

CIRCULAR NRO. AJL 214-
2020



La Paz, 10 de agosto de 2020
Circular AJL 214 - 2020

**Ref.: INCONSTITUCIONALIDAD DE ARTÍCULOS
DE LA LEY DE JUEGOS**

Estimado Señor Asociado:

Varias empresas nos consultaron sobre la Ley de Juegos N° 60 y la Sentencia Constitucional que declararía la inconstitucionalidad de la norma. Al respecto debemos aclararle lo siguiente:

La **SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0095/2017**, fue emitida en fecha 6 de diciembre de 2017 y declara lo siguiente:

1. La **INCONSTITUCIONALIDAD** de los arts. 37."1" y 38 de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar, así como de los arts. 5 y 6 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la mencionada norma, por ser contrarios a los arts. 8.II, 14.II, 56 y 323.I de la CPE; y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
2. La **CONSTITUCIONALIDAD** de los arts. 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar y 7 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la mencionada norma (DS 0782); exhortando a la Asamblea Legislativa del Estado Plurinacional de Bolivia para que en el plazo improrrogable de seis meses, computables a partir de la notificación con la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, desarrolle la regulación normativa correspondiente a través de la que se establezca que la alícuota del 30% prevista por los arts. 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar y 7 del DS 0782, sea calculado en base al ingreso neto; es decir, a partir del monto adquirido efectivamente, de forma posterior al pago de premios y las eventuales devoluciones de insumos no utilizados por los usuarios.

Adjuntamos el documento para su conocimiento y análisis correspondiente.

Esperando que la información le sea de utilidad nos despedimos de usted con la más alta estima.

Dr. Jose Romero Frías
ASESOR JURIDICO PRINCIPAL
CÁMARA NACIONAL DE COMERCIO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0095/2017

Sucre, 6 de diciembre de 2017

SALA PLENA

Magistrado Relator: Juan Oswaldo Valencia Alvarado

Acción de inconstitucionalidad concreta

**Expediente: 16317-2016-33-AIC
16318-2016-33-AIC (ACUMULADO)**

Departamento: Santa Cruz

En la **acción de inconstitucionalidad concreta** interpuesta por **Samuel Peñaloza Vásquez**, en representación legal de la **empresa "CURUCUSI GAMES" Sociedad de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)** demandando la inconstitucionalidad de los arts. 37."1", 38 y 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar -Ley 060 de 25 de noviembre de 2010-; y, 5, 6 y 7 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la citada Ley, por ser presuntamente contrarias a los arts. 8.II, 14.II. 56 y 323.I de la Constitución Política del Estado (CPE); y. 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, referidos a los derechos a la igualdad y propiedad privada, a los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad del tributo y proporcionalidad.

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURIDICA

1.1. Contenido de la acción (Exp. 16317-2016-33-AIC)

Por memorial presentado el 6 de mayo de 2016, cursante de fs. 1 a 15 vta., la empresa accionante a través de su representación manifiesto que:

I.1.1. Relación sintética de la acción

Dentro del proceso contencioso tributario que sigue contra la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se impugno la Resolución determinativa (RD) **17-00221-15** de 11 de mayo de 2015, sustenta en las normas previstas en los arts. 37.1, 38 y 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, así como en lo estipulado en los arts. 5,6 y 7 del Decreto Supremo (DS) 0782 de 2 de febrero de 2011.

Cancelaron correctamente el impuesto al juego del mes de febrero de 2014,

tomando como base imponible los ingresos efectivamente percibidos durante dicho periodo fiscal; sin embargo, la Administración Tributaria inicio un procedimiento de fiscalización, en el que aplicado lo dispuesto por los arts. 37.1 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar y 5 del DS 0782, definió que el hecho generador del Impuesto al Juego se perfecciona en el momento de la percepción del precio por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones o cualquier otro medio que permita el acceso al juego, y partiendo de esa definición la Administración Tributaria determino que no se habría realizado la declaración de ingresos percibidos por la venta de boletos de habilitación al juego, realizándose en consecuencia una nueva liquidación de ese impuesto estableciendo un adeudo tributario, aplicando el art. 38 de la citada Ley, que estipula que el impuesto se determinara sobre la base de los ingresos brutos por la explotación de la actividad gravada, previa deducción del importe correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), por su parte el art. 6 del mencionado Decreto Supremo, que refiere que la base imponible del impuesto estará constituido por el valor del ingreso bruto obtenido por la venta de fichas y otros que permitan el acceso al juego; sin tomar en cuenta la particularidad que tiene la actividad que tiene la actividad económica desarrollada por la casa de juegos en cuestión, dado que la venta de juegos y otros no constituyen ingresos efectivamente percibidos, puesto que al finalizar cada jornada por mandato del art. 18.3 de la señalada Ley, están obligados a devolver los dineros al jugador por las fichas no utilizadas; consecuentemente, las disposiciones legales y reglamentarias previstas en los arts. 37.1, 38 y 39 de la Ley de juegos de la Lotería y de Azar; y, 5, 6, 7 del DS 0782, aplicadas por la Administración Tributaria para emitir la Resolución Determinativa impugnada, son incompatibles con la norma suprema.

Existe una deuda razonable sobre la constitucionalidad en cuanto al hecho generador del impuesto, sobre la definición de la base imponible y su alícuota, desconociendo el **valor supremo a la igualdad**, al imponer un tratamiento diferenciado no justificado razonablemente a los contribuyentes que se dedican a los juegos a azar, al determinar un hecho generador y una base imponible para el pago del IJ diferente al que se determina para el resto de los contribuyente, por otro lado al establecer una alícuota elevadísima se afecta al patrimonio de manera indebida por el cobro de un tributo arbitrario y confiscatorio, puesto que es deducido sobre la base de ingresos no percibidos efectivamente.

Las disposiciones legales y reglamentarias ahora cuestionadas de inconstitucionalidad infringen el art. 8.II de la CPE, al otorgar un tratamiento diferenciado a los contribuyentes, produciendo por ende discriminación en razón a la actividad económica efectuada por la empresa de juegos al azar, desconociendo lo dispuesto por el art. 14. II de la Norma Suprema que prohíbe toda forma de discriminación.

Asimismo, desconoce lo señalado en el art. 323.I de la CPE, dado que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria; en ese contexto, sobre la infracción al **principio de capacidad**

económica las normas impugnadas de inconstitucionales, para que se pueda crear un tributo, deberá ser determinado sobre la base de la capacidad económica del que se constituirá en sujeto pasivo por lo que los elementos configuradores del mismo, como la base imponible tiene que estar acorde con su capacidad real y no ficticia; y no sobre la base de una supuesta capacidad económica, al aplicarse en tributo -Impuesto al Juego- sobre un ingreso que no fue recibido efectivamente por el sujeto pasivo sino por un "presunto ingreso", lo que da lugar a que se cancele el tributo con otros recursos correspondientes a su patrimonio y que no fueron generados por la actividad gravada, existiendo un vacío normativo en cuanto al hecho generador y la base imponible del IJ referido al "ingreso bruto" y el "momento de la percepción del precio", ya que a tiempo de determinarse estos, no se realizó el análisis desde la perspectiva del consumidor y la generación de la renta por la empresa explotadora de juegos.

Sobre la infracción del **principio de no confiscatoriedad del tributo**, ese principio se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario a la manera de principio estructural de la constitución económica como el derecho a la propiedad privada o a la libertad de empresa y mercado, así las disposiciones legales y reglamentarias impugnadas, pretenden aplicar un tributo sobre la base de una incorrecta determinación de la capacidad económica de los contribuyentes, así como una base imponible inadecuada a una alícuota elevada, desconociendo el principio de no confiscatoriedad, ya que la base imponible del IJ se la establece sobre el valor del ingreso bruto obtenido por la venta de los medios acceso al juego, siendo la alícuota del 30%, cuando lo correcto es que se cancele el tributo de acuerdo a la venta de fichas y sin considerar que dicha venta no es el objeto de la actividad del juego de azar, sino la realización del juego como tal.

En cuanto a la lesión del **principio de igualdad**, las normas impugnadas de inconstitucionales infringen ese principio al no brindar un tratamiento equitativo a los sujetos pasivos del IJ, sino que los discrimina en razón a la función y actividad a que se dedican, obligándoles a pagar un tributo cuya base imponible y hecho generador son desproporcionales y arbitrarios con relación al resto de los contribuyentes que desarrollan otras actividades económicas, sin que existe de manera razonada y suficiente fundamentos jurídicos que justifiquen esa desigualdad.

Sobre la infracción al **principio de proporcionalidad**, esta exige que la fijación de los tributos por el Estado sean proporcionales a las manifestaciones de capacidad contributiva de las personas, toda vez que lo que se desea es que el aporte no sea desproporcionado en relación a ella, sino que debe ser graduada para lograr la igualdad de sacrificios, debiendo ser entendida no con relación a la alícuota del impuesto sino en dependencia a la capacidad de tributar, y en el caso se desconoce el mencionado principio al haberse determinado que la base imponible de IJ, la compone el ingreso bruto percibido por la venta de fichas cuando el ingreso bruto no refleja el ingreso efectivamente percibido o una utilidad neta, aplicando el 30% sobre el monto total de dineros recibidos por la venta de tickets i otros de habilitación al juego y facturadas inicialmente, dando

lugar a que el 100% de los ingresos efectivamente percibidos sean destinados al pago de los impuestos, sin ni siquiera alcanzar en algunos casos, quedando el operador sin recursos para cubrir gastos de operación y reponer capital de inversión, siendo en consecuencia el impuesto aplicado totalmente desproporcional con la realidad en relación a los ingresos percibidos y la capacidad económica del contribuyente.

Finalmente, en cuanto a la vulneración del **derecho a la propiedad privada**, prevista en los arts. 56 de la Norma Suprema y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, las normas cuestionadas de inconstitucionales, desconoce dicho derecho, ya que a partir de la definición incorrecta del hecho generador y de la base imponible, se convierte al IJ en confiscatorio, imponiendo el gravamen no solo sobre los ingresos efectivamente percibidos, sino también sobre el patrimonio de las empresas que resultan sujetos pasivos de ese impuesto, disminuyendo cuantiosamente su patrimonio, y por ende afectando el derecho a la propiedad privada, llegando incluso a perder su patrimonio empresarial y personal.

I.1.2. Resolución de la autoridad consultada

El Juez de Partida Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Segundo de la Capital del departamento de Santa Cruz, por Auto 48 de 23 de junio de 2016, cursante de fs. 28 a 30 vta., rechazó la solicitud de promover la acción de inconstitucionalidad concreto, con los siguientes fundamentos: **a)** El art. 37.1 de la Ley de Juegos de la Lotería y Azar, define el hecho generador, por su parte el art. 38 de la misma Ley, prevé la base imponible; y, el art. 39 del citado cuerpo legal establece la alícuota, igualmente los arts. 5,6 y 7 del DS 0782, prevén los elementos del IJ, por lo que al tratarse de cuestiones vinculadas a la creación de un tributo, los argumentos de la parte accionante no pueden ser considerados a través de la acción de inconstitucionalidad concreto sino mediante Recurso contra Tributo, Impuestos, Tasas, Patentes, Derechos o Contribuciones Especiales; **b)** La parte accionante ya promovió con anterioridad una Acción de Inconstitucionalidad Concreta ante la Administración Tributaria, alegando la supuesta inconstitucionalidad de los arts. 37 "1", 38 y 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería y Azar; y, 5, 6 y 7 del DS 0782, la cual fue rechazada por Resolución 25-00164-15-CA de 6 de abril de 2015, determinación que fue ratificado mediante AC 0166/2015-CA de 30 de abril, por lo que al volver a suscitar la inconstitucionalidad de dichas normas, la parte accionante, está desconociendo la prohibición establecida en el art. 81.I del Código Procesal Constitucional (CPCo); y, **c)** Los fundamentos de la acción no contienen los suficientes argumentos jurídico constitucionales, al limitarse a indicar que existiera una desproporción e injusta, sin que exista la contrastación con la norma fundamental con las normas impugnadas de inconstitucionales, concurriendo en el caso, la causal de rechazo señalada en el art. 27.II inc. C) del indicado Código.

