o administrativos cuya decisión dependa de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley, estatuto autonómico, carta orgánica, decreto y todo género de ordenanzas y resoluciones no judiciales aplicables a aquellos procesos. Esta Acción será promovida por el juez, tribunal o autoridad administrativa, de oficio o a instancia de parte”.

En este marco, la SCP 0646/2012 de 23 de julio, respecto a la procedencia de la acción de inconstitucionalidad concreta sostuvo: “...la jurisprudencia constitucional subordinó la procedencia de la acción de inconstitucionalidad concreta a que la norma impugnada se aplique necesariamente a la resolución “final” del proceso judicial o administrativo, impidiendo así el planteamiento de la acción de inconstitucionalidad concreta en ejecución de sentencia (AACC 0393/2010-CA y 0450/2010-CA, entre otras) y en general de todas las normas de carácter adjetivo (AC 0266/2010-CA de 26 de mayo, entre otras), provocando su rechazo en la tramitación de excusas o recusaciones (AACC 0034/2010-CA y 0366/2010-CA), en la tramitación de medidas cautelares (AACC 0028/2010-CA y 0226/2010-CA), respecto a normas que resolverán incidentes (AC 0025/2010-CA de 23 de marzo), normas que regulan notificaciones (AC 0392/2010-CA de 30 de junio), y normas que regulan el término de prueba (AC 0360/2010-CA de 22 de junio, entre otros).

Pero el establecimiento pretoriano de un nuevo requisito restrictivo a la procedencia de la acción de inconstitucionalidad concreta como es que la norma impugnada necesariamente deba aplicarse en la resolución final del proceso judicial o administrativo, ignora que una norma procesal puede condicionar e incluso determinar la decisión de fondo, la garantía del debido proceso incluye el derecho a ser juzgado con normas constitucionales y que la supremacía constitucional no sólo alcanza a normas de carácter sustantivo sino a las de carácter adjetivo, por lo que, corresponde

corregir dicho entendimiento en sentido de que la resolución del proceso judicial o administrativo impugnada referida en la normativa que desarrolla el art. 132 de la CPE, no es necesariamente la que resuelve la decisión final sino también la que es utilizada para resolver incidentes o excepciones”.

### III.2. Respecto a las personas naturales, empresas unipersonales y personas jurídicas

El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio, Edición 35<sup>a</sup> de la gestión 2007, define a las personas naturales y jurídicas de la siguiente manera:

“Persona natural es el hombre o la mujer como sujeto jurídico, con capacidad para ejercer derechos y contraer y cumplir obligaciones”.

“Persona Jurídica son sujetos de derecho y obligaciones que no son la persona natural o física, es decir ni el hombre ni la mujer”.

“Empresa Unipersonal es la que tiene un único dueño, en contraposición a la organización en forma societaria. Se utiliza la expresión aun cuando operen en la empresa otros individuos, en carácter de empleados”.

De lo descrito anteriormente, se extrae que la persona natural es una persona humana que es sujeto de derechos y obligaciones y que a su vez ejerce sus derechos y cumple obligaciones a título personal.

La persona Jurídica es una empresa constituida mediante Escritura Pública que también es sujeto de derechos y obligaciones, pero sus derechos y obligaciones es ejercida por un representante legal.

La empresa unipersonal es aquella que es conformada por un solo propietario, es decir uno solo es propietario pero que a su vez puede estar representada por el mismo o por varios representantes legales.

### III.3. Principios de la política fiscal

La CPE en su art. 323.I, ha establecido principios de la política fiscal cuando instituye lo siguiente: “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”.

Los principios establecidos en la Norma Suprema, son los que rigen la política fiscal en Bolivia y conforme a ellas las personas cualquiera sea su naturaleza, tienen la obligación de contribuir al Estado.

