

Ilícitos del Contrabando en la Circulación de Mercancías en Zona Secundaria

Daniel Eduardo Molina Bascopé

Bolivia

1. Introducción

Esta investigación se encuentra dirigida a facilitar y solucionar los problemas que surgen en la circulación de mercancías en Zona Secundaria, a efecto de otorgar un parámetro legal que debe ser cumplido por parte de la Aduana Nacional (AN), los Operadores de Comercio Exterior, Auxiliares de la Función Pública Aduanera, comerciantes y empresas de transporte interprovincial e interdepartamental de carga, con la finalidad de delimitar derechos y obligaciones de los intervinientes y optimizar de esa manera la correcta ejecución de las operaciones económicas y comerciales en la circulación de mercancías en Territorio Aduanero Nacional.

De la revisión de la Ley N° 2492 (CTB) en el Artículo 181 se tipifica el ilícito de contrabando, donde el elemento fundamental para que se constituya como Contravención Aduanera es que los tributos omitidos de la mercancía que no tenga documentación que ampare su legal importación a Territorio Aduanero Nacional se encuentra relacionado a que no debe superar los 200.000 UFV; en ese sentido, se puede apreciar con claridad meridiana que el Contrabando, en el Estado Plurinacional de Bolivia se ha despenalizado parcialmente, toda vez que se habría quitado la competencia al Poder Judicial y al Ministerio Público, de manera que la AN es la autoridad administrativa llamada por Ley para controlar, verificar, fiscalizar, investigar y procesar la comisión la Contravención Aduanera por Contrabando conforme los Artículos 21, 66, Numeral 1, 100 y 166 de la referida Ley N° 2492 (CTB).

Cabe hacer notar que muchos casos por Contravención Aduanera en Contrabando se generan por el desconocimiento de las normas por parte de los Sujetos Pasivos quienes al no cumplir las formalidades tributarias y aduaneras se exponen a procesos sancionatorios por la Contravención Aduanera en Contrabando que concluyen con el comiso definitivo de mercancías y la imposición de sanciones en contra del propietario del medio de transporte utilizado para la comisión del ilícito, en sustitución a su comiso definitivo; en ese sentido, resulta necesario resaltar que las amplias facultades de la AN en cuanto a verificar, fiscalizar, controlar, investigar, procesar y sancionar se encuentran limitadas por los Principios de Legalidad, Tipicidad y Debido Proceso; toda vez que dichos Principios tienen como objeto

principal precautelar los derechos y garantías de los Sujetos Pasivos, de manera que en el caso de ser procesados el Sujeto la AN los considere a momento de iniciar el proceso sancionatorio por Contrabando Contravencional y concluirlo a través de la Resolución Sancionatoria correspondiente.

En ese entendido, se advierte que el procedimiento sancionador para la Contravención Aduanera de Contrabando se encuentra regulado en los Artículos 90, Segundo Párrafo; 96, Parágrafo II; 98 y 99 Parágrafo II del CTB, donde los Actos Administrativos que causan estado son el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria en Contrabando que se notifican en Secretaría de la Administración Aduanera todos los días miércoles, teniendo los procesados el plazo fatal y perentorio de tres (3) días para presentar las pruebas pertinentes para desvirtuar los cargos atribuidos por la Administración Aduanera. En ese sentido, una vez decomisada la mercancía e iniciado el proceso por Contravención Aduanera de Contrabando, si el Sujeto Pasivo no presentó la factura de compra en el mercado interno en el momento del operativo en cumplimiento del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo N° 0708, ante la Administración Aduanera sólo puede presentar la Declaración Única de Importación (DUI), aunque no sea el importador de la mercancía decomisada, puesto que de conformidad con el Artículo 90 de la Ley No. 1990 (LGA), es el único documento aduanero que refleja el correcto pago de tributos aduaneros de importación y que respalda la legal importación de una mercancía extranjera a Territorio Aduanero Nacional; aspectos que se constituyen en la fórmula procesal a seguir por la AN y los Sujetos Pasivos, cuyo incumplimiento involucra no terminar satisfactoriamente el proceso sancionador para ambas partes.

Por lo anterior, previamente al análisis del caso en concreto resulta pertinente respaldar los derechos y obligaciones de los Sujetos Pasivos y de la AN en función a los preceptos doctrinales que respaldan las actuaciones dentro de un proceso administrativo de contrabando como ser el Derecho Tributario y su relación con el Derecho Constitucional, Derecho Aduanero y Derecho Administrativo.

2. Derecho Constitucional Tributario

2.1. Concepto

El Derecho Constitucional Tributario es el estudio del conjunto de normas que regulan las soberanías fiscales del Estado y las que delimitan entre ellas; es decir, estudia las normas; que determinan en un Estado a quién o quiénes y con qué límite temporal, especial y jurídico les corresponde el ejercicio de la soberanía o potestad tributaria. A esta parte del Derecho Tributario, no se la considera propiamente como tal, sino como Derecho Constitucional, porque se trata del desarrollo de una parte de la potestad de imperio del Estado; por lo que su estudio debe ser previo al del Derecho Tributario y las normas sustantivas; en ese sentido, el Derecho Tributario Constitucional, es el conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado.

El año 2000 García Vizcaíno Catalina señaló: *“El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto este último, conocido como el de garantías del contribuyente las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”*(Pág. 200)¹ Ésta autora no comparte el criterio de ubicar a ésta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional².

2.2. Objeto del Derecho Constitucional Tributario

El objeto del derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de las detecciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestas coactivamente, que hace a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

Dentro de él quedan comprendidas diversas materias referentes a:

- a) Asignación de competencia en el ejercicio del poder tributario
- b) Regímenes de coordinación del poder tributario ejercido por la Nación
- c) Principios que limitan el poder tributario del Estado
- d) Principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones
- e) Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes

2.3. Poder Tributario o Potestad Tributaria

Es la facultad jurídica que tiene el Estado de exigir contribuciones a todos los habitantes, de acuerdo a sus ingresos, patrimonio o renta que se encuentran en su jurisdicción, el ejercicio del poder tributario, tiene como propósito esencial el de exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cosas si los tributos fueran en especie; lo que ha inducido a la doctrina a considerar esa obligación como el

1 GARCIA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Tomo I Segunda Edición 2000 Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina. Pág. 200

2 VILLEGAS, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario Depalma, Buenos Aires Argentina 1992 Pág. 185. Este autor explica que “el derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse ‘tributario’ por el objeto al cual se refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal”.

centro del Derecho Tributario.

Este poder tributario consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de *crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales*, cuyo pago cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida, pero no sólo comprende este tipo de poder, sino que también de *eximir y conferir beneficios tributarios, tipificar ilícitos tributarios* y regular las *sanciones* respectivas, conforme se establece en el Art. 6 del Código Tributario Boliviano.

En 1969 Diño Jarach, señaló que el *poder fiscal*³ (...) es: *“una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado pero en el Estado constitucional moderno, dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo”*⁴.

Por su parte Héctor Villegas, manifestó que la sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular, al pago de las prestaciones pecuniarias que le reclama⁵.

En ese contexto, el Poder Fiscal, consiste en la facultad jurídica que tiene el Estado de exigir contribuciones, con respecto a personas y bienes que se hallan en su jurisdicción; asimismo, el ejercicio del poder tributario, tiene como propósito esencial el de exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cosas si los tributos fueran en especie; lo que ha inducido a la doctrina a considerar esa obligación como el centro del Derecho Tributario.