I.1.3. Admisión y citación

Por AC 0217/2016-CA de 12 de septiembre, cursante de fs. 34 a 40, la Comisión de Admisión de este Tribunal, revoco la Resolución 48 de 23 de junio de 2016, pronunciada por el Juez de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Segundo de la Capital del departamento de Santa Cruz, disponiendo que la acción de inconstitucionalidad promovida sea admitida y se ponga en conocimiento de Juan Evo Morales Ayma Presidente dl Estado Plurinacional de Bolivia, como personero que generó el Decreto Supremo 0782; y, Álvaro Marcelo García Linera, por haber sancionado la ley de Juegos de Lotería y Azar, a objeto de que pueden formular los alegatos que considere pertinentes; actos procesales que se cumplieron el 10 y 13 de febrero de 2017 (fs. 68 y 74).

I.2. Contenido de la acción (Exp. 16318-2016-33-AIC)

La parte accionante por memorial presentado el 6 de mayo de 2016, cursante de, fs. 1 a 15 vta., sostuvo que:

I.2.1. Hechos que motiva la acción

Dentro del proceso contencioso tributario iniciado contra la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se impugno la Resolución Determinativa 17—00229-15 de 13 de mayo de 2015, que tienen como base legal, para establecer los supuestos adeudos tributarios, los arts. 37. "1", 38 y 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y Azar, así como los arts. 5, 6 y 7 del DS 0782.

Cancelaron correctamente el IJ correspondiente a de marzo de 2014, tomando como base imponible los ingresos efectivamente percibidos durante dicho periodo fiscal; sin embargo, la Administración Tributaria aplicando un norma inconstitucional refiere que el hecho generador del IJ se perfecciona en el momento de la percepción del precio por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones o cualquier otro medio que permita el acceso al juego, y realizando una nueva liquidación establecido que no se habría realizado la declaración de ingreso percibidos por la venta de boletos y tickets de habilitación de juego, cuando conforme a la particularidad que tiene la actividad económica desarrollada por la Empresa, como es la presentación de servicios de juegos de azar, los dineros recibidos por la venta de tarjetas, tickets o boletos de acceso al juego, no se constituyen en ingresos efectivamente percibidos, dado que al finalizar cada jornada por previsión el art. 18.3 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, se tiene que devolver dinero al jugador por las fichas de juego restantes no utilizadas, y conforme el art. 14.6 de la misma norma legal, debe pagar los permios obtenidos por los jugadores.

Existe duda razonable sobre la inconstitucionalidad de las normas previstas por los arts. 37.1, referido a la definición del hecho generador; el art. 38 con relación a la base imponible, y el 39 que establece la alícuota, todos de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, así como las normas contenidas en los arts. 5, 6 y 7 del DS 0782, deben ser declaradas deben ser declaradas inconstitucionales al desconocer

y vulnerar el **valor supremo de igualdad**, por cuanto impone un tratamiento diferenciado no justificado razonablemente a los contribuyentes que se dedican a los servicios de juegos de azar, porque determinan un hecho generador y una base imponible para el pago de IJ diferentes al que se dispone para el resto de los contribuyentes que realizan actividades económicas, aplicando además una alícuota elevadísima afectando su patrimonio por el cobro de un tributo arbitrario y confiscatorio, al imponer el pago de ese impuesto sobre la base de ingresos no percibidos efectivamente y al resto de los contribuyentes se les aplica los impuestos sobre ingresos efectivamente percibidos.

De la misma manera, las normas cuestionadas de inconstitucionales desconocen el principio de capacidad económica, estipulado en el art. 323.1 de la CPE, al imponer el pago del IJ sobre un ingreso no efectivamente percibido, permitiendo que éste se desplace al capital de operaciones del sujeto pasivo, cuando correcto es que el impuesto recaiga sobre los ingresos efectivamente percibidos en la realización de la actividad económica generadora del tributo y no sobre "presuntos ingresos", siendo por ello inconstitucional, así el art. 37.1 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, establece que el hecho generador del impuesto al juego (IJ) se perfecciona en el momento de la percepción del precio, por lo que conforme a dicha norma el art. 5 del DS 0782, dispone que el hecho generador del impuesto se perfeccionará en el momento de la percepción del precio por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, que será facturada obligatoriamente.

Por su parte, el art. 38 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, señala que el impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos por la explotación de la actividad gravada, previa deducción del importe correspondiente al IVA y reglamentando dicha norma el art. 6 del DS 0782 prevé que la base imponible o de cálculo del impuesto estará constituida por el valor del ingreso bruto obtenido por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio de acceso al juego, al que se deducirá el importe equivalente a la alícuota del IVA, por lo que de las normas impugnadas no responden a la capacidad económica del contribuyente, porque los mismos son determinados sobre la base de la venta de los tickets, fichas o boletos en el momento de la percepción del precio sin considerar que la venta de estos de ninguna manera garantiza una "efectiva transacción entre el jugador y la casa de juegos", concluyendo que el monto de dinero recibido por la venta de tickets o tarjetas de habilitación al juego no es el ingreso "efectivamente percibido", sino es un "ingreso presunto", porque de ese monto tiene que deducirse las devoluciones efectuadas y ese monto final es el que se constituye en un ingreso bruto denominado "*net win*".

Igualmente las normas denunciadas de inconstitucionales desconocieron el **principio de no confiscatoriedad del tributo** dado que las mismas pretenden aplicar el U, a las empresas que se dedican a la actividad económica de prestar servicios de juegos de azar, sobre la base de una incorrecta e inadecuada determinación de capacidad económica de los contribuyentes, elevando la alícuota, dando como consecuencia un efecto confiscatorio en el gravamen del

impuesto, toda vez que las normas impugnadas de inconstitucionales dan lugar a que las empresas que se dedican a la actividad económica de prestar servicios de juegos de azar paguen un tributo sobre ingresos que no fueron efectivamente percibidos; es decir, de un dinero que no ingresó a su patrimonio, provocando una absorción sustancial de las rentas mensuales de los contribuyentes, ya que la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos deben ser utilizados para pagar los impuestos determinados por las leyes y tomar en algunos casos fondos que son de patrimonio, convirtiendo el IJ en un tributo confiscatorio y por tanto inconstitucional.

En cuanto a la lesión del principio de igualdad, las normas impugnadas de inconstitucionales infringen dicho principio al no brindar un tratamiento equitativo a los sujetos pasivos del U, sino que los discrimina en razón a la función y actividad a que se dedican, obligándoles a pagar un tributo cuya base imponible y hecho generador son desproporcionales y arbitrarios con relación al resto de los contribuyentes que desarrollan otras actividades económicas, sin que existan fundamentos jurídicos de manera razonada y suficiente que justifiquen esa desigualdad.

Las normas mencionadas como inconstitucionales, infringen el **principio de proporcionalidad**, al establecer la base imponible del impuesto al juego la compone el "ingreso bruto" percibido por la venta de fichas, cuando ese ingreso bruto no refleja el ingreso efectivamente percibido, al efectuar la empresa devoluciones a los jugadores, en un monto del 85% de la suma de dinero apostada o jugada, por lo que dichas normas pretenden que se cobre un tributo a un ingreso bruto presunto y no así a un ingreso bruto real, imponiendo un alícuota del 30%, que conforme a la base imponible estipulada en las normas cuestionadas se aplica sobre el monto total del dinero recibido por la venta de tickets de habilitación de juego y facturadas inicialmente, dando lugar a que el 100% de los ingresos efectivamente percibidos sean destinados al pago de impuestos, siendo por ese aspecto el impuesto aplicado de manera totalmente desproporcional con la realidad, de acuerdo a los ingresos percibidos y con la capacidad económica del contribuyente.

Finalmente, las disposiciones impugnadas infringen el art. 56 de la CPE, referida al **derecho a la propiedad**, ya que a partir de la definición incorrecta del hecho generador y de la base imponible, convierten el tributo en confiscatorio, imponiendo el gravamen no solo sobre los ingresos efectivamente percibidos, sino sobre el patrimonio provocando su disminución; y por su afectación podría llegar a perderse tanto el patrimonio empresarial como personal y el cierre de la actividad, consecuentemente, al afectarse el patrimonio empresarial, igualmente se afecta directamente el derecho a la propiedad privada de los contribuyentes.

I.2.2. Resolución de la autoridad consultante

El Juez de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Segundo de la Capital del departamento de Santa Cruz, por Resolución 47 de 23 de junio de

2016, cursante de fs. 29 a 31 vta., **rechazó** promover la acción de inconstitucionalidad concreta, señalando que: **1)** La parte accionante planteó la acción de inconstitucionalidad contra las normas previstas por los arts. 37.1, referido a la definición del hecho generador, el art. 38, respecto a la definición de la base imponible, y el art. 39, que establece la alícuota, todos de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, así como las normas contenidas en los arts. 5, 6 y 7 del DS 0782, referidas también a los elementos del U, argumento que no corresponde a este tipo de acción, toda vez que la cuestión relacionada a la creación de un tributo, impuesto, tasa, patente, derecho o contribución de cualquier clase o naturaleza establecida sin observar las disposiciones constitucionales, no es una cuestión que deba resolverse a través de la acción de inconstitucionalidad, sino mediante el Recurso contra Tributos, Impuestos, Tasas, Patentes, Derecho o Contribuciones Especiales; **2)** En el Auto 25-00163-15 de 6/7 de abril de 2015, se evidencia que la parte accionante presentó acción de inconstitucionalidad concreta contra los arts. 37.1, 38 y 39.1 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar; y, 5, 6 y 7 del citado Decreto Supremo, alegando su incompatibilidad con la Norma Suprema, habiendo resuelto la entidad administrativa rechazar la acción de inconstitucionalidad presentada por el contribuyente "CURUCUSI GAMES" S.R.L, al no existir vulneración a la Constitución Política del Estado; evidenciándose que la parte accionante nuevamente planteó en esta instancia, acción de inconstitucionalidad concreta, sin tomar en cuenta las prohibiciones estipuladas en el art. 81.1 del CPCo, que dispone que la acción de inconstitucionalidad concreta podrá ser presentada por una sola vez en cualquier estado de la tramitación del proceso judicial o administrativo; y, **3)** Si bien la parte accionante identificó las normas legales denunciadas de inconstitucionales; empero, no existe la suficiente fundamentación jurídica constitucional que permita su admisión, al mostrar solo hechos sin explicar los razonamientos por los cuales las normas cuestionadas de inconstitucionales son contrarias a los principios y valores que proclama la Norma Suprema, limitándose a indicar sobre la existencia de una desproporción e injusticia sin realizar la contrastación consecuente, incumpliendo con lo previsto en el art. 27.11 inc. c) de igual cuerpo legal, correspondiendo en consecuencia su rechazo.

I.2.3. Admisión y citación

Mediante AC 0216/2016 de 12 de septiembre, cursante de fs. 149 a 154, la Comisión de Admisión de este Tribunal, revocó la Resolución 47 de 23 de junio de 2016, pronunciada por el Juez de Partido Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario Segundo de la Capital del departamento de Santa Cruz, y admitió la demanda de inconstitucionalidad concreta interpuesta por la parte accionante, ordenando sea puesta en conocimiento de los personeros de los órganos que generaron las normas impugnadas, diligencia que se efectuó el 26 y 27 de enero de 2017 (fs. 226 y 232).