Fernando Perez Royo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, en su libro Derecho Financiero y Tributario, Decima Quinta edición, España, Editorial Aranzadi S.A., año 2005, Pág., 53 al 59, señala como principios constitucionales que rigen al tributo a los siguientes:

#### 1. Principio de capacidad económica.-

Fernando Perez Royo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, en su libro Derecho Financiero y Tributario, Decima Quinta edición, señala que: “El principio de capacidad económica es regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, que consiste en la tributación según la capacidad económica, que guarda estrecha relación con el de la igualdad que representa una de las determinaciones o principios constitutivos del derecho Moderno; el principio de capacidad económica, cumple tres funciones esenciales; de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

## 2.Principio de igualdad.-

El mismo Fernando Perez Royo en su libro referido sostiene que: “El principio de igualdad, constituye un valor no solo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. No es solamente la igualdad formal ante la ley; sino, también la igualdad sustancial y el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva, junto con la libertad”.

Rodolfo R. Spisso en su libro “Derecho Constitucional Tributario, Segunda Edición, Argentina-Buenos Aires, Editorial Depalma-Buenos Aires, año 2000, Pág., 323 y ss. Principios Constitucionales del Gasto Público de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina” señala: “Referirse al principio de igualdad es hablar de uno de los principios básicos surgidos de la Revolución Francesa, que impulsó la sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley.

La igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica y la imparcial aplicación del derecho a todos los hombres constituye los pilares del nuevo sistema, que nace como reacción a los privilegios y discriminaciones”.

## 3.Principio de generalidad.-

Fernando Perez Royo en su libro señalado, indica que: “El principio de generalidad es un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal, que implica que todos tienen la obligación de contribuir que tiene un doble valor o significado: Primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales; Segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a todos los que tengan capacidad económica.

Rodolfo R. Spisso refiriéndose a la generalidad enseña: “Más que proporcionar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad.

Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra.

En esa primera acepción, el vocablo 'igualdad' se identifica con el de generalidad, y responde a la más clásica formulación del principio, en el sentido de igualdad ante la ley”.

## 4.Principio de progresividad.-

Fernando Perez Royo en el libro mencionado refiere: “Se entiende por progresividad, aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza”. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

#### 5.Principio de proporcionalidad y progresividad.-

Rodolfo R. Spisso en su libro, sustenta: ”Proporcionalidad y progresividad es el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de aquellos. Se presenta, así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la existencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.

La progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia sólo pueden estar garantizadas si éste resulta coherente y totalmente integrado con el gasto público, que debe estar dirigido a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución, tendientes a lograr una igualdad de hecho relativa, y complementar a aquél con la prestación de servicios que contribuyan a paliar la regresividad del sistema, cuando técnicamente no sea posible diseñar los impuestos directos conforme a la regla de progresividad”.

#### III.4.Con relación a los ilícitos tributarios y la finalidad del establecimiento de sanciones al incumplimiento de los deberes formales

El CTB, en su Título IV sobre ilícitos tributarios, en el art. 148.I define y clasifica los mismos señalando: “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias...”.

La norma del Código Tributario citado, clasifica a los ilícitos tributarios en contravenciones y delitos.

El art. 160 de la referida ley, a su vez realiza una clasificación de las contravenciones, señalando: “Son contravenciones tributarias:

- 1.Omisión de inscripción en los registros tributarios;
2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
3. Omisión de pago;
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en leyes especiales; (las negrillas son nuestras).

Como se puede apreciar, el Código Tributario Boliviano ha establecido que el incumplimiento de los deberes formales es una contravención tributaria.

A este respecto, el art. 162 del CTB, con referencia al incumplimiento de deberes formales, ha señalado lo siguiente:

“I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde UFV's50.- (cincuenta unidades de fomento a la vivienda) a UFV's5 000.- (cinco mil unidades de fomento a la vivienda).

La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este código las siguientes contravenciones:

- 1)La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria;
- 2)La no emisión de facturas, nota fiscal o documento equivalente verificado en operativos de control tributario; y
- 3)Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial”.