En ese sentido García Vizcaíno el 2000 señaló que: *“(...) el poder tributario consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas”*⁶;

3 La terminología usada por otros autores no es uniforme, ya que han utilizado entre otras, las siguientes denominaciones: derecho de supremacía tributaria (Berlino); potestad tributaria (Berlino en una obra anterior, Villegas usa “potestad tributaria” o “poder tributario”); potestad impositiva (Micheli); poder fiscal (Bielsa, Jarach); poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein); poder tributario (Giuliani Fonrouge quien a veces se refiere a la potestad-, García Belsunce).

4 JARACH, Diño Curso Superior de Derecho Tributario. Tomo I 1969 Editorial Liceo Cima Buenos Aires Argentina Pág. 23

5 VILLEGAS Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma Buenos Aires, Argentina 1992 Pág. 185.

6 GARCÍA, Vizcaíno Catalina Derecho Tributario. Ob. Cit Tomo I Pag. 225.

Asimismo, Jarach Dino en 1969 define al *poder fiscal*⁷ como: “una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del estado pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo”⁸.

La expresión “Poder Tributario” significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción⁹. La tributación es una manifestación de la potestad soberana del Estado, cuya delimitación material se extiende a todos los que están sujetos a su poder de coacción. La sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular al pago de las prestaciones pecuniarias que le reclama¹⁰. El poder tributario, siempre debe estar respaldado por sus elementos esenciales que son **el abstracto, permanente irrenunciable e indelegable**.

2.4. Limitaciones Constitucionales al Poder o Potestad Tributaria del Estado

El poder de imperio no significa discrecionalidad absoluta que pueda derivar en arbitrariedad. Se trata de un poder reglado que está limitado por principios jurídicos que en los Estados de derecho modernos se incorporan a las constituciones. Estos principios precautelan derechos individuales y establecen los límites de la potestad tributaria estatal, cuya delimitación material se extiende a todos los que están sujetos a su poder de coacción. La sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular al pago de las prestaciones pecuniarias que le reclama. Pero éste poder de coacción no implica anulación o desconocimiento de los derechos de los individuos, ya que los tributos y las sanciones deben recabarse sin lesionar la armonía entre los derechos del Estado y los derechos del particular.

2.4.1. Principio de Legalidad o Reserva de Ley

Se encuentra previsto en el precepto constitucional concretamente en el Art. 232 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, que determina que “La Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, **legalidad**, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados”, aspecto que es recogido por el Art. 6 del Código Tributario Boliviano,

7 La terminología usada por otros autores no es uniforme, ya que han utilizado entre otras, las siguientes denominaciones: derecho de supremacía tributaria (Berlini); potestad tributaria (Berlini en una obra anterior, Villegas usa “potestad tributaria” o “poder tributario”); potestad impositiva (Micheli); poder fiscal (Bielsa, Jarach); poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein); poder tributario (Giuliani Fonrouge quien a veces se refiere a la potestad-, García Belsunce).

8 JARACH, Diño. Curso Superior de Derecho Tributario. Tomo I, Editorial Liceo Cima, Buenos Aires, Argentina 1969. Pág. 23.

9 GIUJANI, Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Tomo I Segunda Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1973. Pág. 279.

10 VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1978.

que constituye la base fundamental para crear, modificar, suprimir y definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible o alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, y designar al sujeto pasivo, establecer exenciones y condonaciones. La característica principal de este principio es el aforismo jurídico: “*nullum tributum sine lege*”, que significa que no puede existir un tributo sin ley previa que lo disponga.

Acerca del particular Jarach¹¹ señala la base histórico- **constitucional** del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, es decir, de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.

En ese contexto el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, en materia tributaria, no solo involucra a la creación de los tributos, sino también, a la tipicidad de los ilícitos tributarios y aduaneros que deben estar tipificados de manera “concreta” y “específica” en una Ley que restrinja el actuar de los Sujetos Pasivos; es decir, que la “Ley”, es la herramienta principal con la que cuentan los legisladores para restringir las conductas de los administrados en un Estado de Derecho, toda vez que lo que no está prohibido, se encuentra permitido, de manera que ya sea en el ámbito judicial y/o administrativo los juzgadores deben verificar la existencia de una norma tributaria o aduanera vulnerada a efecto de sancionar la conducta de un Sujeto Pasivo.

2.4.2. Principio de Capacidad Contributiva

También llamada “capacidad de pago”, consiste en la aptitud económico – social para contribuir al sostenimiento del Estado. La capacidad contributiva se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios, transacciones) es decir, que la carga impositiva se determina en función a la exteriorización de la riqueza de los particulares, en consecuencia responde a un propósito de justicia tributaria a ser tomado en cuenta por el legislador, considerando las posibilidades de un individuo. La capacidad contributiva es, según Juano¹², la aptitud económica personal para soportar las cargas tributarias en mayor o menor grado.

2.4.3. Principio de Generalidad

Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo que no se excluya de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva. Por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales o de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la “igualdad”; Así mismo el Autor Héctor Villegas¹³ señala que dicho principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan según la ley, la aparición del deber de

11 JARACH, Dina. - CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO.- Ob. Cit - Pág. 102

12 DE JUANO, Manuel.-CURSO DE FINANZAS Y DERECHO TRIBUTARIO - Pág. 257 google www.buenas tareas.com

13 VILLEGAS, Héctor B - CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.-Ob. Cit Pág. 91/92

contribuir, ese deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Éste principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él. Pero debe establecerse que el límite de generalidad está dado por las **exenciones** y los beneficios tributarios; conforme a las cuales ciertas personas no tributan pese a configurarse a su respecto el hecho imponible o generador.

2.4.4. Principio de Igualdad

La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, por eso la igualdad tributaria se la **consideró** *“en razón del monto de las riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada capacidad contributiva”*¹⁴. A iguales riquezas (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. El principio de igualdad, tal como lo exponemos, no significa como podría deducirse de su ubicación dentro de la constitución- simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídica tributaria nacida de la ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos.

El principio de igualdad, va mucho más allá, porque la ley misma debe dar un tratamiento igual, y que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se dé un tratamiento igualitario a los sujetos pasivos.

Derecho Tributario Material o Sustantivo

3. Contenido

El Derecho Tributario o Sustantivo, está constituido por el conjunto de normas jurídicas que se refieren a la obligación tributaria, el presupuesto de hecho y sus exenciones a su nacimiento, efectos, extinción, a la obligación tributaria principal, establecimiento y determinación de su cuantía. Son normas del Derecho Tributario Material, aquéllas que regulan, determinan, identifican y definen los elementos constitutivos de la relación obligatoria material del tributo, que consiste en la prestación pecuniaria correspondiente en favor del Estado. Entre estas normas, están naturalmente incluidas las que determinan o definen los hechos imposables, y es la única parte del Derecho Tributario a la que se reconocen la mayoría de los autores.

14 LUQUI, Juan Carlos, “La Obligación Tributaria”. Pág. 91 books.google.com.mx

El Derecho Tributario Material o Sustantivo es el que regula lo relativo a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, regulando aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que ese establecerá entre el Sujeto Activo (Estado) y los Sujetos Pasivos sometidos al poder del imperio. Este Derecho comprende:

3.1. Presupuesto de hecho

Es el elemento que configura la existencia de la obligación que puede ser definido como el hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria y suficiente para que nazca dicha obligación, que ha sido objeto de varias denominaciones como hecho generador, hecho gravado, hecho tributable.