I.3. Alegaciones de los personeros de los Órganos que generaron las normas impugnadas

Expediente 16318-2016-33-AIC

- i) Álvaro Marcelo García Linera, Vicepresidente del Estado Plurinacional y Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, por memorial presentado vía fax el 16 de febrero de 2017, cursante de fs. 198 a 203, expresó que: **a)** Los tributos son obligaciones en dinero que el Estado impone a fin de conseguir recursos para el cumplimiento de sus fines, que son establecidos bajo el principio de legalidad o reserva legal, capacidad económica, igualdad, proporcionalidad, progresividad y otros, previstos por el art. 323.1 de la CPE; **b)** El IJ grava la venta o consumo de bienes y servicios y tiene el mismo tratamiento que el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), es un impuesto especial o específico que grava adicionalmente al IVA a/un/p determinado servicio considerado selectivo o suntuoso y que puede ser pagado o soportado por las personas que se dedican a determinada actividad; **c)** El IJ grava a la venta de los servicios de juegos de azar y sorteos, además del IVA; es decir, que grava cierta actividad desarrollada y consumida solo por determinadas personas, cumpliendo con el principio de progresividad según el cual los que tiene más pagan más, lo que hace a su vez al principio de equidad; **d)** El art. 35 de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar, es un impuesto que grava la venta o el consumo de juegos de azar y sorteos y las promociones empresariales, así el art. 37 de la citada Ley, define el hecho generador del impuesto en el momento de la percepción del precio, cumpliendo con el principio de legalidad al determinar el hecho generador del impuesto, el acto económico que resulta afectado por el tributo y que originará la obligación tributaria; por su parte, el art. 5 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 0782, aclara que esa obligación nace con la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, que debe ser facturado obligatoriamente; **e)** La exposición de motivos de la referida Ley mencionó que es un tributo que tiene por objeto gravar la realización de juegos de azar, sorteos y la;; promociones empresariales, siendo por ello un impuesto especial y específico que grava la venta o consumo de determinados servicios; **f)** La parte accionante manifiesta que en sus operaciones vende tickets que son canjeados por fichas de juego y cuando no se usan, estos devuelve el dinero cobrado, por ello el procedimiento que describe la Ley de Juegos de Lotería y de Azar no prevé expresamente la venta de ticket y su posterior canje por una ficha de juego, no ajustándose lo señalado por el antes nombrado a lo estipulado en la normativa tributaria; **g)** El art. 37 inc. a) de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar referido al perfeccionamiento del hecho generador no vulnera los arts. 8.II, 14.11, 56 y 323.1 de la CPE, por lo que no establece la cuantía del impuesto; **h)** Por su parte, el art. 38 de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar, prevé que la base imponible se calcula sobre los ingresos brutos por la venta de las fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio de acceso al juego, al que se deduce la alícuota correspondiente al IVA, de manera que este no alcance a otro impuesto, por lo que no puede considerar su inconstitucionalidad al no establecer la cuantía del impuesto, sino la base del cálculo del mismo a fin de determinar el impuesto aplicable; **i)** El art. 39

de la referida Ley, fija la alícuota del impuesto en el 30% aplicable a la base imponible, la cual permite determinar el tamaño del tributo y cuando la base imponible es fijada en valores, la alícuota debe ser porcentual para garantizar la aplicación proporcional del impuesto; y en los juegos de azar y sorteos por operaciones de juegos con licencia de operaciones esta alcanzado con una alícuota del 30% sobre el ingreso bruto menos la alícuota del IVA; por lo que no es evidente el trato desigual y discriminatorio respecto a otros contribuyentes; **j)** Sobre la supuesta infracción del art. 8.II de la CPE, el accionante se limitó a mencionar que el IJ se aplica sobre ingresos no percibidos efectivamente, mientras que al resto de los contribuyentes se les emplea los impuestos sobre ingresos efectivamente percibidos, señalando la existencia de un trato preferencial para unos y trato discriminatorio para otros, no obstante el trato igualitario se efectiviza en quienes se encuentran en la misma situación y posición, no existiendo una vulneración del principio de igualdad previsto en el art. 8.1 y 323.1 de la Norma Suprema; **k)** Sobre la supuesta infracción al principio de capacidad económica, de acuerdo al art. 36 de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar, el sujeto pasivo del IJ es quien realiza la actividad del juego de azar y sorteos en cualquiera de sus modalidades o promociones empresariales, por lo que el impuesto debe estar contemplado en el precio final del servicio facturado, como ocurre con el IVA y el ICE, por lo tanto el IJ no es pagado con el patrimonio de la parte accionante sino con el precio cobrado por el servicio de juego que presta; no sufre ningún detrimento en su patrimonio, no siendo evidente la lesión al principio de capacidad económica; sin embargo, cuando se factura sin prestar efectivamente el servicio, se paga sobre ingresos no percibidos, correspondiendo a los nombrados examinar su sistema administrativo en el marco de la normativa tributaria correspondiente; **l)** De acuerdo a la información proporcionada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego (AJ), al momento de solicitar la parte accionante la licencia de operaciones, presentó el flujo de caja con la respectiva previsión sobre inversiones, gastos, pago de impuestos y utilidades, en cumplimiento de la Resolución Regulatoria 01-00003-11 de 28 de marzo de 2011 y la Resolución Regulatoria 01-0001-13 de 5 de abril de 2013; **m)** Con relación a la presunta infracción al principio de no confiscatoriedad del tributo, las normas impugnadas de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar, no regulan la aplicación del IJ sobre ingresos que son efectivamente percibidos, la parte accionante no paga el IJ con su patrimonio, sino con el precio cobrado por el servicio de juego que presta en el que incluye el costo del impuesto, por lo que no sufre ningún detrimento en su patrimonio; asimismo, con relación a la supuesta infracción al principio de proporcionalidad, no es evidente que el IJ se establezca en desproporción a la verdadera capacidad económica del contribuyente, no incide en su renta o ingreso, al estar incluido el mismo en el precio final de venta de las fichas de juego y la forma de determinación de la facturación no puede ser atribuida a la ley ni a la administración Estatal; **n)** El operador de juegos de azar paga el 30% sobre precio pagado menos el IVA, lo que es proporcional a su capacidad económica, dado que paga ese impuesto sobre la base del dinero obtenido para la venta de las fichas de

juego, monto que incluye el impuesto, por lo que no infringe el principio de proporcionalidad acorde en el art. 323.1 de la CPE; **o)** Sobre la supuesta transgresión del derecho a la propiedad privada, el IJ no recae en el patrimonio de los operadores del juego de azar, sino como ya se indicó en el precio pagado por el servicio de los juegos de azar; **p)** La parte accionante incumplió con lo ordenado por el art. 24.1.4 del CPCo, porque no explicó de qué manera cada norma denunciada de inconstitucional de forma autónoma al Reglamentó, lesiona los preceptos constitucionales y el bloque de constitucionalidad; y, **q)** Conforme al AC 216/2016-CA, la Comisión de Admisión del Tribunal Constitucional Plurinacional fue advertida de que los argumentos expuestos en el memorial de la parte accionante deberían ser objeto de un Recurso contra Tributos, Impuesto, Tasas, Patentes, Derechos o Contribuciones Especiales regulada por el art. 133 y ss. del indicado cuerpo legal, no correspondiendo la vía de la acción de inconstitucional concreta.

- ii)** Por su parte, **Juan Evo Morales Ayma**, Presidente Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia, representado por Juan Marcelo Zurita Pabón, por memorial presentado el 21 de febrero de 2017, cursante de fs. 211 a 221 vta., alegó que: **1)** No existe ningún proceso judicial o administrativo cuya resolución final dependa de la constitucionalidad de la o las normas contra las cuales se promovió esta acción, tomando en cuenta la propia versión de la parte accionante, la constitucionalidad o no de las normas impugnadas nada tienen que ver con el fondo del proceso contencioso tributario, en el cual se hace un control de legalidad de la forma de aplicación de las normas tributarias -sustantivas o procesales- que hizo la Administración Tributaria, proceso en el que se debate la determinación de la deuda tributaria conforme a los art. 92 y ss. del Código Tributario (CT); pero de ninguna forma el referido proceso puede versar sobre la constitucionalidad o existencia de los tributos, por lo cual la acción planteada es materia de otro tipo de recurso constitucional, puesto que la misma busca en el fondo hacer desaparecer del contexto tributario el 13, atacando sutilmente sus elementos esenciales de existencia; es decir, el hecho generador, la base imponible o de cálculo y la alícuota; siendo ello materia del recurso determinado en el art. 133 y ss. del CPCo, aspecto que conlleva la improcedencia de esta acción **de inconstitucionalidad concreta**; **2)** El origen de los arts. 5, 6 y 7 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar, aprobado mediante Decreto Supremo 0782, responde a la naturaleza jurídica y el régimen jurídico del impuesto al juego, cuyo objeto principal es la protección del interés económico del Estado en beneficio de la población en general, lo que no puede ser cambiado solo porque la parte accionante no quiere cumplir con el pago de ese impuesto como debe hacerlo o por no haber previsto en la estructura de sus servicios el pago impositivo; **3)** Se omitió al momento de promover la presente acción de inconstitucionalidad que las normas que rigen los juegos de Lotería y de Azar, tiene como objeto principal el regular la obtención de lucro y beneficio económico privado de personal naturales o jurídicas que se origina en la buena fe de los clientes, la cual debe ser garantizada y protegida, para lo cual el Estado precisa de los

medios efectivos no solo para la regulación y fiscalización, sino también que las empresas aporten al fortalecimiento económico del país mediante el pago de impuesto, conforme los arts. 35 y ss. de la citada Ley; **4)** Los fines superiores de interés público y de protección a la ciudadanía, se reflejan en principios rectores del derecho tributario, lineamiento seguido por la indicada Ley y su Reglamento, por lo que no existe contradicción con los derechos y garantías establecidos en la Norma Suprema; **5)** Se evidencia un total desconocimiento de la naturaleza jurídica del IJ, el cual no puede ser considerado un tipo de impuesto a la tenencia de la propiedad, al no ser un impuesto directo, al ser un servicio comprendido dentro de los actos comerciales que son gravados por impuestos directos; **6)** Otra de las características del impuesto al juego es que el mismo grava esencialmente una compraventa de servicios del juego, siendo similar en su estructura al impuesto a los Consumos Específicos, tratándose además de un servicio selectivo y no de primera necesidad, situación que desecha cualquier alegato sobre una supuesta contradicción con el principio de igualdad, ello implica que el rubro comercial de los juegos de azar, no puede recibir idéntico tratamiento de otros rubros comerciales; **7)** La naturaleza de ese servicio hace que esté determinado por la capacidad económica no de la empresa, sino del cliente que accede a estos, por lo que el IJ como tal es un impuesto indirecto, el cual conforme a la estructura de costos, puede ser trasladado al consumidor por lo que en ese cálculo de venta del servicio debe estar incluido el IJ, así el hecho generador del impuesto es determinado al momento de percepción del precio por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita al acceso al juego; **8)** Corresponde a la parte accionante establecer las medidas para la facturación de las fichas efectivamente vendidas, lo cual resulta un aspecto operativo, que no tiene nada que ver con la determinación del hecho generador, por cuanto el argumento de inconstitucionalidad del art. 5 del Decreto Supremo 0782, es incoherente y forzado buscando anular y extinguir el impuesto al juego como tal; **9)** Igualmente con relación al art. 6 del señalado Decreto Supremo, se considera su constitucionalidad y legalidad, toda vez que es la empresa la que debe fijar el momento en el que se considera la venta efectiva del ticket, de acuerdo a las reglas propias del servicio del juego que es su giro comercial tomando en cuenta que la Resolución Determinativa, estipuló errores y diferencias creadas por la propia empresa, puesto que de establecer todos los mecanismos operativos para facturar la compra efectiva de tickets sin contar con las devueltas, podrán facturar el precio efectivamente obtenido, ello es el valor total de la venta de fichas sobre el cual se hace el cálculo del impuesto, por lo que esos errores operativos de la parte accionante no pueden servir para inventar una supuesta inconstitucionalidad; **10)** La alícuota del 30% que pretende erradicar la parte accionante, es un porcentaje razonable en cuanto a la naturaleza del giro comercial privado y con fines de lucro propio de esta, los cuales no puede constituirse como deducibles de impuestos como sugiere la parte accionante; **11)** No se está frente a un impuesto a la propiedad, por ello no se afecta el patrimonio no siendo evidente al no haber sido demostrado, ya que sería contrario a toda lógica que las empresas de juegos

no consideren el IJ en el costo de sus servicios, existiendo una confusión en los alegatos de la parte accionante con el IVA para el cálculo, ya que para este impuesto se hace diferencia entre el valor de venta y el valor de compra y sobre la diferencia se aplica el IVA en el impuesto al juego, debiendo facturarse sobre el valor de venta efectivamente realizado, tomando en cuenta que la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar predetermina el derecho de los jugadores de devolver las fichas y no existe norma alguna que establezca la base imponible sobre venta ficticias o presuntas, dado que prevé de manera clara, el valor total de venta facturada y eso operativamente lo debe determinar la empresa y no la norma; y, **12)** Conforme a lo señalado se desechan las ideas de confiscatoriedad, de falta de proporcionalidad, de ausencia de igualdad y de no consideración de la capacidad económica, ya que los juegos de azar, una clase de servicios de precios no regulados, debiendo la parte accionante considerar los impuestos y los premios, no pudiendo una falta de operatividad motivar la desaparición de un tributo; por otro lado, el costo de los servicios no cubren estos aspectos básicos no siendo un problema de la constitucionalidad de las normas que regulan el IJ, sino un problema de organización operativa de la empresa, por lo que no existe transgresión al derecho a la propiedad, dada la naturaleza del impuesto indirecto y no hoy transgresión a principios de política fiscal, dado que las únicas limitaciones están determinadas en el art. 323.IV de la CPE, sobre la cual no se ha demostrado la contradicción con las normas reglamentarias cuestionadas.