Ahora, es conveniente establecer quiénes pueden cometer esos ilícitos tributarios; a este respecto, la mencionada norma tributaria en su art. 151, ha establecido lo siguiente: “Son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias.

De la comisión de contravenciones tributarias surge la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria y/o por las sanciones que correspondan, las que serán establecidas conforme a los procedimientos del presente Código”.

Conforme a la norma señalada, se tiene que las personas naturales y jurídicas son las que pueden cometer los ilícitos tributarios y ante estos ilícitos se establecen sanciones correspondientes, las mismas a ser aplicadas en observancia de los procedimientos establecidos por dicha ley, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente la Ley de Procedimiento Administrativo conforme el art. 149.I del CTB, cuando señala: “El procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos”.

Ahora, para cada ilícito, la norma tributaria ha instituido diferentes clases de sanciones en su art. 161, cuando establece lo siguiente: “Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

- 1.Multa;
- 2.Clausuras;
- 3.Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;

4. Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General de la República y a los Poderes del Estado que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación bajo responsabilidad funcionaria;

5. Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado;

6. Suspensión temporal de actividades”, existiendo también otras sanciones a ser aplicadas en caso de la comisión de delitos tributarios (art. 176 del CTB) (el resaltado es nuestro).

Como se podrá observar, en el caso particular para la contravención del incumplimiento de deberes formales, se ha establecido el tipo de sanción la multa.

Varios teóricos han coincidido en afirmar que el objetivo del establecimiento de las sanciones tanto por la comisión de delitos tributarios o contravenciones tributarias, resulta siendo proteger la hacienda pública, aunque se ocupen de momentos o etapas diferentes.

La doctrina hace referencia con relación a las contravenciones tributarias, a una distinción entre el incumplimiento de deberes formales y materiales, y señala que en el caso de los primeros, lo que se protege específicamente, es el cumplimiento de los deberes de colaboración, mientras que con las sanciones a los deberes materiales (pago propiamente del tributo) lo que se somete a tutela es el ingreso en sí mismo o, dicho de otro modo, la renta fiscal.

Señala que: “Es que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no se identifica sólo con el pago del tributo, sino que, tal como señala el profesor español J.J. Zornoza Perez, “... también con la actuación de una amplia gama de prestaciones colaterales o instrumentales respecto de la satisfacción del interés primario a la exacción.” Es decir, existen deberes de colaboración más allá de mero pago del tributo que forman parte de las obligaciones a cargo del contribuyente que participan del deber de contribuir que tienen los ciudadanos.”

La finalidad, de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna

La potestad sancionadora con la que cuenta el Estado se encuentra legitimada, según la moderna concepción del Estado de derecho, en los valores y principios de la Constitución.

### III.5. Con relación al principio de igualdad y no discriminación

La Constitución Política del Estado, en su art. 8.II, sustenta al principio de igualdad como a uno de los valores del Estado, señalando lo siguiente: “El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienestar social, para vivir bien.”

El art 9.2 de la Norma Suprema, establece que uno de los fines y esenciales del Estado es la igualdad ilustrando lo siguiente: “Garantizar el bienestar, el desarrollo, la seguridad y la protección e igual dignidad de las personas, las naciones, los pueblos y las comunidades, y fomentar el respeto mutuo y el dialogo intracultural, intercultural y plurilingüe”.

Finalmente, en el art 14.I y II la CPE, se establece como derecho fundamental de las personas a la igualdad, cuando señala que:

“I. Todo ser humano tiene personalidad y capacidad jurídica con arreglo a las leyes y gozan de los derechos reconocidos por esta Constitución, sin distinción alguna.