De acuerdo al Principio de Legalidad referido anteriormente, la norma que va definir el presupuesto debe contener todos los elementos que permitan declarar la existencia de la obligación. Ellos son de carácter objetivo y subjetivo; el primero presenta un aspecto material, descripción del hecho, que puede ser la percepción de ingresos, posesión de una riqueza, obtención de una renta o la realización de un consumo, que pueden ser impuestos, tasas, contribuciones especiales, debiendo ubicar dicho elemento material en el tiempo y espacio; en cambio el elemento subjetivo está constituido por la determinación de las personas titulares de los derechos y obligaciones, es decir el Sujeto Activo y Sujeto Pasivo que se constituyen en los sujetos del vínculo obligación ya sea por deuda propia o por deuda ajena.

3.1.1. Hecho Generador o Hecho Imponible

Para establecer el concepto del hecho generador partiremos con el concepto del hecho jurídico que como ya se tiene conocimiento es el fenómeno, suceso o situación que da lugar al nacimiento, adquisición, modificación, conservación, transmisión o extinción de los derechos y obligaciones.

La característica fundamental del hecho imponible, consiste básicamente en la naturaleza del hecho jurídico al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. Por lo que no debemos olvidar que la obligación nace de la ley, en cuanto se verifica el hecho imponible; que la ley no puede generar la obligación, sin la existencia en la vida real del hecho imponible que pueda encontrarse en la definición legal; que el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que siempre lo debe hacer a través de la ley.

Dentro del derecho tributario que estudiamos, el hecho generador o imponible, es la situación objetiva planteada por la ley, que se concreta y exterioriza en cada caso particular que se da en la práctica; y en materia tributaria esta operación se llama "determinación de la obligación tributaria".

Villegas señala que: *"la obligación tributaria nace en el mismo momento en que se produce la particular situación de hecho a la cual la ley condiciona todo tributo,*

con independencia de la finalidad del legislador y el destino de los fondos”¹⁵. El hecho imponible puede ser de naturaleza simple o compuesta. Puede tratarse de un conjunto de hechos, de una circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En todos los casos, según explica el profesor Jarach, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas de la ley.¹⁶

El Artículo 16 del Código Tributario Boliviano, define como “el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria”¹⁷; por su parte, el Artículo 17 del mismo cuerpo legal, establece el perfeccionamiento del hecho generador, de tal manera que se considera ocurrido el hecho generador y existente sus resultados:

- a) En la situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley.
- b) En las situaciones de derecho, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

En síntesis, el **hecho generador** es aquel acontecimiento jurídico que está establecido en la ley, más que todo para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento y el perfeccionamiento de la obligación tributaria.

3.2. Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria

La relación jurídica tributaria es de orden jurídico entre el Estado y los sujetos pasivos, relación fundamental del derecho tributario que consiste en el vínculo obligacional por el que el sujeto activo tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominado tributo y que se origina como consecuencia de haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la norma jurídica.

3.2.1. Caracterización

Viene a constituir la base fundamental, de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria, constituyéndose en el conjunto de relaciones jurídicas tributarias, que consisten en las obligaciones de pagar tributos. No debemos olvidar que el contenido de la obligación tributaria, es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente una obligación de dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes, pero siempre es una obligación de dar. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos en su representación, además de los sujetos

15 VILLEGAS, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ob. Cit Pág. 159.

16 JARACH, Dino Curso Superior de Derecho Tributario Ob. Cit. Tomo I Pág. 178.

17 Gaceta Oficial de Bolivia, “Código Tributario Boliviano”, Ley 2492 de 02-08-03 Pág. 6.

pasivos, en cuanto se produce el hecho generador de la obligación tributaria previsto por la ley.

La doctrina distingue: 1) la obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar “relación jurídica tributaria principal” que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; 2) las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales, que están reglados en el derecho tributario formal o administrativo. A esta última posición se adhiere García Vizcaíno. Otra doctrina no reconoce una relación jurídico-tributaria de contenido complejo, sino que separa nítidamente, por una parte la relación jurídico-tributaria principal u obligación tributaria, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo, y por la otra, los deberes formales de los administrados y poderes fiscales que incluye dentro del derecho tributario formal o administrativo. Por lo demás, niega que el fisco, actúe como sujeto activo de la obligación tributaria ejerza poder de imperio, ya que considera que éste se extingue al crear el tributo.

En ese sentido, la relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como Sujeto Activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria título de tributo, y un Sujeto Pasivo, que está obligado a la prestación. Para Giuliani Fonrouge, acepta el concepto de “relación jurídico-tributaria” como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria, manteniendo la tradicional expresión “obligación tributaria” para el caso específico del deber de cumplir la prestación erigida legalmente; incluye, pues, en esa “relación” otros deberes u omisiones a cargo del contribuyente, terceros y el Estado, los cuales no se hallan subordinados a la obligación tributaria, Define la relación jurídico-tributaria afirmando que: *“está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra”*.

3.2.2. Naturaleza

La naturaleza y estructura de la obligación tributaria se asemeja a la relación jurídica del derecho penal y por otro lado, con la relación jurídica obligacional del derecho privado. Es evidente la analogía entre la relación del derecho tributario material y la relación jurídica penal, en efecto en ambas materias se habla de ramas del derecho público, en ambas rige el principio de legalidad o reserva de ley, este es el principio por el cual solo la ley puede dar origen a la relación jurídica.

En el derecho penal dicho principio se expresa con el aforismo latino *“nullum crimen sine lege”*, y en el derecho tributario paralelamente con el aforismo *“nullum tributum sine lege”*. En ambas materias la pretensión estatal se ejerce por un interés público y nace de una relación jurídica cuya fuente es la ley.

3.3. Obligación Tributaria Aduanera (OTA) y Obligación de Pago en Aduanas (OPA)

Una vez verificado el perfeccionamiento el hecho generador de la Obligación Tributaria, corresponde hacer notar que en materia aduanera, se recogen sus conceptos generales, sin embargo, por contener un propio sentido en la forma de su perfeccionamiento se clasifican en Obligación Tributaria Aduanera (OTA) y Obligación de Pago en Aduanas (OPA); de manera que la “OTA” surge entre el Estado y los Sujetos Pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador de los tributos. Constituye una relación jurídica de carácter personal y de contenido patrimonial, garantizada mediante la “prenda aduanera” sobre la mercancía, con preferencia a cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella; y por otra parte la “OPA” se produce cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria, conforme determina el Art. 6 de la Ley N° 1990 (LGA)¹⁸.

3.4. Sujetos

3.4.1. Sujeto Activo de la Obligación Tributaria Aduanera (OTA) y la Obligación de Pago en Aduanas (OPA)

El Estado es el único Sujeto Activo de la obligación tributaria. Esto se determina como consecuencia del ejercicio de su poder de imperio.

De acuerdo al Artículo 21 del Código Tributario Boliviano, el Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código, son ejercidas por la Administración Tributaria Nacional, Departamental y Municipal dispuestas por ley; situación concordante con el Artículo 7 de la Ley N° 1990 (LGA).

3.4.2. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria Aduanera (OTA) y la Obligación de Pago en Aduanas (OPA)

Conforme el Artículo 22 de la Ley N° 2492 (CTB) el Sujeto Pasivo, es la persona natural o colectiva sometida al poder tributario del Estado, obligada al cumplimiento de la prestación fijada por ley; asimismo, se considera Sujeto Pasivo de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que por mandato de la ley está sujeta a cumplir con la obligación de tributar.