Expediente 16317-2016-33-AIC

Álvaro Marcelo García Linera, Vicepresidente del Estado Plurinacional y Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, por memorial presentado vía fax de 7 de marzo de 2017, cursante de fs. 80 a 89 del expediente acumulado, solicitó la declaratoria de constitucional de los arts. 37 inc. a), 38 y 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar, el cual versa sobre los mismos argumentos del memorial presentado el 15 de febrero de igual año, cursante de fs. 198 a 203, en el expediente acumulado 16318-2016-33-AIC.

Por su parte, **Juan Evo Morales Ayma**, Presidente Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia, no remitió informe dentro de esta acción de inconstitucionalidad, pese a su notificación cursante a fs. 74.

I.4. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

I.4.1. Acumulación de expedientes

Por AC 024/2017-CA-ACM/S de 26 de abril, cursante de fs. 618 a 622, la Comisión de Admisión de este Tribunal, dispuso la acumulación del expediente 16318-2016-33-AIC al 16317-2016-33-AIC, y que una vez notificada dicha Resolución se reanude el plazo procesal.

I.4.2. Reanudación y sorteos de las causas

Mediante decreto constitucional de 5 de julio de 2017, se dispuso la reanudación del cómputo del plazo para emitir la resolución (fs. 641), al no haber obtenido suficiente consenso, en base a los Acuerdos Jurisdiccionales O02/2012 de 20 de diciembre y 011/2014 de 11 de septiembre emitido por Sala Plena de este Tribunal las causas acumuladas fueron remitidas para un nuevo sorteo (fs. 644); ante lo cual se procedió al mismo el 27 de julio de 2017 (fs. 645).

A partir de la notificación con el proveído de 24 de octubre de 2015, se reanudó el cómputo de plazo (fs. 694), por lo que la presente Sentencia Constitucional Plurinacional se pronuncia dentro del mismo.

II. CONCLUSIONES

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

II. 1. Disposiciones cuestionadas de inconstitucionales

II. 1.1. Ley de Juegos de la Lotería y de Azar -Ley 060 de 25 de noviembre de 2010-

“Artículo 37. (HECHO GENERADOR). La obligación del impuesto se perfeccionará:

a) En el momento de la percepción del precio.
(...)”.

“Artículo 38. (BASE IMPONIBLE). El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos por la explotación de la actividad gravada, previa deducción del importe correspondiente al Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de promociones empresariales la base imponible está constituida por el valor del premio. En el caso de premios en especie estos serán valuados a precio de mercado”.

“Artículo 39. (ALÍCUOTA).

I. Se establece una alícuota del treinta por ciento (30%) para los juegos de azar y sorteos.
(...)”.

II.1.2. Decreto Supremo 0782, Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar del Título IV “Régimen Tributario” de 2 de febrero de 2011

“Artículo 5°.- (Hecho generador del IJ) El hecho generador del impuesto se perfeccionará en el momento de la percepción del precio por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, que será facturada obligatoriamente.

En el caso de promociones empresariales, el hecho generador del impuesto quedará perfeccionado al momento de la entrega de la Resolución Administrativa otorgada por la Autoridad de Fiscalización y Control Social del Juego - AJ que autorice el desarrollo de la promoción empresarial al solicitante. La información de la autorización otorgada remitida en el plazo de cinco (5) días hábiles por la entidad Servicio de Impuestos Nacionales - SIN.

En las promociones empresariales realizadas sin la autorización de la AJ, el hecho generador se considera perfeccionado en la fecha de inicio de la realización de la promoción empresarial, a los efectos de la aplicación del IJ y del régimen de ilícitos tributarios”.

“Artículo 6°.- (Base imponible o de cálculo del IJ) La base imponible o de cálculo del impuesto estará constituida por el valor del ingreso bruto obtenido por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio de acceso al juego, al que se deducirá el importe equivalente a la alícuota del Impuesto al Valor Agregado - IVA.

Se entiende por ingreso bruto al valor total de la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio de acceso al juego, sin deducción de ninguna naturaleza.

En las promociones empresariales la base imponible del impuesto está constituida, según el caso, por:

1. El importe total del premio, cuando éste sea en dinero.
2. El valor de adquisición consignado en la respectiva factura, el valor ex - Aduana o el precio de mercado, según corresponda, cuando el premio sea en especie.
3. El importe total pagado por el sujeto pasivo en los premios consistentes en servicios o el equivalente al valor del servicio cuando éste fuere prestado por el mismo sujeto pasivo.

En el caso de juegos de azar y sorteos efectuados mediante mensajes de texto o multimedia, llamadas u otros medios no físicos, la base imponible está constituida por el total de los ingresos obtenidos deduciendo el importe del servicio prestado por el operador de telecomunicación y el IVA”.

“Artículo 7°.- (Alícuota del IJ) La alícuota del impuesto es del treinta

por ciento (30%) para los juegos de azar y sorteos, y del diez por ciento (10%) para las promociones empresariales”.

II.2. Disposiciones constitucionales que se consideran vulneradas

II.2.1. Constitución Política del Estado

"Artículo 8.

(...)

II. El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien”.

"Artículo 14.

(...)

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”.

"Artículo 56.

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

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

III. Se garantiza el derecho a la sucesión hereditaria”.

"Artículo 323.

I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

(...)"

II.2.2. CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS

“Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.
2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.
3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley”.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

A través de las presentes acciones de inconstitucionalidad concreta, se demanda la inconstitucionalidad de los arts. 37."1", 38 y 39.1 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar; y, 5, 6 y 7 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la citada Ley, Decreto Supremo 0782, por presuntamente vulnerar los arts. 8.II, 14.11, 56 y 323.1 de la CPE; y, 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, referidos al valor supremo de igualdad, a la propiedad privada, a los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad del tributo, igualdad y proporcionalidad, por cuanto dichas normas determinan el hecho generador, lo base imponible y la alícuota del IJ sobre ingresos no percibidos efectivamente, dadas las devoluciones que se realizan de fichas y el pago de los premios.

En consecuencia, corresponde verificar si los cargos de inconstitucionalidad son admisibles a través del presente control de constitucionalidad.

III.1. Generalidades respecto a los alcances de la acción de inconstitucionalidad

El Tribunal Constitucional Plurinacional, ha sido instituido por el nuevo orden constitucional vigente desde febrero de 2009, como la entidad encargada del ejercicio de la jurisdicción constitucional; por lo que, uno de sus principales roles consiste en ejercer el control de la constitucionalidad de leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos y todo género de ordenanzas y resoluciones no judiciales, conforme dispone el art. 201.1 de la CPE, concordante con el art. 72 del CPCo.

Para el ejercicio de esta actividad de control, el constituyente ha establecido las acciones de inconstitucionalidad abstracta y concreta que se realizan con carácter correctivo o a posteriori y mediante las cuales se somete a las normas cuestionadas a un juicio de constitucionalidad con la finalidad de establecer su compatibilidad o incompatibilidad con los valores supremos, principios, fundamentales y normas de la Constitución Política del Estado como norma Suprema del ordenamiento jurídico interno, para que una vez determinada la existencia de contradicción, contravención o

incompatibilidad, sean expulsadas del mismo.

Este examen de constitucionalidad de la legislación ordinaria frente a la Constitución Política del Estado, está sometido en general a reglas especiales de interpretación propias de la disciplina del Derecho Constitucional, que asumen criterios específicos que se relacionan con la constitucionalidad de la ley y por ende determinan si la norma cuestionada se enmarca dentro de los cánones de la constitucionalidad o no.

Respecto a los alcances del control normativo de constitucionalidad, el extinto Tribunal Constitucional, en la SC 0019/2006-R de 5 de abril, siguiendo el criterio expresado por la SC 0051/2005-R de 18 de agosto, señaló que: *"...el control de constitucionalidad abarca los siguientes ámbitos: a) la verificación de la compatibilidad o incompatibilidad de las disposiciones legales impugnadas con las normas de la Constitución Política del Estado, lo que incluye el sistema de valores supremos, principios fundamentales, así como los derechos fundamentales consagrados en dicha Ley Fundamental; b) la interpretación de las normas constitucionales así como de la disposición legal sometida al control desde y conforme a la Constitución Política del Estado; c) el desarrollo de un juicio relacional para determinar si una norma legal es o no conforme con las normas constitucionales; determinando previamente el significado de la norma legal por vía de interpretación; y d) la determinación de mantener las normas de la disposición legal sometida al control. De lo referido se concluye que el control de constitucionalidad no alcanza a la valoración de los fines, los propósitos, la conveniencia o beneficios que pudiese generar la disposición legal sometida a control; lo que significa que 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 concentra en el control objetivo de constitucionalidad de las disposiciones legales objetadas...**"* (las negrillas nos corresponden).

De manera general, y de conformidad al art. 132 superior, la acción de inconstitucionalidad, puede ser interpuesta, conforme a los procedimientos desarrollados para ese fin, por toda persona, individual o colectiva, que se considere afectada por una norma jurídica contraria a la Constitución; postulado normativo complementado por el art. 133 siguiente, que prevé que la declaración de inconstitucionalidad de una norma la hace inaplicable respecto a todos, lo que determina su efecto *erga homes*.

En este contexto, el legislador, en el art. 78.II del CPCo, refiriéndose a los efectos de la sentencia que declare la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una Ley, Estatuto Autonómico, Carta Orgánica, Decreto, ordenanza y cualquier género de resolución no judicial, estableció que:

“II. La sentencia que declare:

- 1.** La constitucionalidad de una norma contenida en una Ley, Estatuto Autonómico, Carta Orgánica, Decreto, ordenanza y cualquier género de resolución no judicial, hace improcedente una nueva demanda de inconstitucionalidad contra la misma norma, siempre y cuando se trate del mismo objeto o causa y se argumente los mismos preceptos constitucionales impugnados.
- 2.** La inconstitucionalidad de una norma tendrá valor de cosa juzgada y sus fundamentos jurídicos serán de carácter vinculante y general.
- 3.** La inconstitucionalidad de una norma legal impugnada tendrá efecto abrogatorio sobre ella.
- 4.** La inconstitucionalidad parcial de una norma legal impugnada tendrá efecto derogatorio de los Artículos o parte de éstos, sobre los que hubiera recaído la declaratoria de inconstitucionalidad y seguirán vigentes los restantes.
- 5.** La inconstitucionalidad de otros preceptos que sean conexos o concordantes con la norma legal impugnada que deberán ser referidos de forma expresa, en cuyo caso tendrán los mismos efectos que en lo principal”.

De la norma transcrita precedentemente, se evidencia la precisión de las reglas respecto a las consecuencias de las sentencias constitucionales plurinacionales, ya que de modo expreso, sin que exista necesidad de mayor labor interpretativa, se colige cómo debe actuar este Tribunal Constitucional cuando existe una sentencia constitucional que resolvió con antelación un mismo tema en caso de presentarse una demanda similar que impugne la misma norma legal o parte de ella, habiendo instituido, a través de la jurisprudencia, la calidad de cosa juzgada constitucional en el propio art. 78.II.2 del adjetivo constitucional -que significa la irrevisabilidad e inmodificabilidad de las sentencias constitucionales, así como su vinculación obligatoria a todas las personas y autoridades del Estado Plurinacional de Bolivia-, que presupone efectos similares a la derogatoria de la norma, conforme al siguiente numeral del mismo artículo, lo cual determina que la norma ha dejado de tener vigencia material y por ende, cualquier demanda posterior resulta inútil e improcedente toda vez que el objeto de la misma ha dejado de existir, lo cual implica que la nueva demanda resulta innecesaria y por supuesto inviable.