II. El Estado Prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad de los derechos de toda persona”.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), en su Art. 26, instituye: “Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualesquier otra condición social”.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, en su art. 7 manifiesta que: “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional también se ha referido a la igualdad; así, la SC 83/2000 de 24 de noviembre, sobre la igualdad establece: “...En primer lugar, debe tomarse en cuenta que la igualdad, en su genuino sentido, no consiste en la ausencia de toda distinción respecto de situaciones diferentes, sino precisamente en el adecuado trato a los fenómenos que surgen en el seno de la sociedad, diferenciando las hipótesis que exigen una misma respuesta de la ley y de la autoridad, pues respecto de estas, la norma razonable no debe responder al igualitarismo ciego -lo que quebrantaría la igualdad- sino primordialmente al equilibrio que impone un trato diferente para circunstancias no coincidentes, lo que significa que la igualdad no consiste en la identidad absoluta, sino en la proporcionalidad equivalente entre dos o más entes, es decir, en dar a cada cual lo adecuado según las circunstancias de tiempo, modo y lugar. En segundo término porque precisamente, sobre esa base de interpretación del principio de igualdad es que se justifica una atención especial y prioritaria en el sorteo y resolución de los expedientes de aquellos procesos penales con procesados privados de su libertad...” (las negrillas son nuestras).

En esa línea la SC 0022/2006 de 18 de abril, determina: “...el principio de igualdad, cuya proclamación constituye la garantía de no discriminación por razones de 'raza, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen, condición económica o social, u otra cualquiera'; texto constitucional del cual se extrae una precisa enunciación de las causas por las que no se puede generar discriminación, así como un mandato abierto que proyecta la prohibición de discriminación a un alcance casi absoluto, de tal modo que nadie puede ser discriminado por motivo alguno que no sea justificado; al mismo tiempo, el principio de igualdad, en un sentido acorde con el estado social y democrático de derecho, que consagra el deber estatal de equilibrar las diferencias sociales, tiene una naturaleza que lo proyecta como un mecanismo de equilibrio; por

ello en la DC 0002/2001, de 8 de mayo, se estableció lo siguiente: '(...) el derecho a la igualdad consagrado en el art. 6 de la Constitución Política del Estado, exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; no prohibiendo tal principio dar un tratamiento distinto a situaciones razonablemente desiguales,; siempre que ello obedezca a una causa justificada, esencialmente apreciada desde la perspectiva del hecho y la situación de las personas, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta. Conforme a esto, el principio de igualdad protege a la persona frente a discriminaciones arbitrarias, irracionales; predica la identidad de los iguales y la diferencia entre los desiguales, superando así el concepto de la igualdad de la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta (...); razonamiento que ha consolidado el nuevo Estado Social y Democrático de Derecho, proclamado por las normas del art. 1 de la CPE, en que se ha instituido Bolivia después de la reforma constitucional de 2004; pues el fin de tal forma de organización y adopción de dichos principios, implica el acogimiento del principio de igualdad con su contenido intrínseco destinado a procurar el equilibrio en las relaciones entre las personas” (las negrillas nos pertenecen).

Por su parte, la Declaración Constitucional 0002/2001 de 8 de mayo, señala: “el derecho a la igualdad consagrado en el art. 6 de la Constitución Política del Estado, exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; no prohibiendo tal principio dar un tratamiento distinto a situaciones razonablemente desiguales,; siempre que ello obedezca a una causa justificada, esencialmente apreciada desde la perspectiva del hecho y la situación de las personas, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta. Conforme a esto, el principio de igualdad protege a la persona frente a discriminaciones arbitrarias, irracionales; predica la identidad de los iguales y la diferencia entre los desiguales, superando así el concepto de la igualdad de la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta; en este sentido, la fórmula adoptada por el proyecto de ley consultado, se enmarca dentro del sistema de valores superiores que consagra la norma suprema del País: Igualdad y solidaridad” (las negrillas son ilustrativas).