Las antiguas teorías europeas distinguían la deuda y la responsabilidad, que da lugar a la antigua diferencia entre el debito y la obligación. Sobre la base de esta distinción es que algunos autores clasifican a los Sujetos Pasivos de

18 Gaceta Oficial de Bolivia, Ley N° 1990 de 28-07-1999.

la obligación tributaria en “contribuyentes” o deudores “responsables” por deuda ajena.

Por otra parte, en materia aduanera en la “OTA” y en la “OPA”, se estableció una identificación de los Sujetos Pasivos en cuanto a la responsabilidad de la Deuda Tributaria Aduanera, donde se identifica al consignante, consignatario; además del Despachante de Aduanas y Agencia Despachante de Aduanas de manera solidaria cuando hayan participado de la operación de comercio exterior, conforme los Artículos 7, 11 y 26 de la Ley N° 2492 (CTB).

4. Derecho Penal Tributario

4.1. Noción

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias, ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, al efecto debe establecerse las infracciones que pueden cometerse y las sanciones a imponerse. Esta regulación jurídica respecto a las infracciones y a la sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario.

La naturaleza propia del derecho, lleva la noción de coercitivo. No se concibe un derecho que no sea autárquico o coercitivo. Por ello entendemos a la sanción, como el concepto fundamental jurídico-coercitivo.

La sanción es el resultado o producto de la violación, incumplimiento o contravención del derecho y de las disposiciones legales. El hecho contrario a las leyes, de orden público, produce la ilicitud, la que se traduce en delitos o infracciones, que para los efectos del presente estudio, serán de carácter tributario-aduanero.

García Vizcaíno Catalina en el 2000, señaló: *“ésta rama del derecho tributario comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones”* (Pag. 311);¹⁹ en ese sentido, como lo expresó referida autora y de acuerdo al pensamiento de Diño Jarach agregamos que el derecho tributario penal excluye del ámbito relativo a los delitos propiamente dichos, ya que se constituye un derecho penal particular, con ciertas características que lo distinguen netamente del derecho penal común.

4.2. Principios Aplicables

Es indudable que la norma tributaria material que impone obligaciones, requiere necesariamente el complemento de que el derecho prevea una sanción correlativa

19 GARCIA, Vizcaino Catalina Derecho Tributario. Torno II Seguida Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina. 2000. Pág. 311.

para el caso de incumplimiento, bajo la pena de perder su calidad de norma, toda vez que las restricciones que contenga, deben ser cumplidas por los ciudadanos bajo la alternativa de ser sancionados ya sea en la vía penal y/o administrativa.

En ese sentido, si bien el derecho tributario contiene penas, a éstas deben aplicárseles los principios del derecho punitivo en general, cuya principal manifestación son los tradicionales códigos penales y no los principios del Derecho Tributario Material; toda vez que ontológicamente los ilícitos tributarios y las sanciones que revisten la calidad de penas, tienen la misma naturaleza jurídica; por consiguiente, el régimen de aplicación debe ser el mismo, tanto en lo que respecta al órgano competente y al procedimiento para aplicar las sanciones, empero siempre velando las garantías constitucionales de los ciudadanos.

4.3. Diferencias con el Derecho Penal Común

Las características de los ilícitos tributarios aconsejan establecer excepciones a los códigos penales, aspecto tomado por diferentes legislaciones, en la figura de despenalizar los delitos para evitar las penas privativas de libertad, por la generalización de las sanciones pecuniarias; otorgando competencia a la Administración Tributaria en la vía administrativa para calificar la conducta y sancionar las contravenciones, a través de un Sumario Contravencional.

4.4. Características del Derecho Penal Tributario

La autonomía orgánica del Derecho Tributario, permite la existencia de estructuras jurídicas distintas a las del resto del derecho y su autonomía conceptual frente a la facultad de definir determinadas figuras jurídicas en términos específicos y podemos señalar como las características principales:

- a) La ampliación del ámbito de imputabilidad y responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- b) La pluralidad de las sanciones previstas en las normas tributarias penales.
- c) La admisión del error de hecho o derecho excusable como eximente de responsabilidad.
- d) La inversión de la carga de la prueba en cuanto a la intencionalidad de la acción antijurídica.
- e) La automaticidad en la aplicación de las sanciones admitidas en la legislación boliviana y de otros países, son los elementos jurídicos que sustentan el Derecho Penal Tributario.

- f) La restricción de las penas privativas de libertad y la generalización de las penas pecuniarias.
- g) Las infracciones tributarias a las normas tributarias y de las sanciones, sean pecuniarias, privativas de libertad, principales o accesorias, con las que se pretende prevenir dichas violaciones.

4.5. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones ha merecido la preocupación de la doctrina, donde los tratadistas de la materia se preguntaron si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o por el contrario, constituirían una categoría especial merecedora de tratamiento represivo particular, en otros términos, si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial que dieron a llamar derecho penal administrativo²⁰.

4.5.1. Tendencia Penalista

Esta teoría se basa en la represión de las infracciones fiscales cometidas por los Sujetos Pasivos que deben ser corregidas con penas drásticas que involucren una conducta punitiva y sancionable con el argumento relacionado a: 1) El legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de orden moral; 2) La facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio; 3) Mas que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta) de modo que impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

4.5.2. Tendencia Administrativista

Esta corriente doctrinal a favor del Derecho Penal Administrativo, consideraron que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común. Cuyas ideas fundamentales son: 1) Conducta administrativista es la omisión de prestar ayuda a la administración Estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal; 2) La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es más bien, una simple pena de orden; 3) Rigen principios especiales para la culpabilidad; 4) Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de

20 FONROUGE, Giuliani. Ob. Cit Pág. 618.

la disposición administrativista infringida; 5) Se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

4.5.3. Tendencia Autonomista

Esta tendencia, explica la existencia de otra corriente a favor de la disciplina autónoma: el Derecho Penal Financiero o Derecho Penal Tributario, se limita al ilícito tributario, sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera Estatal. Aparece el derecho penal tributario como disciplina autónoma, separada del Derecho Penal común, del Derecho Financiero, del Derecho Administrativo y de las ciencias de las finanzas.

4.5.4. Concepción Dualista

Esta concepción se inspira en los principios generales de la obligación represiva y distingue las sanciones en penales y civiles, aun cuando estas últimas podrían calificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las primeras corresponden a los llamados delitos tributarios, esto es, aquellos consistentes en sustraerse dolosamente o no al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del Código Penal (delitos: reclusión u multa; contravenciones: arresto); las sanciones administrativas o civiles se refieren, en cambio a infracciones a disposiciones a la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales consistiendo en pena pecuniaria, recargo y otras de carácter accesorio.

5. Naturaleza Jurídica de la Infracción Fiscal

Las infracciones fiscales y las sanciones penales correspondientes, constituyen una materia sujeta a un régimen especial, salvo algunas excepciones que no están previstas en el código penal. Tampoco las leyes respectivas hacen remisión a dicho código, y para determinar la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, se debe determinar los elementos del ilícito tributario que son:

- a) El bien jurídico protegido.-** Proviene del poder de imperio que tiene el Estado para recaudar los tributos, destinados a integrar el patrimonio social; por lo que las infracciones fiscales constituyen lesiones patrimoniales, de naturaleza análoga a las del derecho penal común.

El bien jurídico tutelado es la actividad financiera del Estado (fiscal y extrafiscal) en materia recaudatoria y específicamente la seguridad social en cuanto a las obligaciones respectivas a este ámbito; en ese sentido Sainz de Bujanda indica que: *“la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico protegido de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena”*²¹.