Dicho entendimiento, armoniza con el contenido del art. 203 constitucional que determina que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio y que, contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno y el art. 15 del

CPCo, que en sus dos párrafos previene que las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional Plurinacional, dictadas en las acciones de inconstitucionalidad tienen efecto general y en el entendido de que las razones jurídicas que fundamentan la decisión, constituyen jurisprudencia, tienen carácter vinculante para los Órganos del poder público, legisladores, autoridades, tribunales y particulares.

III.2. Acción de inconstitucionalidad concreta

De acuerdo a lo previsto por el legislador, en el art. 73 del CPCo, se ha diferenciado la acción de inconstitucionalidad abstracta de la concreta; así, la:

“1. Acción de Inconstitucionalidad de carácter abstracto (procede) contra leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales.

2. Acción de Inconstitucionalidad de carácter concreta, que procederá en el marco de un proceso judicial o administrativo cuya decisión dependa de la constitucionalidad de leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales”.

Conforme a ello, la acción de inconstitucionalidad concreta tiene la finalidad de someter al control de constitucionalidad una disposición legal, sobre cuya constitucionalidad surge una duda razonable y fundada, en aquellos casos concretos en los que debe ser aplicada para resolver un proceso judicial o administrativo, siendo ésta una vía de control normativo concreto, debido a que emerge, precisamente, ante la posibilidad de la aplicación de la disposición legal impugnada a un caso específico dentro de un proceso judicial o administrativo.

Por lo anteriormente expuesto, es claro que esta vía de control, a diferencia de la acción de inconstitucionalidad abstracta, es susceptible de ser promovida por todos los jueces y tribunales que integren el Órgano Judicial, siendo extensible, además, a las autoridades administrativas que conozcan procesos administrativos, para que puedan plantear la acción, de oficio o a instancia de parte, cuando tengan una duda fundada y razonable sobre la constitucionalidad de una disposición legal y de una de sus normas, cuya validez sea fundamental para la decisión que vaya a tomarse dentro del proceso, reiterando que las citadas autoridades pueden activar esta vía de control normativo directamente o a petición de partes.

Entonces, la acción de inconstitucionalidad concreta, tiene como objeto, que el Tribunal Constitucional Plurinacional, como órgano especial y único encargado de ejercer el control de constitucionalidad y de precautelar el respeto y vigencia de derechos y garantías constitucionales (art. 196.I

CPE), a través de un test de constitucionalidad, adelantado en base a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, confronte la compatibilidad o incompatibilidad de la norma demandada de inconstitucional respecto a los principios, valores y normas contenidas en la Constitución Política del Estado Plurinacional, como Norma Suprema del ordenamiento jurídico interno; en ese marco, la labor del Tribunal Constitucional Plurinacional, deberá circunscribirse al examen de las disposiciones denunciadas como lesivas a la Ley Fundamental, con el fin de establecer su constitucionalidad o inconstitucionalidad, porque, -se reitera- no puede efectuar ningún análisis respecto a un caso en concreto.

El razonamiento precedente, armoniza con el criterio vertido por este Tribunal a través de la SC 0011/2010-R de 20 de septiembre, que estableció: *"...el control de constitucionalidad de las normas jurídicas de alcance general, a través de un proceso judicial o administrativo, faculta a la parte legitimada a promover un incidente dentro del proceso respectivo, cuando dichas normas tengan vinculación directa con la resolución de su caso; es así que, el Tribunal Constitucional, sólo se pronunciará sobre las normas impugnadas compatibilizándolas con los valores, principios, derechos y normas reconocidos en la Constitución Política del Estado, para determinar su correspondencia"*, infiriéndose que, la acción de inconstitucionalidad concreta se constituye en una garantía al alcance del ciudadano común a efectos de que acuda ante la justicia constitucional cuando considere que, de la aplicación de una norma en la resolución final de un proceso, pueda emerger daño a sus derechos y garantías constitucionales.

De lo expuesto, podemos concluir señalando que la acción de inconstitucionalidad concreta, tiene por objeto inducir al Tribunal Constitucional Plurinacional, en su calidad de máximo guardián de la Constitución Política del Estado, a que proceda al control de constitucionalidad de una norma, dentro de un proceso -administrativo o judicial-, antes de que se emita una sentencia que pueda adquirir efectos de cosa juzgada respecto a un tema jurídico específico planteado por el actor; control que, debe ser ejercido sobre disposiciones normativas creadas en general, aunque es preciso resaltar que no solamente opera respecto a aquellas dictadas por la Asamblea Legislativa, sino también sobre leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales.

III.3. La inconstitucionalidad de una norma por su origen y por su contenido

La SCP 0336/2012 de 18 junio, expresando su razonamiento al respecto, manifestó que: *"...la declaratoria de inconstitucionalidad, de acuerdo a la doctrina y jurisprudencia constitucional, se efectuará por el fondo o por la forma, en este último caso, el control de constitucionalidad, consiste en*

efectuar un análisis desde el origen de la norma, si el órgano emisor es competente para emitir la ley, si se imprimió el procedimiento legislativo previsto por la Constitución Política del Estado para la formación de una ley, sea desde su elaboración, aprobación, promulgación y publicación. Dicho de otro modo, implica determinar la validez en la formación y aprobación de la ley”, entendimiento que armoniza con el establecido previamente mediante SC 0082/2000 de 14 de noviembre, que señaló: “...conforme lo ha precisado la doctrina constitucional una disposición legal puede ser impugnada de inconstitucional por su origen o por su contenido. En el primer caso, cuando en su elaboración y aprobación no se han cumplido ni respetado los procedimientos establecidos por el texto constitucional para tal efecto o se las ha elaborado y aprobado en una instancia o por autoridad no establecida por la Constitución para tal efecto. En el segundo caso, cuando la disposición legal, a pesar de haber sido elaborada y aprobada conforme a los procedimientos y formas establecidos por el texto constitucional contienen normas que son incompatibles con los principios y normas de la Constitución Política del Estado”; infiriéndose que la inconstitucionalidad de una norma, puede reclamarse en el fondo: cuando el contenido en sí de la norma impugnada contraviene las previsiones normativas contenidas en la Constitución Política del Estado; o, en la forma: cuando en su elaboración, sanción y promulgación, se han vulnerado los procedimientos legislativos establecidos en la Norma Suprema.

III.4. La inconstitucionalidad por omisión y los supuestos de procedencia

De acuerdo con lo desarrollado por la jurisprudencia constitucional, la inconstitucionalidad por omisión legislativa, consiste en la falta de desarrollo por parte del Órgano Legislativo, de aquellas normas constitucionales de obligatorio y concreto desarrollo, de forma tal que se impide su eficaz aplicación SC (0081/2006).

Lo antedicho implica, conforme entendió la SC 0066/2005 de 22 de septiembre *“...que cuando el legislador no desarrolla el instituto Constitucional que de manera precisa y concreta le impone la Constitución o desarrolla el mismo de manera deficiente o incompleta, de tal manera que el mandato constitucional se torne ineficaz o de imposible aplicación por causa de la omisión o insuficiente desarrollo normativo, el Tribunal Constitucional tiene atribuciones para hacer el enjuiciamiento de constitucionalidad de tales actos; disponiendo, en su caso, que el legislador desarrolle la norma constitucional que de manera obligatoria y concreta le impone la Constitución (...).”*

Por su parte, la SC 0081/2006 de 18 de octubre, refiriéndose a los tipos o clases de inconstitucionalidad por omisión señaló que: *“...puede ser entendida desde una doble dimensión; la primera, como la inconstitucionalidad por omisión normativa, que se presenta en aquellos*

casos en los que existiendo la ley que desarrolla un mandato de la Constitución, aquella se hace incompatible por una deficiente o incompleta regulación que origina la ineficacia de una norma constitucional; y, la segunda, inconstitucionalidad por omisión legislativa, se produce en los casos en que la Constitución impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y éste no lo hace...”.

La doctrina ha desarrollado otros tipos de inconstitucionalidad como la referida a la inconstitucionalidad por mora y la inconstitucionalidad por negación o también denominada inconstitucionalidad por omisión relativa; siendo que la inconstitucionalidad por mora, hace referencia a los supuestos de inercia en adoptar una decisión concreta o de tardanza en la producción de normas generales, referidas por ejemplo “al ocio legislativo en sancionar las leyes reglamentarias de la Constitución o de “desarrollo constitucional”, en cuanto a la organización de los poderes públicos, o para ejecutar las cláusulas programáticas de la constitución, también llamada no autoejecutivas que requieren de normas regulatorias para tornarse en efectivas; por otro parte, la inconstitucionalidad por negación u omisión relativa, ocurre cuando el órgano estatal, si bien efectiviza el mandato constitucional sancionando la ley; sin embargo, lo hace de manera incompleta o deficiente; es decir, se refiere a la llamada inconstitucionalidad normativa aludida por la jurisprudencia constitucional.

Sobre la inconstitucionalidad por omisión relativa, ha existido bastante desarrollo en el derecho comparado, que la esboza de manera más completa; así, la Sentencia C-619/11 de 17 de agosto, pronunciada por la Corte Constitucional Colombiana, precisó que *“...la omisión legislativa relativa tienen lugar cuando el legislador regula una materia, pero no lo hace de manera integral, como quiera que 'no cobija a todos los destinatarios que deberían quedar incluidos en la regulación o porque deja de regular algún supuesto que, en atención a los contenidos superiores del ordenamiento, tendría que formar parte de la disciplina legal de la materia'. Adicionalmente, para su configuración se requiere que el legislador haya incumplido un deber expresamente impuesto por el Constituyente, pues como lo ha señalado esta Corporación, sin deber no puede haber omisión”.*

Lo que no sucede con la inconstitucionalidad absoluta o total, que se refiere a los supuestos en los que directamente existe ausencia de la norma que debería regular una determinada situación jurídica fijada constitucionalmente.

III.5. De los principios y garantías constitucionales que rigen la administración tributaria en Bolivia

La Constitución Política del Estado, puesta en vigencia en febrero de 2009, instaaura un nuevo modelo de Estado sustentado en la pluralidad y el pluralismo económico, jurídico y político, establecidos sobre cimientos

axiológicos de igualdad, inclusión, reciprocidad y equilibrio -entre otros-, que demandan como uno de los fines del Estado, la construcción de una sociedad justa y armoniosa, cimentada en la descolonización, sin discriminación ni explotación, con plena justicia social; en tal sentido, todas las acciones del Estado a través de sus órganos ejecutores, deben enmarcar su accionar a los principios constitucionales como criterios generales plasmados en la Constitución, que buscan la materialización del máximo fin del Estado: vivir bien.

En este contexto, las políticas de gobernabilidad que se adopten para garantizar una sana convivencia entre los administrados, así como el cumplimiento de los deberes de éstos para con el Estado, tienen la necesidad de configurar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en todos los ámbitos de su jurisdicción.

La actividad tributaria, como fin económico de sustento del Estado, no puede estar pues indiferente a los postulados constitucionales, máxime si, conforme establece la propia Constitución Política del Estado en su art. 108.1): "Son deberes de las bolivianas y bolivianos: 1. Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes", prescribiendo en el numeral 7) del mismo precepto normativo que uno de aquellos deberes a que se refiere el indicado artículo, constriñe a: "Tributar en proporción a su capacidad económica,, conforme a la ley", de donde claramente se identifica que, la política tributaria o impositiva, se sujeta a los principios propios constitucionales, que se constituyen en auténticos límites a su ejercicio.

Ahora bien, conforme establece el art. 323 constitucional, la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria; principios que se constituyen en el límite final del ejercicio del poder tributario del Estado, para asegurar que quienes ostenten dicho poder, se sometan igualmente a ellos.

La antedicho implica *per sé*, que los órganos de poder público habrán de sujetarse tanto a los principios constitucionales a como a los principios tributarios al momento de ejercer sus propias atribuciones, sea en el ámbito legislativo al elaborar normas tributarias; en el jurisdiccional al aplicarlas; o, en el ejecutivo al desarrollarlas y aplicarlas, tanto al dictar disposiciones generales, -reglamentos-, y disposiciones de carácter singular, o al ejecutar actos administrativos.