Finalmente, la SC 0049/2003 de 21 de mayo, expresa: “...Es cierto que el mandato de igualdad en la formulación del derecho exige que todos sean tratados igual por el legislador. Pero esto no significa que el legislador ha de colocar a todos en las mismas posiciones jurídicas ni que tenga que procurar que todos presenten las mismas propiedades naturales ni que todos se encuentren en las mismas situaciones fácticas. El principio general de igualdad dirigido al legislador no puede exigir que todos deban ser tratados exactamente de la misma manera y tampoco que todos deban ser iguales en todos los aspectos. Entonces, el medio idóneo para que el legislador cumpla con el mandato de este principio es aplicando la máxima o fórmula clásica: 'se debe tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual'. En eso consiste la verdadera igualdad. A quienes presentan similares condiciones, situaciones, coyunturas, circunstancias, etc., se les puede tratar igualmente; pero, cuando existen diferencias profundas y objetivas que no pueden dejarse de lado, se debe tratar en forma desigual, porque solamente de esa manera podrá establecerse un equilibrio entre ambas partes. La Ley es la que tiene que establecer los casos, formas y alcances de los tratamientos desiguales.

En consecuencia, no toda desigualdad constituye necesariamente, una discriminación, la igualdad sólo se viola si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse según la finalidad y los efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Siguiendo ese pensamiento, la actuación del poder público que implique tratos diferentes, debe reunir una serie de características para que no sea discriminatoria, el examen de la existencia de tales características en una situación dada, es lo que se conoce como test de igualdad, que es utilizado ampliamente en Tribunales y Cortes Constitucionales de otros países para determinar si existe o no vulneración del principio de igualdad en una disposición legal.

En la doctrina, se señalan los siguientes aspectos constitutivos de la justificación de un trato diferenciado (test de igualdad), para que no constituya un trato discriminatorio:

- 1) La diferencia de los supuestos de hecho, que en el caso de la relación empleador-trabajador, está plenamente demostrada desde el ámbito económico y social, a más del carácter de relación de dependencia y subordinación que nace entre ellos desde la aparición de su nexo;
- 2) La finalidad de la diferencia de trato, que debe ser legal y justa. La protección especial que la Ley brinda al trabajador se traduce, entre otros aspectos, en la inversión de la prueba, o sea que sea el empleador el encargado de desvirtuar lo que sustenta el trabajador en su demanda, pues por la relación de dependencia que existe entre el primero y el segundo puede resultar en que el trabajador no cuente con ningún documento por el que pueda demostrar la existencia de tal relación, haciendo difícil, sino imposible, lograr un resultado favorable en sus peticiones, o que el Juez cuente con los elementos imprescindibles para adoptar una decisión;
- 3) La validez constitucional del sentido propuesto (que la diferenciación sea admisible), o lo que también denominan algunos autores como razonabilidad. Lo que se pretende con la inversión de la prueba en materia laboral es evitar que el empleador, que se encuentra en ventaja económica, social y fáctica frente al trabajador, desconozca los derechos de éste, mediante, por ejemplo, la ocultación de documentos o la negativa de proporcionárselos, etc.;
- 4) La eficacia de la relación entre hechos, norma y fin, o sea, que exista racionalidad en el trato diferente. Esta calidad, distinta a la razonabilidad, consiste en la adecuación del medio a los fines perseguidos, o sea, que exista una conexión efectiva entre el trato diferente que se impone, el supuesto de hecho que lo justifica y la finalidad que se persigue. Para delimitar el significado de razonabilidad y racionalidad, se debe puntualizar que la primera apunta a una finalidad legítima, mientras que la segunda, a una finalidad lógica. En el caso analizado, resulta racional disponer que sea el empleador, que cuenta con toda la documentación necesaria sobre la relación que se ha suscitado con el trabajador, quien aporte lo necesario para desvirtuar lo que asevera el demandante;
- 5) La proporcionalidad, que implica que la relación o concatenación de todos los anteriores factores sea proporcional, que no se ponga en total desventaja a un sector, que la solución contra la desigualdad evidente no genere una circunstancia de nueva desigualdad. El hecho de que tenga que ser el empleador demandado el que desvirtúe los extremos de la demanda laboral, no significa ninguna situación que vaya en contra de sus intereses, puesto que tendrá la oportunidad de

demostrar lo que considere pertinente en el caso concreto” (las negrillas son nuestras).