21 GURFLNKEL DE WENDY, Lilián, ANGEL RUSSO, Eduardo. -Ilícitos Tributarios. Tercera Edición Actualizada, Ediciones Depálma, Buenos Aires Argentina 1993. Pág. 8.

b) Carácter de la sanción.- Cuando se trata de establecer la naturaleza del ilícito tributario, ya sea partiendo del bien jurídico protegido o de la sanción aplicable, no se puede perder de vista la finalidad de las normas cuya violación es penada por el Derecho Penal Tributario; en resumen, cuando el ordenamiento jurídico se coloca frente a una infracción tributaria, impone a quien la comete una sanción retributiva, tendiente a castigar e intimidar al infractor. Desde este punto de vista se trata de una sanción de tipo penal.

La mayoría de los tratadistas de Derecho Tributario y Derecho Aduanero, utilizan la denominación de “infracciones”, para connotar a los ilícitos tributarios y/o aduaneros; en ese contexto, el término ‘ilícito tributario”, incluye a toda clase de violaciones e incumplimiento a las disposiciones que tienen relación con el Derecho Tributario; de manera que se entiende por la naturaleza del ilícito tributario, a las violaciones que las personas obligadas al cumplimiento de las normas legales, realizan conductas consistentes en dejar de hacer lo que las disposiciones tributarias disponen, hacer lo que prohíbe o no tolerar lo que preceptúa.

6. Clasificación de los ilícitos tributarios según el Código Tributario Boliviano

El termino ilícito abarca conductas antijurídicas, que en el ámbito tributario se denominan ilícitos tributarios o fiscales, relacionados con la violación de las normas tributarias, no es nuevo, ya que ciertas infracciones como el contrabando y la defraudación porque proceden de lo antiguo por el incumplimiento de las normas fiscales, realizando maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria.

En ese sentido, el Artículo 148 del Código Tributario Boliviano, define los ilícitos tributarios de la siguiente manera: *“Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.”*

6.1. Clasificación de los Ilícitos en el Código Tributario Boliviano

Los ilícitos tributarios contravienen el derecho en su conjunto, tomando generalmente como sinónimo lo ilegal, que viene a ser contrario a la ley, mientras que la contrariedad en lo ilícito se asume como un significado de antijurídico haciendo referencia al derecho en su conjunto, lo que abarca no sólo sus leyes sino también sus principios fundamentales y normatividad en general.

La ilicitud en la conducta de la persona puede afectar a cualquier parte del conjunto de la normativa vigente, por tanto la vulneración a la normativa tributaria no es ajena a ello, donde la expresión “ilícito tributario” se debe entender como la violación al ordenamiento jurídico en el que existe la infracción tributaria tanto en el plano administrativo como en el ámbito penal; entender el concepto de Ilícito Tributario

es básico para entrar a la clasificación de Ilícitos Tributarios, toda vez que es un concepto genérico donde están comprendidos en nuestra legislación los Ilícitos Aduaneros.

En el Estado Plurinacional de Bolivia el “ilícito tributario” se define como las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales tipificadas y sancionadas en la Ley No. 2492 (CTB); donde los ilícitos tributarios se clasifican como contravenciones y delitos, es decir, nuestra legislación incluye para los delitos tributarios aduaneros como para las contravenciones aduaneras la violación al ordenamiento jurídico vigente; en ese contexto, se tiene que la distinción entre delitos y contravenciones aduaneras se basan en la gravedad del hecho ilícito que da lugar a una graduación diferente de las penas en uno u otro caso, considerándose a las contravenciones como infracciones menores sin relevancia social que son reparadas a través de una sanción pecuniaria; por otra parte, los delitos tributarios se definen como acción típica, antijurídica y culpable que afecta a la sociedad en su conjunto.

6.2. Concepto de Ilícito Tributario Aduanero

La Ley N° 2492 (CTB), recogió de forma general a los ilícitos tributarios, incluyendo entre ellos a los “aduaneros” que también se clasifican como “contravenciones y delitos aduaneros”; aspecto que conlleva a la configuración del “Derecho Penal Aduanero” boliviano, ya sea en la vía penal basados en las normas y Principios del Derecho Penal y Procedimiento Penal ordinario; y por otra parte, en la vía administrativa al amparo de las normas tributarias y Principios Administrativos; en virtud a que el procedimiento sancionatorio tributario comprendido el Código Tributario Boliviano determina el procedimiento específico para cada ilícito aduanero y/o tributario, en cuanto a la sustanciación, plazos, presentación de pruebas y tipificación de las distintas conductas contravencionales.

En consecuencia el “ilícito aduanero” es la vulneración del ordenamiento jurídico tributario-aduanero en la ejecución y/o realización de Operaciones de Comercio Exterior sobre las mercancías, ya sea en su ingreso o salida de Territorio Aduanero Nacional, sin observar la documentación que respalde el Régimen Aduanero que se aplica, los requisitos esenciales para hacerlo o incumpliendo las formalidades exigidas en disposiciones legales pertinentes, que conlleven a la tipificación de un ilícito tipificado en el ordenamiento jurídico vigente.

El ilícito aduanero es llamado por la Organización Mundial de Aduanas “Fraude Comercial” entendiéndose por el mismo como cualquier infracción o delito contra estatutos o disposiciones regulatorias en el que la Aduana sea responsable de asegurar su cumplimiento. Al término ilícito se le agrega el de “aduanero” para distinguirlo del ilícito penal y del ilícito tributario.

La doctrina divide al Derecho Penal Aduanero en dos ramas, el Derecho Contravencional Aduanero relativo a las denominadas infracciones aduaneras y

el Derecho Penal Aduanero propiamente dicho, relativo a los denominados Delitos Aduaneros donde los principios del Derecho Penal encuadran preferentemente, es decir, que el Derecho Penal Aduanero tiene por objeto principal la reposición del ilícito aduanero o Fraude Comercial que tiene dos objetos específicos, la sanción de las Infracciones Aduaneras y la penalización de los Delitos Aduaneros; en ese contexto, la Infracción Aduanera es la acción u omisión que implique la violación de las normas contempladas en las leyes aduaneras, mientras que el Delito Aduanero es toda conducta típica antijurídica y culpable involucra la violación de normas de control aduanero; mismas que deben encontrarse tipificadas y sancionadas como tal a efecto de restringir el actuar de los Administrados.

7. Contrabando

Para ingresar al tema que se investiga debemos establecer la definición del ilícito de contrabando, para sacar la definición práctica del delito de contrabando en base a la bibliografía consultada y a la legislación comparada, de acuerdo con el Diccionario Enciclopédico Usual de Guillermo Cabanellas *“el contrabando es un delito de fraude contra la Hacienda Pública, consiste en el comercio que se hace, generalmente en forma clandestina, contra lo dispuesto en las leyes; tales como las operaciones de exportación o importación fuera de lugares habilitados al efecto, sin fiscalización de las autoridades aduaneras; y extensivamente, la elaboración clandestina de productos, para evadir los impuestos fiscales o negociar aquellos al margen legal”*²²; en ese contexto, en 1996 Carlos Analbon Ramírez indicó que el delito del contrabando es: *“el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudiera corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana, con arreglo a las ordenanzas o reglamentos”* (Pág. 12)²³.