En tal consecuencia, está demás señalar que cualquier lesión a los principios constitucionales y tributarios de política fiscal, establecidos constitucionalmente, podrá motivar la interposición una acción de inconstitucionalidad que deberá ser sometida a la jurisdicción especializada constitucional, a efectos de que sea ésta la que, conforme determina el art. 196.I superior, ejerza el control de constitucionalidad, precautelando la

supremacía de la Constitución y de ser necesario, expulse del ordenamiento jurídico la norma que le sea contraria; razonamiento que se sustenta en el contenido normativo del art. 178 de la misma Constitución, que expresa que: “La potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta en los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos”, precepto que armoniza con el postulado establecido en el art. 410 constitucional que a su vez determina que: “La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier disposición normativa”; previsión que, permite la materialización y apertura del principio de aplicación directa de los derechos fundamentales, prescrita en el art. 109.I de la CPE, que instituye que “Todos los derechos reconocidos en la Constitución son directamente aplicable y gozan de iguales garantías para su protección”; de donde se infiere que, la protección de los derechos fundamentales estatuidos en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, no se limitan a su valor dogmático, sino que, por permisión de la propia Ley Fundamental, al constituirse ésta en una norma jurídica, son de aplicación y protección directa, sin necesidad de interpretación sistemática alguna con otra norma parte del acervo jurídico interno.

Ahora bien, es preciso identificar y definir el contenido teleológico de los principios tributarios o de política fiscal que se encuentran descritos en el señalado art. 323 constitucional y que han sido denunciados como lesionados por el accionante.

Así, en cuanto al **principio de capacidad económica o contributiva**, es preciso partir del contenido del art. 108.7 de la CPE, que determina que es deber de las bolivianas y los bolivianos, tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley; precepto normativo que armoniza con el contenido del art. 8.II superior que establece, entre otros valores que sustentan al Estado, al de distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien.

En este marco constitucional, se tiene clara la perspectiva de la justicia social y distributiva que hace a la esencia de la materia tributaria nacional, por cuanto lo que ésta persigue, es la elaboración y aplicación de una fórmula que permita a cada administrado contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus propias posibilidades, o lo que es lo mismo, a partir de su capacidad económica o contributiva, de acuerdo a los medios económicos de los que dispone.

Entonces, el principio de capacidad económica o contributiva, se erige como la regla básica de reparto o distribución de la carga tributaria; esto, por cuanto, de conformidad a la previsión contenida en el art. 108.7 de la CPE, la capacidad económica de tributación se configura como un objetivo que

se materializa a partir de los demás principios que le sirven de manera instrumental para la conformación y preservación del sistema tributario nacional, entendido como una colaboración de los administrados en el sostenimiento de los gastos públicos.

En armonía con lo señalado previamente, Fernando Pérez Royo¹, estableció que el principio de capacidad económica, cumple tres funciones esenciales: **a)** De fundamento de la imposición o de la tributación; **b)** De límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario; y, **c)** De programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

Sobre el primero, y siempre en base al contenido del art. 108.7) superior, existe para el administrado el deber constitucional de contribuir; deber que a su vez sirve de fundamento a la imposición de una tasa tributaria que, nace de la necesidad del Estado y la capacidad de quien ha de contribuir; así se comprende de lo expresado por el profesor Fernando Pérez Royo y la línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional de España, cuando se establece la conexión entre este fundamento y el principio de capacidad económica, entendiéndolos como "exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra".

En lo que refiere a la segunda función, ha de entenderse que el legislador no puede establecer tributos que no se correspondan con la capacidad económica del contribuyente; pues cada tributo se aplica dentro del marco del presupuesto del contribuyente y en función a la propia intensidad con que se manifieste su capacidad contributiva; lo que de por sí pone de manifiesto que, cualquier carga impositiva que no se corresponda con la realidad de la capacidad económica o contributiva del contribuyente, devendría en inconstitucional, al superar la capacidad económica del contribuyente.

Finalmente, respecto a la tercera función esencial del principio de capacidad económica, ésta se presenta como catalizador del principio de igualdad establecido en el art. 14 de la CPE, que preconiza la igualdad por sobre la discriminación; de donde ha de inferirse por parte del legislador, que el sistema tributario nacional, debe ser un reflejo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos objeto de la norma; en este contexto, se hace cada vez más exigible la construcción de un sistema tributario que responda eficiente y materialmente a la realidad contributiva o capacidad económica del contribuyente.

Ahora bien, el **principio de igualdad**, inicialmente se configura como una pauta axiomática del Estado Constitucional de Derecho del Estado Plurinacional, por cuanto, la Constitución Política del Estado, proclama en el

¹ Fernando, PÉREZ ROYO, Derecho Financiero y Tributario, 10 ma. Ed. Civitas, Madrid, 2000.

art. 14.II que: "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 anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona".

En materia fiscal, partiendo de la concepción alcanzada respecto al principio de capacidad económica o contributiva, que determina el reparto de la carga tributaria, debe quedar plenamente establecido que éste último, se halla inescindiblemente ligado al primero por disposición del art. 323 de la CPE, que instituye el principio de igualdad como principio informador del sistema tributario, reconociendo la vigencia plena de este valor constitucional dentro del ámbito del sistema impositivo, con la finalidad de establecer que, si bien todos somos iguales ante la ley, entonces también todos nos hallamos obligados al pago de un tributo, lo que hace evidente el espíritu de no discriminación del cumplimiento de la obligación tributaria; claro está dentro de los límites de nuestra capacidad económica y contributiva, explicada en el acápite anterior.

Lo anterior no implica que todos debemos pagar el mismo tributo, sino que cada quien habrá de hacerlo de acuerdo a su capacidad económica, lo que no impide que el legislador otorgue exenciones o bonificaciones; siempre y cuando estas no se funden en ningún tipo de privilegio o de discriminación, sino en valores y principios constitucionales.

De ahí que, el principio de igualdad en el ámbito tributario, se conjuga eficientemente con el principio de capacidad económica, ante situaciones económicamente iguales que deben ser tratadas de la misma manera; sin embargo, esto no blinda al contribuyente de la posibilidad de cualquier desigualdad, sino que lo protege únicamente respecto a aquella que se configure en discriminatoria y que por ende carezca de justificación; pues, conforme se tiene explicado, el principio de igualdad, no sólo exige la igualdad ante la ley; sino también, la igualdad en la aplicación de la ley; por lo que, este principio habrá de interpretarse en conexión con otros principios constitucionales.

En lo que al **principio de no confiscatoriedad** se refiere, éste, según la doctrina comparada, se encuentra estrictamente relacionado con el derecho a la propiedad, en el entendido de que el tributo afecta la riqueza del contribuyente, de ahí que se configure como una confiscación inconstitucional que se materializa cuando, por ejemplo, para el pago del tributo, se comprometen las rentas y propiedades del sujeto pasivo; en estas circunstancias, en las que se afecta el patrimonio del contribuyente, resulta de aplicación el principio de NO confiscatoriedad, que impide que de

manera indirecta se vulnere el derecho propietario del contribuyente.

Lo previamente señalado, implica necesariamente que, bajo mandato de los principios constitucionales que garantizan entre otros el derecho a la propiedad, la actividad tributaria que ejerce el Estado, no puede bajo ningún concepto apropiarse de los bienes privados; lo contrario, significaría reconocer a la potestad tributaria del Estado, la inexistencia de límites en su actuación que, definitivamente conllevarían a la desaparición de la propiedad privada en aras de la conservación del deber impositivo del sujeto pasivo; por ello, a efectos de evitar tan catastrófico desastre jurídico, se ha instituido el principio de no confiscatoriedad de los tributos como medio necesario para garantizar la inafectabilidad del derecho de propiedad.

Ahora bien, conforme a lo previamente señalado, para que se configure la confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital del contribuyente, lo que deviene necesariamente en la afectación ilegal del patrimonio del sujeto pasivo y por lo que, es susceptible de demandar la declaración de inconstitucionalidad por los efectos confiscatorios de tributos, siendo el Tribunal Constitucional Plurinacional, quien detenta la competencia para determinar la inconstitucionalidad o no de la norma que impone el tributo sometido a cuestionamiento, y quien habrá de tramitar las demandas de inconstitucionalidad en las que se demande la compatibilidad de un tributo con el texto constitucional, cuando aquel se considere confiscatorio y tienda, en sus efectos, a la afectación del patrimonio del contribuyente.

III.6. Test de constitucionalidad

En el caso objeto de análisis y compulsa, se denuncia la inconstitucionalidad concreta de los arts. 37."1", 38 y 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar, así como de los arts. 5, 6 y 7 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la mencionada norma, por ser presuntamente contrarios a los arts. 8.II, 14.II, 56 y 323.I de la CPE; y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En este contexto, conviene recordar que, conforme a lo manifestado en el Fundamento Jurídico III.1 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, el Tribunal Constitucional Plurinacional ha sido instituido por el Constituyente, como la entidad encargada del ejercicio de la jurisdicción constitucional, teniendo como principales roles el ejercer el control de constitucionalidad de leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos y todo género de ordenanzas y resoluciones no judiciales; lo que implica el sometimiento de las normas cuestionadas a un juicio de constitucionalidad con la finalidad de establecer su compatibilidad o incompatibilidad con los valores supremos, principios fundamentales y normas de la Constitución Política del Estado, para que una vez

determinada la existencia de contradicción, contravención o incompatibilidad, sean expulsados del ordenamiento jurídico interno.

A dicho efecto, la Constitución Política del Estado en armonía con el Código Procesal Constitucional, establecen dos vías para formular cargos de inconstitucionalidad presunta de una disposición legal: la acción de inconstitucionalidad abstracta, que procede contra leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales; y, la acción de inconstitucionalidad concreta, que igualmente procede contra leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales; pero, **dentro del marco de un proceso judicial o administrativo**, por cuanto su finalidad específica, es la evitar la aplicación de una norma que pueda ser contraria a la Norma Fundamental, en la resolución de la causa.

La acción de inconstitucionalidad concreta entonces, se diferencia de la abstracta, en el entendido de que es promovida dentro de la tramitación de un proceso -administrativo o judicial- y la legitimación pasiva, puede recaer en la autoridad que sustancia la causa o en el sujeto procesal que considera que la disposición legal a ser aplicada, no condice con los fines y valores axiomáticos de la Constitución y que, en definitiva contraviene su contenido normativo; es decir que, la acción de inconstitucionalidad concreta, tiene como objetivo inducir al Tribunal Constitucional Plurinacional a efectuar el control de constitucionalidad de una norma, dentro de un proceso, antes de que se emita la resolución final que pueda adquirir efectos de cosa juzgada.

Ahora bien, la inconstitucionalidad de una disposición normativa, puede emerger tanto de su origen como de su contenido, cuando la norma impugnada contraviene las previsiones normativas contenidas en la Constitución Política del Estado; o, cuando en su elaboración, sanción y promulgación, se han vulnerado los procedimientos legislativos establecidos en la Norma Suprema.

No obstante y conforme a lo establecido en el Fundamento Jurídico III.4 de este fallo constitucional, la inconstitucionalidad de una norma, también puede devenir de una omisión legislativa que, conforme anotamos en el acápite pertinente, se presenta en aquellos casos en los cuales, el ente encargado del desarrollo normativo de la Ley Fundamental; es decir, el Órgano Legislativo -de cualquiera de los niveles de gobierno del Estado-, si bien ha ejecutado el mandato constitucional y desarrollada una norma, ésta se torna incompatible por deficiencia o incompleta regulación, lo que la configura como ineficaz; es decir, la inconstitucionalidad por omisión legislativa, consiste en la falta de desarrollo de las normas constitucionales, de modo tal que éstas, se hacen ineficaces y de imposible cumplimiento.