La jurisprudencia desarrollada, ha establecido en primer término, que el principio de igualdad, exige que todos deben ser tratados de forma igual; pero, dentro de esa generalidad, debe proporcionarse trato igual a aquellos entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, situación y distinto trato a aquellos de características desiguales, por las condiciones en el medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; es decir, establece que debe existir trato igual entre iguales y trato diferente entre los desiguales.

En segundo término han establecido también, que el trato diferenciado entre desiguales no constituye un trato discriminatorio y para ello, debe tener elementos justificativos entre los que se ha señalado a: 1) La diferencia de los supuestos de hecho; 2) La finalidad de la diferencia de trato, que debe ser legal y justa ; 3) La validez constitucional del sentido propuesto (que la diferenciación sea admisible), o lo que también denominan algunos autores como razonabilidad; 4) La eficacia de la relación entre hechos, norma y fin, o sea, que exista racionalidad en el trato diferente; 5) La proporcionalidad, que implica que la relación de todos los anteriores factores sea proporcional, que no se ponga en total desventaja a un sector, que la solución contra la desigualdad evidente no genere una circunstancia de nueva desigualdad.

### III.6.El examen de constitucionalidad

#### III.6.1.De la Resolución Normativa de Directorio en análisis

En el presente caso se denuncia la inconstitucionalidad del sub numeral 4.9 de la RND 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, adicionado a la RND 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, por ser vulneratorio a los principios de igualdad y no discriminación consagrados en los arts. 8.II, 9.1, 13.I, 14.II, 232 y 311 de la CPE, porque a través de ella se impone sanciones diferenciadas en UFV's1 000.- a las personas naturales y empresas unipersonales y en UFV's3 000.- a las personas jurídicas como es Abendroth Internacional Comercial e Industrial S.A, por el mismo incumplimiento de deberes formales.

En el Fundamento Jurídico III.4 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, se estableció que el incumplimiento de deberes formales, conforme al art. 148 y 160 del CTB, es una contravención, misma que conforme al art. 161.1, es aplicable el tipo de sanción “la multa”.

En ese fin, en el art. 162.I de la misma norma tributaria, se ha establecido un parámetro para el establecimiento de la sanción, cuando ha señalado que ante el incumplimiento de deberes formales establecidos en el Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias será sancionando, con una multa que irá desde las UFV's50.- a UFV's5 000.-, conforme se tiene desarrollado en el mismo Fundamento Jurídico III.4.

Ahora, en el Fundamento Jurídico III.3 de esta misma Sentencia, se estableció que conforme al art. 323.I de la CPE, la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, mismas que son aplicables a las sanciones.

Ahora bien, ante la comisión de los ilícitos tributarios, en el presente caso en análisis, las contravenciones tributarias, la ley establece la aplicación de las sanciones correspondientes (art. 161 del CTB), las cuales se aplican a través de un procedimiento sancionatorio, previsto por el

CTB, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente la Ley de Procedimiento Administrativo, conforme el art. 149 del CTB.

En ese fin sancionador, el sub numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11, cuya constitucionalidad se cuestiona, ha consignado una sanción por incumplimiento al deber formal por no presentación de información a través del módulo “Da Vinci”, por periodo fiscal (agentes de retención) para personas naturales y Empresas Unipersonales en “UFV's1 000.-, para personas Jurídicas UFV's3 000.-”.