Asimismo, en 1996 Fernández Lalanne Pedro,²⁴ dentro de su clasificación anota al contrabando señalando que: *“(...) es todo lo que se hace contraviniendo una disposición de la ley. Es el acto u omisión que tiende a sustraer mercancías y efectos de la intervención aduanera. En el contrabando, dice este autor, existe clandestinidad, ocultamiento. Se obra con dolo, furtivamente, precisamente lo que hace directa al contrabando de las defraudaciones o contravenciones, es el elemento doloso o culposo que para configurarse existe en el primero”* (Pág. 822). De la misma manera, en 1973 Giuliani Fonrouge Carlos²⁵: en cambio al clasificar las infracciones aduaneras hace notar que: *“contrabando, es toda acción u omisión tendiente a impedir la intervención aduanera en operaciones de introducción o extracción de mercaderías susceptibles de inducir a error, mediante ardid, o engaño acerca del tratamiento fiscal de éstas y sobre la aplicación de normas establecidas en defensa de la economía nacional”* (Pág. 658).

22 GIULIANI, Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero, Ob. Cit Toril 3II Pág. 658.

23 ANALBON Carlos “Derecho Penal Procesal Chileno” 1996, Pág. 12 google.com.

24 FERNÁNDEZ, Lalanne Pedro Derecho Aduanero Editorial Depalna Buenos Aires 1966 Pág. 822/901

25 GIULIANI, Fonrouge Carlos M Derecho Financiero ob. Cit. Tomo II Pág. 658.

Por lo anterior se concluye que el contrabando es un delito de orden público, en contra de las disposiciones positivas, con el objeto de ingresar o egresar mercadería de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre la misma, que consiste en la internación de mercancías extranjeras a territorio nacional, o salida de mercancías nacionales en forma clandestina, burlando el control y fiscalización aduanera, por vías y horas no habilitadas y sin el respaldo de la documentación exigida por ley. Asimismo, se considera delito de contrabando, a la tenencia, circulación y comercialización de mercancías, sujetas a control fiscal aduanero, sin la documentación que acredite su legal procedencia.

7.1. Elementos del Contrabando

De acuerdo a los principios del Derecho Aduanero²⁶ y del Derecho Penal, para la configuración y tipificación del delito de contrabando, deben concurrir cuatro elementos necesarios:

a) La Acción

Consiste en un hecho material positivo o negativo, realizado por un individuo;²⁷ en ese sentido, la acción humana en la comisión de un delito conlleva tres instancias: voluntariedad, actuación o resultado. Binding en su teoría de la acción, nos dice que *“el hombre causa una variación cuando desencadena un movimiento en la dirección de su fin y logra acrecentar ese movimiento de tal modo que supera los obstáculos que le oponen”* (citado por Soler);²⁸ por lo que se concluye que el contrabando, es la acción humana dispuesta para cometer un acto, que realiza una persona a los fines de obtener un resultado, y comete todos los actos preliminares suficientes para obtener ese fin que persigue y el que en definitiva realiza, a través de los hechos que efectivamente ocasiona.

b) Omisión

Significa no realizar una acción que normalmente no debiera cometerse, aspecto que ocurre en el incumplimiento de formalidades para la importación y/o exportación de diferentes mercancías de manera que dicha omisión ocasiona que se constituya el ilícito de contrabando.

c) Impedir o Dificultar

Es el objetivo para el que se produce la acción u omisión del comitente; por lo que impedir significa evitar el control correspondiente de diferentes maneras

26 GARCÍA, Vizcaíno Catalina Derecho Tributario Ob. Cit Torno II Pág. 326 señala que para que una persona pueda ser sancionada por un ilícito tributario (delito o infracción), su conducta (acción) debe ser típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura penal. El tipo penal contiene elementos objetivos y subjetivos, de modo tal que si uno de ellos no se configura en la especie, ninguna pena puede ser aplicada porque lo veda el principio de legalidad.

27 Idem Pág. 328 anota lo siguiente: los ilícitos formales son aquellos cometidos con la simple acción (comisiva u omisiva) del hombre. Para la configuración de los ilícitos materiales es indispensable; un resultado posterior a fin de que se los considere configurados. Lo dicho no significa prescindir de la consideración de los elementos subjetivos.

28 TOSI, Jorge Luis – Derecho Penal Aduanero OB. Cit. Pág. 12.

como ingresar y/o extraer mercancía ya sea por rutas u horarios no habilitados por la AN a efecto de que ésta no pueda ejecutar sus facultades de control, verificación, investigación y fiscalización.

d) Ardid o Engaño

Ardid significa, cualquier creación del infractor para producir el error a la AN consistente en el engaño. Es mostrar una situación diversa a la real; así mismo se puede concluir que el engaño es uno de los tantos ardidés que podrá utilizar el interesado para lograr su objetivo; por lo que se debe tener en cuenta que para calificar la acción de ardid o engaño, que exista la suficiente idoneidad para inducir a error al servicio aduanero (ejercerse directamente sobre las personas que forman parte del servicio aduanero) pues una simple mentira, podrá llegar a catalogarse quizá como una infracción, pero no se llegará a tipificar de contrabando.

a) Control

La función de la AN recae sobre las importaciones y exportaciones; en ese contexto, es necesario aclarar que la importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero y exportación es la extracción de cualquier mercancía de un territorio aduanero; situación que en el marco de la potestad aduanera involucra la verificación del ingreso y salida de mercancías en todo el Territorio Aduanero Nacional ya sea en Zona Primaria o Secundaria.

b) La Antijuridicidad

Consiste en que las acciones deben ser típicas, tal como la ley las describe y delimita, consiste: "(...) *en una abstracta relación de contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial*";²⁹ de la misma forma Welzel a su vez expresa que la antijuridicidad es la "*contradicción de la realización del tipo de una norma prohibitiva con el ordenamiento jurídico en su conjunto*".

c) La Imputabilidad

"*La imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente de su acción; ha de distinguirse este concepto del de imputar, que alude a la atribución de hecho a un sujeto*"³⁰; de la misma forma, en 1969 Jarach Dino señaló que la imputabilidad, en el derecho tributario penal, no está regida por los principios y las normas del derecho penal criminal (Pág. 330)³¹. Entendemos que esto es cierto con relación al derecho tributario infraccional en la medida en que haya disposiciones y principios en contrario, pero que en lo atinente a los delitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad corresponde aplicar los principios y las normas del "*derecho penal criminal*".

29 GARCÍA, Vizcaino Catalina Derecho Tributario Ob. Cit. Tomo II Pág. 330.

30 Ídem Pág. 331

31 JARACH, Diño Curso Superior de Derecho Tributario Ob. Cit. Tomo II Pag. 423.

d) La Culpabilidad

Consiste en que no hay pena sin culpa, ya que esta toma el hecho del hombre, una manifestación de su conducta; aspecto que no solo tiene un componente psicológico, sino también uno valorativo y por tanto, depende principalmente de la exigibilidad de la conducta a los sujetos por el ordenamiento jurídico. El reproche sólo es posible cuando el hecho le es desaprobado al autor, y esto será sobre la base de una valoración³²; en consecuencia, el delito de contrabando exige la concurrencia de la acción del agente, es decir la voluntad de incurrir en determinada conducta punible, la propia y real ejecución del hecho, que consiste en internar al país mercancías en forma clandestina, por vías no habilitadas, sin la documentación exigida por ley y burlando el control - fiscal de los funcionarios de la AN.

e) Bien Jurídico Tutelado

Es aquél que se protege al tipificar un hecho como ilícito. Debemos entonces enfatizar que en la facultad de control de la AN se realizan dos funciones que son el control de la importación y de la exportación, las cuales se configuran a favor del Estado, consiguientemente el bien jurídico tutelado serán las funciones del Estado y su transgresión irá en desmedro de las mismas.

f) Sustracción al Control

Los métodos utilizados para la comisión serán:

1. Horas no habilitadas, siendo que en oportunidades se establecen horarios administrativos de atención al público, el contrabando se realiza durante horas no autorizadas. Ese hecho conlleva a la comisión de dicho delito, existiendo también excepciones como es el caso de atención al público durante las veinticuatro horas del día, precautelando éste método de comisión;
2. Lugares no habilitados, el resguardo aduanero se fija en determinados puntos autorizados del territorio, el cual opera sus funciones desde los mismos, la utilización de lugares no habilitados para la importación y la exportación determina la comisión de contrabando. Siempre saldando las excepciones que se pueden dar en razón de causas climáticas (nieve en la cordillera, inundaciones, etc.) o físicas externas al interesado (caída de puentes, corte de caminos, etc.), o a pedido del interesado se deberá realizar su operación por resguardos alternativos, ya sea de la misma aduana jurisdiccional o de otras;
3. Desvío de rutas señaladas, ocurre en el caso de los medios de transporte terrestres, en los que al existir tránsito de una aduana a otra, ya sea de ingreso o egreso de mercadería determinará por escrito la ruta a recorrer ciudades por donde pasará, hasta llegar a la aduana de destino, en el caso de transporte aéreo o marítimo se determina la ruta directa hacia la aduana

32 JARACH, Dino Curso Superior de Derecho Tributario ob. Cit. Tomo I Pág. 423.

de destino, más al tratarse de aduanas mediterráneas que no se encuentran en fronteras los medios de transporte deberán solicitar la autorización de la autoridad correspondiente, marítima o aérea para su circulación por el mar y ríos territoriales o espacio aéreo nacional;

4. Sustracción al control, sustraer de cualquier modo al control del servicio aduanero que lo debe ejercer sobre tales actos, comprendiendo la misma una expresión dubitativa, si se trata de la exportación o importación o del ingreso o del egreso por lugares y horas inhábiles, o rutas habilitadas.

8. Potestad Sancionadora de la Administración Aduanera

La potestad sancionadora de la Administración Aduanera consistente en la atribución de determinar la comisión de una infracción y aplicar la sanción que corresponde conforme a Ley ejerciéndose a través del procedimiento sancionador; ésta atribución emana de la Ley en virtud al principio de legalidad toda vez que el Artículo 166 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que la Administración Aduanera es la autoridad competente para calificar la conducta, imponer las sanciones por contravenciones; vale la pena hacer notar que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se encuentra sujeta a un conjunto de principios que resguardan los intereses y derechos de los administrados³³.

9. Contrabando en el Estado Plurinacional de Bolivia

La comisión de este ilícito en nuestro país se produce con el objeto de ingresar o egresar mercancía de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre la misma dicha actividad ilícita es en forma clandestina, burlando el control y fiscalización aduanera por vías y horas no habilitadas y sin el respaldo de la documentación exigida por ley, aprovechando que la AN no cuenta con sistemas de control en todo el territorio, los recursos humanos son insuficientes como para realizar el control en las fronteras.

En ese sentido, el Artículo 181 del Código Tributario Boliviano tipifica el ilícito de contrabando como “contravención” y “delito”, con la misma tipicidad de la conducta para ambos casos; sin embargo, realizando una diferencia entre los tributos omitidos, de manera que si éstos superan los 200.000 UFV (Unidades de Fomento a la Vivienda) se considera como “delito de contrabando”; y en caso de no superarlos se constituye como “contravención aduanera en contrabando”; aspecto legal que ocurrió en el Estado Plurinacional de Bolivia, bajo el concepto de la despenalización de dicho ilícito para que los autores sean sometidos a un Sumario Contravencional en Contrabando bajo la jurisdicción administrativa de la AN conforme determina el Artículo 166 de la Ley N° 2492 (CTB).

33 MOLINA Bascopé, Daniel Eduardo. El Problema de la Calificación de la Conducta del Ilícito Tributario en el Ámbito Aduanero. En: Autoridad de Impugnación Tributaria. V Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 5, 6, 7 de diciembre de 2012, Pág. 280.

10. Calificación de la Conducta en los Ilícitos Aduaneros

La calificación de la conducta de los ilícitos aduaneros resulta de la vulneración a las normas aduaneras por parte de los individuos tanto en los delitos como en las contravenciones, donde el juzgador tiene la obligación de precisar a qué tipo legal se adecua la conducta del Sujeto Pasivo procesado; asimismo se entiende por calificación de la conducta al cargo que se le atribuye al procesado por vulnerar con su conducta hechos sancionables previstos en la normativa aduanera vigente, siendo un requisito indispensable que ésta sea “concreta” y “exacta” y se enmarque en un tipo sancionatorio previsto en la Ley, conforme determina el Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

Dentro de la calificación de la conducta es necesario tener en cuenta que la relación circunstanciada de los hechos o antecedentes de hecho, se constituye en un elemento indispensable del Acta de Intervención y de la Resolución Sancionatoria que debe estar directamente relacionada con la calificación de la conducta, toda vez que describe las acciones por las cuales el contraventor adecuó su conducta a un tipo sancionatorio previsto en la Ley, de manera que se constituye en un respaldo para la motivación de los Actos Administrativos sancionatorios, toda vez que el Sujeto Pasivo tiene derecho a conocer a cabalidad los cargos por los cuales está siendo procesado conforme determinan los Artículos 96, 99 y 168 de la Ley N° 2492 (CTB).

En ese sentido, el caso del ilícito de Contrabando en el Estado Plurinacional de Bolivia se encuentra tipificado en el Artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB) donde se describe las conductas punitivas en los Incisos a) al g), por lo que teniendo en cuenta que la calificación de la conducta debe ser “concreta” y “específica”, enmarcada en un tipo contravencional – sancionatorio, para la sustanciación de éste ilícito necesariamente debe configurarse una conducta que se enmarque en la normativa citada a afecto de no vulnerar el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, toda vez que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, conforme lo determina el Artículo 232 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPEP).

11. Etapas en las cuales se genera el ilícito de Contrabando

El Procedimiento sancionatorio en contrabando contravencional por su naturaleza y por la tipicidad de las conductas previstas en el Artículo 181 Incisos a) al g) de la Ley N° 2492 (CTB) se originan de tres (3) formas: 1) En el operativo; 2) En Despacho Aduanero; 3) En Control Diferido (CD) y Control Posterior (CP); donde la Aduana Nacional (AN), los Operadores de Comercio Exterior y los Sujetos Pasivos tienen la obligación de conocer, cumplir y hacer cumplir las normas aduaneras en todo el Territorio Aduanero Nacional (TAN) conforme determinan los Artículos 108, Numeral 1; 164, Parágrafo II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPEP); 3 de la Ley N° 2492 (CTB).

11.1. Primera Etapa - En el operativo

En esta etapa del proceso ocurre en el momento que las mercancías se encuentran circulando en Territorio Aduanero Nacional (TAN) y son interceptadas por funcionarios de la AN en el caso de que se trate de un Tránsito Aduanero la empresa de Transporte se encuentra obligada a la presentación del Manifiesto Internacional de Carga o Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) para respaldar el ingreso legal, la ruta y el plazo para el arribo a la Aduana de Destino.

Por otra parte, no debemos dejar de lado el traslado de mercancías que ya fueron sometidas al Régimen Aduanero de Importación para el Consumo que gozan de libre circulación en Territorio Aduanero Nacional (TAN); sin embargo, están sujetas a las previsiones del Artículo 2 del Decreto Supremo N° 0708, de 24 de noviembre de 2010, toda vez que para su circulación deben estar acompañadas de la “Declaración Única de Importación (DUI)” y/o en caso de no ser el importador de la “factura comercial de compra en el mercado interno” en el momento del operativo siempre y cuando sea verificable con la información del Servicio de Impuestos (SIN).