Ahora bien, ingresando al análisis de constitucionalidad de las disposiciones legales acusadas de inconstitucionales, inicialmente corresponde aclarar

que si bien el test de constitucionalidad se realiza respecto a las normas que no hayan sufrido modificaciones, en el presente caso se tiene que, la Ley 717 de 13 de julio de 2015 -Ley de Modificaciones a la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar-, introdujo modificaciones a los arts. 37."1" y 38 de la indicada norma y que ahora son objeto de contraste de compatibilidad; sin embargo, las alteraciones de que fueron objeto, no fueron sustanciales, por lo que, no existe óbice alguno para efectuar la contrastación; tarea a ser desarrollada infra.

III.6.1. Sobre la inconstitucionalidad de los arts. 37."1", 38 y 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar, así como de los arts. 5, 6 y 7 del DS 0782 de 2 de febrero de 2011-Reglamento de Desarrollo Parcial de la mencionada norma, por supuesta contravención de los arts. 8.II y 14.II de la CPE

Los accionantes, en suma, denuncian que los artículos señalados, vulneran el valor supremo de igualdad, previsto en el art. 8.II constitucional, quebrantando igualmente el contenido normativo del art. 14.II superior que prohíbe toda forma de discriminación, señalando como cargo de inconstitucionalidad, el hecho de que las normas acusadas de contrarias a la Ley Fundamental, impondrían un tratamiento diferenciado e injustificado a los contribuyentes que se dedican a los juegos de azar, por cuanto, se les asigna una base imponible y un hecho generador diferente al resto de los contribuyentes que realizan actividades económicas en el país; determinando además, una alícuota elevadísima que afecta su patrimonio de manera indebida por el cobro de un tributo arbitrario, por cuanto la base imponible se calcula sobre los ingresos brutos, constituidos por los dineros recibidos de la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y otros, sin considerar que en muchos casos, los jugadores solamente hacen uso efectivo de una parte de las fichas adquiridas, y que, al retirarse de la casa de juego devuelven el resto en caja, recuperando en consecuencia su dinero, no obstante que la empresa ha emitido una factura por el total adquirido al ingreso al local de juegos; esto, sin tomar en cuenta además que se hace entrega de los premios que hubieran sido ganados por los usuarios de este servicio; evidenciándose que el ingreso neto, se obtiene deduciendo estas operaciones; sin embargo, el impuesto gravado, no toma como base imponible los ingresos netos, sino los brutos que no son los que efectivamente fueron percibidos.

Del análisis de los cargos de inconstitucionalidad deducidos previamente, se tiene que, **el art. 37."1" de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar, así como el art. 5 del DS 0782**, al referirse al hecho generador, estipulan que la obligación del

impuesto se perfecciona en el momento de la percepción del precio por la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego; determinando la última disposición, que dicha venta será facturada obligatoriamente.

Ahora bien, conforme a lo señalado en el Fundamento Jurídico precedente, la administración tributaria se rige por el principio de no confiscatoriedad -entre otros-, que contiene en su esencia la interdicción de la actuación arbitraria del Estado en desmedro del patrimonio del contribuyente; es decir que, el Estado, bajo ningún concepto, puede afectar bienes o rentas que hayan ingresado al patrimonio del contribuyente, fuera de los límites estrictamente necesarios y legales que garanticen el cumplimiento del deber impositivo, establecido en el art. 108.7 constitucional.

En el caso de análisis, del contenido de las normas sujetas a compulsas, se tiene que ambas establecen que el hecho generador del acto impositivo -pago de impuesto-, se produce en el momento de la percepción del precio de la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, los cuales deben ser **obligatoriamente** facturados, lo que implica gravar el correspondiente impuesto por parte del contribuyente -vendedor- en favor del Estado; sin embargo, el impuesto que se contiene en dicha nota fiscal, en los casos en los que se produce la devolución de los medios que permitieron el uso de los juegos, al haber sido ya gravado, no retorna al patrimonio del contribuyente quien, se ve en la obligación de devolver al usuario el equivalente monetario de las fichas que no fueron efectivamente utilizadas y sin recuperar el monto equivalente al impuesto facturado, lo que necesariamente afecta y disminuye su patrimonio real.

Es cierto que *prima facie*, podría aducirse que las previsiones normativas objeto de contrastación, se circunscriben únicamente a determinar el origen del impuesto y que por ende la percepción del precio no da nacimiento a la obligación tributaria; sin embargo, la última parte del art. 5 del DS 0782, armónica con el art. 37."1" de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar, prevé que la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, **debe ser obligatoriamente facturada**, lo que nos demuestra que, la obligación impositiva del contribuyente, nace con el mismo acto de la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego; impuesto que, una vez gravado, si bien ingresa al patrimonio del Estado, en los casos en los que el contribuyente deba devolver el importe por las fichas no utilizadas, saldrá de

manera ilegal de la riqueza del contribuyente, a quien habrá de afectarse en sus bienes económicos, generándole inseguridad jurídica y económica, pues si bien es deber de todo boliviano y boliviana contribuir con los gastos públicos del Estado, es también deber de éste, proteger los bienes y propiedades de los administrados; por lo que, las políticas tributarias, deberán afectar al contribuyente en la medida en la que su capacidad económica le permita y sin apropiarse de bienes privados.

Esto implica que, si bien la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, genera un impuesto en favor del Estado que se desprende de la actividad económica de este rubro, no puede concebirse que, ante la eventualidad de la devolución del producto o parte del producto por parte del usuario, el contribuyente se vea aún obligado al pago del impuesto de un bien que no fue efectiva y materialmente consumido.

Por todo lo señalado, corresponde manifestar que, respecto a los arts. 37."1" de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar y 5 del DS 0782, incurren en inconstitucionalidad, por cuanto, afectan de manera indebida y extra legal, el patrimonio del contribuyente; inconstitucionalidad que se debe a la falta de claridad de la norma que no ha previsto de manera específica, procedimiento alguno respecto a la eventualidad de la devolución de los insumos objeto de venta de la actividad gravada, incurriendo en consecuencia en inconstitucionalidad por omisión legislativa.

En lo que respecta a los arts. 38 de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar y 6 del DS 0782, referidos a la base imponible sobre los ingresos brutos por la actividad gravada previa deducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y que no correspondería debido a que la determinación del tributo debe fijarse en base a los ingresos efectivamente percibidos, previas las deducciones de la devolución de fichas y pago de premios, es pertinente señalar inicialmente que, si bien el impuesto gravado a los juegos de azar responde a connotaciones distintas a las demás obligaciones tributarias y que precisamente, por tratarse de juegos de azar, esta actividad se halla sometida a circunstancias y hechos imprevisibles en las que los clientes pueden ser o no beneficiados, no puede omitirse considerar que, la finalidad de actividad impositiva del Estado que se trasunta en la captación de recursos económicos para sustentar y solventar su funcionamiento, si bien clasifica a los sujetos pasivos de acuerdo a la actividad gravada; esto no puede de ninguna manera implicar el desconocimiento del principio-valor-derecho de igualdad, que, en materia tributaria se interrelaciona íntimamente con el principio de capacidad

económica o contributiva, por el que se determina el reparto de la carga tributaria en mérito a que, conforme lo prevé el art. 108. Superior, si bien todos somos iguales ante la ley tributaria y todos tenemos el deber de tributar, dicha obligación debe ser cumplida dentro de los límites de la capacidad económica y sin que exista ningún tipo de discriminación.

Bajo tales consideraciones, de acuerdo a la normativa señalada, la base imponible a ser considerada, se obtiene de los ingresos brutos y no de los ingresos reales, los cuales se materializan y efectivizan cuando, del monto percibido y facturado se deduce el valor los premios otorgados a los ganadores y el importe devuelto por concepto de venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego que no hubieran sido utilizados por el usuario; por ende, la base imponible emergente de los ingresos brutos, no corresponde a la realidad del monto efectivamente captado por el contribuyente que se encuentra incluido dentro de esta actividad económica, lo que contraviene el principio de igualdad respecto a los demás contribuyentes, a quienes, se les grava un impuesto de acuerdo a la actividad que ejercen, sobre venta cierta y sin otra deducción; hecho que también afecta directamente el principio de la capacidad económica o contributiva, pues distorsiona el monto efectivo de apropiación que habrá de ingresar al patrimonio del contribuyente, lo que a su vez, incurre también en confiscatoriedad del patrimonio del contribuyente debido a la consideración de un ingreso presunto e inexistente, que se habilita como seguro a efectos de acceder a un mayor ingreso impositivo por parte del Estado, situación que no resulta permisible en un Estado de Derecho; en tal consecuencia, las normas objeto de contraste (arts. 38 de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar y 6 del DS 0782), habrán de ser declaradas inconstitucionales.

En cuanto al **art. 39 de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar y 7 del DS 0782**, respecto a los que los accionantes han establecido que la alícuota impuesta del 30% es elevadísima, que afecta indebidamente al patrimonio y se constituye en un impuesto confiscatorio, que se deduce sobre la base de los ingresos no percibidos efectivamente, debemos manifestar, en base a los argumentos expuestos ampliamente de forma previa, que por principio de igualdad todos somos iguales ante la ley y por ende debemos ser tratados de la misma forma, estando proscrita toda forma de discriminación que radique entre otras cosas, en la ocupación.

Esta igualdad, conforme establecimos en el Fundamento Jurídico precedente, no implica que todos nos hallemos sujetos al pago de

un mismo tributo, sino que, el mismo, nos sea gravado de acuerdo a nuestra capacidad económica; por lo que, en el presente caso, el impuesto a ser gravado a la actividad de juegos de azar y lotería, sin bien alcanza una alícuota del 30%, debido a la actividad que la genera, **dicho porcentaje deberá ser calculado en base al ingreso efectivo y real de los contribuyentes congregados en esta actividad, partiendo siempre de que la base imponible, no podrá establecerse sino a partir del ingreso real y no del ingreso bruto.**

En consecuencia, si bien la alícuota prevista en los arts. 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar; y 7 del DS 0782, no contraviene la Constitución Política del Estado en su art. 108.7, no menos evidente es que, en lo que respecta a su cálculo y el monto sujeto a tributo, éste no obedece a los principios de igualdad, capacidad contributiva o económica y de no confiscatoriedad, al afectar de manera irrazonable el patrimonio del contribuyente, por ser sujeto a tributación el ingreso bruto y no el ingreso efectivo, motivo por el cual, considerando la obligación constitucional de tributación en contraste con los señalados principios constitucionales, esta instancia habrá de declarar su constitucionalidad, exhortando a la Asamblea Legislativa del Estado Plurinacional de Bolivia, a establecer la regulación normativa correspondiente a través de la que se establezca que, **la alícuota del 30% prevista por los arts. 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar; y 7 del DS 0782, deberá ser calculado en base al ingreso neto; es decir, a partir del monto adquirido efectivamente, de forma posterior al pago de premios y las eventuales devoluciones de insumos no utilizados por los usuarios.**

III.6.1. Sobre la lesión acusada al art. 323.I constitucional

La norma en análisis establece como principios máximos de la política fiscal del Estado Plurinacional de Bolivia: "...**capacidad económica, igualdad**, progresividad, **proporcionalidad**, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudadora"; siendo en base a los mismos que, las demandas de inconstitucionalidad que ahora se compulsan, se sustentan efectivamente en la vulneración u omisión de los principios tributarios específicos de capacidad económica, igualdad, proporcionalidad y de no confiscatoriedad; ultimo este que, conforme a lo anotado en precedente apartado, se constituye en la máxima axiomática que impide al Estado privar al contribuyente de sus bienes y utilidades (riqueza), habiendo la parte accionante efectuado especial énfasis en que las normas tributarias cuya inconstitucionalidad se demanda, se constituyen

en confiscatorias, habida cuenta que se le priva de forma ilegal de parte de su patrimonio; afirmación que sostiene en base al argumento de que, en primer lugar, el tributo impuesto emerge del hecho de la directa y obligatoria emisión de nota fiscal por el total del precio de venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, sin considerar que el monto inicialmente colectado no corresponde en realidad al ingreso neto sino al ingreso bruto, por cuanto a este debe restársele necesariamente el importe que en ocasiones es devuelto al usuario cuando no ha hecho uso efectivo de los insumos adquiridos y, también debe disminuirse el costo que implica el pago de los premios obtenidos por los jugadores; por cuanto, una vez emitida la facturas por el total de la venta, el impuesto en favor del Estado queda gravado en la correspondiente factura; sin embargo, en los casos de devolución de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, en los que debe reponerse el valor monetario al jugador, no se repone al contribuyente el tributo inicialmente gravado, lo que implica una disminución en su propio patrimonio; y en segundo lugar, porque la base imponible, precisamente se toma en cuenta a partir de la facturación del ingreso bruto y no del ingreso neto.