En el Fundamento Jurídico III. 5 de la presente Sentencia se ha establecido que, la necesidad de realizar el test de igualdad a efectos de determinar si existe un trato diferenciado discriminatorio con consecuencias negativas para la eficacia de los derechos fundamentales, resulta imprescindible determinar la lesión al derecho de igualdad de trato ante la ley. A este efecto, cabe recordar que dentro del test de referencia existen cinco elementos que representan los baremos para determinar la existencia de trato desigual, señalándose a: 1) La diferencia de los supuestos de hecho; 2) La finalidad de la diferencia de trato, que debe ser legal y justa ; 3) La validez constitucional del sentido propuesto (que la diferenciación sea admisible), o lo que también denominan algunos autores como razonabilidad; 4) La eficacia de la relación entre hechos, norma y fin, o sea, que exista racionalidad en el trato diferente; 5) La proporcionalidad, que implica que la relación de todos los anteriores factores sea proporcional, que no se ponga en total desventaja a un sector, que la solución contra la desigualdad evidente no genere una circunstancia de nueva desigualdad, aspectos que se analizarán a continuación:

a)En cuanto a la diferencia de los supuestos de hecho: La norma cuestionada, en aplicación de los principios de la política Fiscal como son capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, ha establecido sanciones iguales para personas que se encuentran en idéntica situación y sanción diferenciada para las personas desiguales o que se encuentran en distinta situación.

En consecuencia, la norma cuestionada, no vulnera los principios de igualdad y discriminación, porque como se estableció en el Fundamento Jurídico III.5 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, la igualdad importa el trato igual a aquellos entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis o misma situación, y distinto trato a aquellos de características desiguales, por las condiciones en el medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan; es decir, debe existir trato igual entre iguales y trato diferente entre los desiguales.

Ahora bien, las personas jurídicas en sus características y constitución, contienen particularidades que los diferencian notablemente respecto de las personas naturales y en su caso de las empresas unipersonales. Así aquellas, están conformadas por varias personas y por un capital social dividido en acciones, ya sea en proporciones iguales correspondientes a cada persona o diferente, dependiendo de la clase de personas jurídicas que se trate (Sociedad Anonima, de Responsabilidad limitada, etc.); en cambio, empresas unipersonales, como indica su propio nombre, está conformado por una sola persona y un capital social perteneciente a la misma. Lo señalado permite advertir la existencia de características diferenciadas; vale decir, que estamos frente a entes con cualidades distintas, circunstancia en la que es posible un trato diferente, toda vez que el derecho a la igualdad garantiza la identidad de los iguales y la diferencia de los desiguales (SC 0069/2006), consecuentemente, la norma impugnada de inconstitucional, al imponer sanciones

diferenciadas tanto para las personas naturales y empresas unipersonales respecto de las personas jurídicas, ha actuado en el marco del principio de la igualdad, toda vez que ha establecido multas en UFV's1 000.- para las personas naturales y empresas unipersonales y en UFV's3 000.- para las personas jurídicas, considerando que existen diferencias entre las primeras respecto de las segundas, tanto en su condición económica y características de conformación, lo cual no implica un trato discriminatorio negativo, al evidenciarse la existencia de supuestos de hecho diferentes.

b)En cuanto a la finalidad de la diferencia de trato, que debe ser legal y justa: La norma cuestionada, ha impuesto sanciones diferenciadas en UFV's1 000.- para personas naturales y empresas unipersonales y en UFV's3 000.- para personas jurídicas, en base a los principios de la política fiscal establecido en el art. 323.I de la CPE, que ha señalado lo siguiente: “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”; en consecuencia, la norma cuestionada ha impuesto sanciones diferenciadas en forma legal en cumplimiento a los principios constitucionales señalados, y entre ellas la capacidad económica, por lo que la diferenciación es justa, debido a las características diferenciables que existe entre personas naturales, empresas unipersonales y personas jurídicas.

c)En cuanto a la validez constitucional del sentido propuesto (que la diferenciación sea admisible), o lo que también denominan algunos autores como razonabilidad: La norma cuestionada establece en cuanto a las sanciones una diferencia razonable, en cuanto a los montos a imponerse considerando la naturaleza jurídica los contribuyentes (personas naturales, empresas unipersonales y personas jurídicas), porque uno de los principios de la política fiscal que se emplea en la misma es la capacidad económica así como la generalidad, ello permite una regulación diferenciada, que resulta razonable si se tiene en cuenta que la política fiscal se base en los principios de capacidad económica, proporcionalidad, universalidad, generalidad etc. En el caso que ocupa, no se advierte que se rompe con el principio de generalidad y que existen privilegios de cobros solo respecto de algunas personas; la misma es aplicable respecto de todas las personas (personas naturales, empresas unipersonales y personas jurídicas).

d)En cuanto a la eficacia de la relación entre hechos, norma y fin, o sea, que exista racionalidad en el trato diferente: Esta consiste en la existencia de conexión efectiva entre el trato diferente que se impone, el supuesto de hecho que lo justifica y la finalidad que se persigue; en el caso analizado, se advierte la conexión requerida, por cuanto, como se dijo anteriormente, la capacidad económica es el fundamento básico para que la norma haya impuesto sanciones más altas para las personas jurídicas que tienen mayor capacidad económica con relación a las personas naturales y empresas unipersonales que tiene menor capacidad económica; en consecuencia, es racional la imposición de sanciones diferenciadas.

e)En cuanto a la proporcionalidad: Implica que la relación de todos los anteriores factores sea proporcional, que no se ponga en total desventaja a un sector, que la solución contra la desigualdad evidente no genere una circunstancia de nueva desigualdad; en el caso, las personas jurídicas al ser sancionadas en la norma impugnada con un monto mayor con relación a las personas naturales y empresas unipersonales, no significa que esté creando una desigualdad porque contra las mismas, la norma impone un tipo de sanción que es la pecuniaria, pero el monto de la misma es superior con relación a las personas jurídicas y un monto inferior con relación a las personas naturales y empresas unipersonales, existiendo una diferencia en cuanto al monto, pero justificado por la capacidad económica de los mismos, aspecto que hace, que entre desiguales se brinde un trato diferente en cuanto a la imposición de sanciones en proporción a la capacidad económica de los

mismos, advirtiéndose que entre las sumas no es desproporcionada ni gravosa, por lo mismo no se advierte que el trato diferenciado realizado por la resolución normativa impugnada sea arbitraria e irrazonable.

En consecuencia, la norma cuestionada, no vulnera el principio de igualdad y garantía de no discriminación arbitraria establecidos en los arts. 8.II, 9.1, 13.I, 14.II, 232 y 311 de la CPE, como denuncia el accionante, porque luego de realizar el test de igualdad que precede, se llegó a establecer que la norma impugnada de inconstitucional, al imponer sanciones diferenciadas tanto para las personas naturales, empresas unipersonales y personas jurídicas, ha actuado en el marco del principio de la igualdad, toda vez que dentro de la generalidad de la igualdad, ha establecido multas en UFV's1 000.- para las personas naturales y empresas unipersonales y en UFV's3 000.- para las personas jurídicas, considerando que entre las personas naturales, empresas unipersonales y personas jurídicas, existen diferencias por su condición y situación y que ello no implica un trato discriminatorio arbitrario, por lo tanto se encuentra dentro de los principios constitucionales señalados.

Por los fundamentos expuestos, la norma impugnada de inconstitucional no vulnera el principio de igualdad y no discriminación propugnados en los arts. 8.II, 9.1, 13.I, 14.II, 232 y 311 de la CPE.

POR TANTO

La Sala Plena del Tribunal Constitucional Plurinacional; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y art., 12.2, de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, resuelve: declarar la CONSTITUCIONALIDAD del sub numeral 4.9 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-11 adicionado a la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

No intervenga el Magistrado Tata Gualberto Cusi Mamani, por encontrarse con baja médica y en suplencia legal firma el Magistrado Dr. Macario Lahor Cortez Chávez.

Fdo. Ruddy José Flores Monterrey  
PRESIDENTE

Fdo. Soraida Rosario Cháñez Chire  
MAGISTRADA

Fdo. Efen Choque Capuma  
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Mirtha Camacho Quiroga  
MAGISTRADA

Fdo. Macario Lahor Cortez Chávez  
MAGISTRADO

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez  
MAGISTRADA

Fdo. Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños  
MAGISTRADA