De la misma forma, la parte accionante manifiesta que las normas objeto de control de constitucionalidad, incurren en lesión del principio de capacidad económica o contributiva, por cuanto el tributo impuesto, debería estar determinado en base a la capacidad económica real del contribuyente y no sobre una base ficticia que no refleja la realidad del ingreso efectivamente recibido, del cual debe realizarse deducciones por devolución de insumos, lo que genera que el tributo establecido, deba ser honrado afectando el patrimonio del sujeto pasivo y que no se generaron mediante la actividad gravada; en tal sentido, los accionantes consideran que existe un vacío legal en lo que respecta al hecho generador y a la base imponible del impuesto al juego.

Sobre el particular, en el acápite anterior, determinamos que efectivamente, la norma impositiva que se demanda, incurre en inconstitucionalidad por omisión legislativa, por cuanto si bien ha establecido con claridad cuál es el hecho generador del tributo y cuál la base imponible para su consideración, no ha establecido procedimiento alguno que regule los casos en los cuales el contribuyente se encuentre obligado a la devolución de dineros cobrados y facturados, por el no uso de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, lo que en definitiva implica –conforme afirmamos– que el

pago del impuesto, en la fracción que corresponda al monto en dinero devuelto al usuario, debe salir de su propio patrimonio, afectando en consecuencia de manera ilegal la integridad de su patrimonio; pues, si bien, conforme establece el art. 108.7 de la CPE, es deber de todos los bolivianos tributar, esta obligación, de acuerdo a la misma norma, debe cumplirse del marco de la ley y conforme a la capacidad de quien tributa; así lo entendió este Tribunal, a través de la SCP 0029/2013 de 4 de enero, al establecer que la capacidad económica o contributiva, constituye *"...la 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..."*, estableciendo además que dicho principio 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..."*. De ahí entonces que, la propia jurisdicción constitucional comprendió que, la actividad tributaria, no puede ejercerse a través de actos (normas) que excedan su campo de acción y deriven en lesión a derechos, valores y principios constitucionales, por cuanto, conforme establece el art. 410 superior, la Constitución Política del Estado se configura como la norma madre del ordenamiento jurídico nacional, a la cual, administrados y **administradores** habrán de someterse; en tan lógica consecuencia, se tiene indiscutiblemente que, toda norma de desarrollo de cláusulas programáticas contenidas en la Ley Fundamental, habrán de elaborarse en respeto y resguardo de la integridad y supremacía de Ley Fundamental.

En este contexto, conforme a los argumentos expresados ampliamente, resulta para la Sala Plena del Tribunal Constitucional Plurinacional que, los arts. 37."1", 38 y 39 de la Ley de Juegos de Lotería y de Azar; y ,5 , 6 y 7 del DS 0782, incurren en directa inobservancia del principio de capacidad económica o contributiva, por cuanto se limitan a establecer el momento del nacimiento de la obligación tributaria y la base imponible a la actividad gravada, elementos que dan surgimiento a la relación jurídica cuyas consecuencias, conforme quedó demostrado, afectan directamente el patrimonio privado del contribuyente que se dedica a esa actividad; máxime si se considera que, de acuerdo a lo analizado, las utilidades netas del sujeto pasivo de la obligación impositiva, se hallan condicionadas a la entrega de premios y devolución de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego; de donde no queda duda alguna, que la norma demandada de inconstitucionalidad, al establecer el porcentaje y forma de determinación de la base imponible, afecta

la capacidad económica o contributiva del contribuyente, por cuanto el tributo impuesto, emerge de la prestación del servicio que se materializa y efectiviza, según dispone la propia norma, en el momento de la de venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego y su inmediata y obligatoria facturación, omitiendo considerar que dicho ingreso no es el real y neto, sino, el ingreso bruto que conlleva la supuesta captación de la totalidad del monto facturado, cuando éste, debido a los premios y devoluciones de insumos, necesariamente tendrá una variante que deberá cubrirse por el patrimonio del sujeto pasivo.

Ahora bien, conforme a lo estipulado líneas atrás, la tributación inherente a la actividad que involucra a los accionantes si bien se enmarca dentro del principio de igualdad, comprendido como la obligación de todos los bolivianos de tributar, también se contrapone a dicho principio en el entendido de que, respecto al universo de contribuyentes, estos sujetos pasivos se ven obligados a pagar tributos en base a un ingreso bruto y no neto; es decir que, la carga impositiva que establece la normativa que se demanda de inconstitucionalidad, se grava con el nacimiento del hecho generador que, en este caso, se constituye la venta de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego; por lo que, ante la posible devolución de estos insumos que implica necesariamente la devolución del dinero al jugador, el impuesto que ya ha sido efectivamente gravado por el contribuyente en favor del Estado, y que no es objeto de retorno, implica una disminución en su patrimonio; situación que no acontece respecto a ninguna otra actividad comercial.

En este mismo sentido opera la desigualdad contributiva respecto a la alícuota impuesta del 30% mediante los arts. 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar y 7 del DS 0782, por cuanto, dichos preceptos se hallan en directa relación con los arts. 38 y 6 de las indicadas disposiciones legales, referidos a la base imponible o impuesto que, en definitiva, se circunscriben al cálculo del tributo en base al ingreso bruto y no al neto, lo que no sucede -se reitera-, respecto al resto del universo de contribuyentes que se constituyen en el objeto que hace evidente dicha disimilitud; pues vano sería determinar la existencia de igual o no entre sujetos pasivos contributivos de una misma actividad comercial, se entiende lógicamente que, por la sencilla razón de que todos se encuentran sometidos a la misma normativa; en este punto, resulta pertinente traer a colación la Declaración Constitucional 0002/20101 de 8 de mayo, que adoptando una concepción general del principio de igualdad, estableció que este

"...exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentra cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por la condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afecta; 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 otra hacen imperativo que, con base en criterios desproporcionados 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 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..."; razonamiento del cual se infiere que, las normas cuestionadas sí establecen un parámetro de trato diferenciado respecto al hecho general que se circunscribe en el pago de una contribución al Estado en forma de tributo impositivo, encontrándose los ahora accionantes en situación de desventaja tributaria respecto al hecho generador, la base imponible y la alícuota impositiva, respecto del resto del universo contributivo, pues, conforme ampliamente se ha señalado, para el efecto del pago del tributo, se establece el ingreso bruto y no el neto, que es el real y el que, efectivamente ingresa al patrimonio del contribuyente y sobre el cual, debería tributar; por lo que, al evidenciarse lo contrario, se tiene también por lesionado el principio de proporcionalidad, por cuanto, el pago del tributo en el 30% sobre el monto total del dinero efectivamente percibido, no refleja el ingreso o la utilidad neta y real, obligando al sujeto pasivo al pago del impuesto con el 100% de los ingresos percibidos, lo que en definitiva resulta desproporcional a la capacidad económica del contribuyente y compromete su patrimonio.

En este contexto, y conforme afirmó la SC 1294/2006-R de 18 de diciembre, el principio de proporcionalidad se deduce del deber de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios, y pretende impedir que por la vía de la restricción o limitación, la medida legal adoptada por la autoridad competente guarde relación equilibrada y razonable con el fin perseguido, toda vez que, cuando la medida legal impone una carga o restricción irrazonable, excesiva o inadecuada, se rompe el equilibrio; por consiguiente *"...cuando se establezca el respeto del principio de*

proporcionalidad, se podrá llegar al principio de justicia material. El principio de justicia material o verdaderamente eficaz se opone a la aplicación formal y mecánica de la ley en la definición de una situación jurídica. Exige, por el contrario, una preocupación por las consecuencias mismas de la decisión y por la persona que es su destinataria, bajo el entendido de que aquella debe implicar y significar una efectiva concreción de los principios, valores y derechos constitucionales”; en este contexto, y por todos los argumentos vertidos, se tiene evidenciado que los artículos objeto de la presente demanda de inconstitucionalidad, contienen en su esencia una desproporción patente que se contrapone con la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo, por cuanto resulta cierto que los ingresos brutos sobre los que se aplica el impuesto, no son ingresos netos y reales efectivamente percibidos; por ende, corresponde declarar también por este motivo, su inconstitucionalidad.

III.6.1. Respecto a la vulneración del art. 56 de la CPE y 21 de la convención Americana sobre Derechos Humanos

Sobre la contravención de los arts. 37.º1, 38 y 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y, 5, 6 y 7 del DS 0782, a los arts. 56 de la CPE y 21 de la CADH, referidos al derecho a la propiedad privada, la Sala Plena del Tribunal Constitucional Plurinacional, encuentra que estos son efectivamente contradictorios, habida cuenta que, conforme se ha detallado de manera amplia y reiterativa, tanto la descripción del hecho generador como la base imponible, se constituyen en confiscatorios al imponer un gravamen no solo respecto a los ingresos percibidos, sino también sobre el patrimonio de los sujetos pasivo, provocando su disminución y consiguiente pérdida, toda vez que, de acuerdo a lo analizado, el contribuyente al emitir la nota fiscal en la que se comprende el tributo efectivamente destinado al Estado, se ve imposibilitado de recobrar el porcentaje correspondiente en los casos en los cuales, los usuarios hacen la devolución de fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego, por lo que dicho porcentaje debe asumir y cubierto por el patrimonio del sujeto pasivo contributivo, lo que necesariamente conlleva a que las utilidades netas que se generen de la actividad gravada no serán suficientes para solventar el funcionamiento de su actividad comercial, por cuanto el tributo a ser pagado por el sujeto pasivo se establece en función al ingreso bruto de monto percibido y no del ingreso neto al que deben descontarse los premios otorgados a los ganadores y, el valor de la fichas, tickets, boletos, cartones, cupones y cualquier otro medio que permita el acceso al juego devueltas cuando no han sido utilizadas por el jugador, lo que pone en evidencia que, esa diferencia entre el

ingreso bruto y el ingreso neto que resta, debe ser cubierta con el patrimonio del propio contribuyente; en tal consecuencia, siendo evidente la afectación al derecho a la propiedad privada, debe declararse la inconstitucionalidad de la normativa demandada.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Plena; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y los arts. 12.2 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional y, 77 y 78 del CPCo, declara:

- 1º** La **INCONSTITUCIONALIDAD** de los arts. 37."1" y 38 de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar, así como de los arts. 5 y 6 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la mencionada norma, por ser contrarios a los arts. 8.II, 14.II, 56 y 323.I de la CPE; y 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- 2º** La **CONSTITUCIONALIDAD** de los arts. 39.I de la Ley de Juegos de la Lotería de Azar y 7 del Reglamento de Desarrollo Parcial de la mencionada norma (DS 0782); **exhortando** a la Asamblea Legislativa del Estado Plurinacional de Bolivia para que en el plazo improrrogable de seis meses, computables a partir de la notificación con la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, desarrolle la regulación normativa correspondiente a través de la que se establezca que la alícuota del 30% prevista por los arts. 39 de la Ley de Juegos de la Lotería y de Azar y 7 del DS 0782, sea calculado en base al ingreso neto; es decir, a partir del monto adquirido efectivamente, de forma posterior al pago de premios y las eventuales devoluciones de insumos no utilizados por los usuarios.
- 3º** Por Secretaría General del Tribunal Constitucional Plurinacional, publíquese la presente decisión y póngase la misma en conocimiento de la Asamblea Legislativa a efectos pertinentes.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

No intervienen los Magistrados, Dra. Mirtha Camacho Quiroga, Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez y Dr. Ruddy José Flores Monterrey, todos por ser de voto disidente.

Fdo. Dr. Macario Lahor Cortez Chavez
PRESIDENTE

Fdo. Juan Oswaldo Valencia Alvarado
MAGISTRADO

Fdo. Dr. Zenón Hugo Bacarreza Morales

MAGISTRADO

Fdo. Tata Efren Choque Capuma
MAGISTRADO