En ese sentido, siendo que la Declaración Única de Importación (DUI) conforme los Artículos 88, 89 y 90 de la Ley N° 1990 (LGA) es el único documento aduanero que junto a su documentación soporte demuestra la legal importación de la mercancía a Territorio Aduanero Nacional (TAN) siempre y cuando haya sido objeto de “*levante*” correspondiente por la Administración Aduanera donde fue tramitada; sin embargo, por los constantes decomisos de mercancías realizados por la AN en virtud a que no siempre el poseedor de la mercancía en TAN es el importador, motivo por el cual el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Supremo N° 0708 que flexibilizó el hecho de la documentación a ser presentada en el momento del operativo, incluyendo la presentación de la “factura de compra en el mercado interno”, empero, delimitando su presentación “sólo al momento del operativo”.

Consiguientemente, si la “factura de compra en el mercado interno” es presentada en el momento del operativo y es verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), los funcionarios aduaneros intervinientes “no pueden decomisar la mercancía” en aplicación del Artículo 2, Parágrafo I del Decreto Supremo N° 0708, de manera que sin mayor trámite la mercancía puede continuar su circulación; situación que se encuentra circunscrita sólo al momento del operativo, por lo que los propietarios de mercancía están obligados a transportarla interdepartamentalmente o interprovincialmente con la respectiva “factura de compra en el mercado interno”.

11.2. Segunda Etapa - En Despacho Aduanero

El ilícito de Contrabando puede configurarse inclusive cuando la mercancía haya cumplido con las formalidades de rigor en cuanto al Tránsito Aduanero, arribo a una Aduana de Destino y sometimiento a un Régimen Aduanero, toda vez que las mercancías por su naturaleza y su Clasificación Arancelaria están alcanzadas por

restricciones como ser la presentación de Autorizaciones Previas y/o Certificaciones que deben estar vigentes al ingreso de la mercancía y al momento de la aceptación de la Declaración de Mercancías conforme determinan los Artículos 118 y 119 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (RLGA) para cumplir con los requisitos esenciales establecidos en las normas aduaneras vigentes a efecto que sea viable someterlas a un Régimen Aduanero que lo permita contando con la Documentación Aduanera que ampare su legal ingreso a territorio aduanero nacional.

En ese contexto, para que una mercancía pueda ser sometida a un Régimen Aduanero, el Operador desde su embarque debe percatarse de todas las formalidades que debe cumplir a efecto de poder realizar exitosamente las Operaciones Aduaneras y que su conducta no sea calificada como Contrabando y por ende decomisada.

11.3. Tercera Etapa - Control Diferido (CD) y Control Posterior (CP)

La Potestad Aduanera se encuentra ligada a las amplias facultades de la Aduana Nacional (AN) de control, verificación, fiscalización, investigación durante el Despacho Aduanero y de forma posterior conforme los Artículos 21, 66, Numeral 1, 100 de la Ley N° 2492 (CTB), 3, 4 y 30 de la Ley N° 1990 (LGA); 48 y 49 del Decreto Supremo 27310 (RCTB); 5, 22, 24 y 26 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo 25870 (RLGA); situación que involucra que aunque la Declaración de Mercancías haya sido sorteada a canal rojo, donde la Administración Aduanera (AN) realizó el aforo físico y documental de la mercancía otorgando el levante correspondiente, no limita la Potestad Aduanera para realizar el Control Diferido (CD) y el Control Posterior (CP).

En ese sentido, el Control Diferido (CD) y Control Posterior (CP) son herramientas de la AN para mantener un estricto control del cumplimiento de las normas aduaneras en las Operaciones Aduaneras, a efecto de causar la sensación de riesgo y mantener una constante en la actividad aduanera.

12. Procedimiento

Después de realizadas las tres etapas referidas a: 1) En el operativo; 2) En Despacho Aduanero; 3) En Control Diferido (CD) y Control Posterior (CP), el procedimiento para la sustanciación de la Contravención Aduanera en Contrabando, se encuentra previsto en los Artículos 90, Segundo Párrafo; 96, Parágrafo Segundo; 98, Parágrafo II, 99, Parágrafo II; 166 y 168 de la Ley N° 2492 (CTB); 19; 66 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) y Decreto Supremo N° 708; es decir, que al encontrarnos en una jurisdicción administrativa la autoridad competente llamada por Ley para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones es la Administración Aduanera; en ese sentido, el proceso contravencional se inicia con la notificación en Secretaría del Acta de Intervención Contravencional los días miércoles de cada semana, donde una vez practicada la notificación los contraventores tienen el

plazo de tres (3) días para la presentación de descargos; de manera que con la presentación de pruebas de descargo o sin ellas la Administración Aduanera emite la Resolución Sancionatoria correspondiente.

12.1. Acta de Intervención Contravencional

El Acta de Intervención Contravencional, es el Acto Administrativo por el cual se inicia el proceso por contravención Aduanera en Contrabando y en el cual se fundamenta la Resolución Sancionatoria que de manera obligatoria debe contener la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación emergentes del operativo aduanero y establecer claramente los cargos en contra de los autores, conforme los disponen los Artículos 96, Parágrafo II y 168 de la Ley N° 2492 (CTB) y 66 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB); situación que fue reconocida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia Constitucional N° 584/2006-R, de 20 de junio de 2006, estableciendo que: *"(...) entre los requisitos mínimos que debe observar el Acta de Intervención a efectos de que pueda considerarse en derecho que suple al Auto Inicial de Sumario Contravencional, sustentados en razón de la prevalencia que tiene el derecho a la defensa en todo proceso sancionador y en su propia normativa aplicable, además de los previstos en las normas citadas: 1) La especificación de los hechos objeto del proceso, 2) Los elementos de juicio que inducen a sostener que el procesado es autor del ilícito que se le atribuye 3) la calificación legal de tal conducta; esto debe constar claramente en el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, en alguna de las clases de contravenciones tributarias explícitamente determinadas en la disposición contenida en el Art. 160 del CTB (...)"*.

En ese sentido, el Acta de Intervención Contravencional debe contener los requisitos formales para alcanzar su finalidad, que es dar inicio al proceso administrativo por Contravención Aduanera por Contrabando, de manera que ponga en conocimiento de los contraventores las causas que motivan la posición de la Administración Aduanera, en base a fundamentos de hecho y derecho que motiven su decisión, para que éstos puedan asumir una defensa oportuna sobre los aspectos vinculados a su conducta enmarcados al procedimiento establecido; es decir, que mientras la Administración Aduanera emita un Acta de Intervención cumpliendo con las formalidades de rigor, no causará la indefensión de los procesados, ya que al omitirlas vicia de nulidad su actuación y vulnera el Principio del Debido Proceso y el Derecho a la Defensa.

12.2. Prueba

La Prueba en materia tributaria aduanera se constituye en la actividad que desarrollan las partes ante la Autoridad Administrativa competente para que conozca con certeza la realidad fáctica de los hechos y pueda determinar lo que en derecho corresponda, donde las partes tienen la obligación de respaldar su posición en base a datos ciertos y verdaderos que puedan ser comprobables, ya desea de manera positiva y/o negativa; en ese sentido, el Ente Juzgador, tiene la obligación de valorar las pruebas

presentadas partiendo de la “Sana Crítica”, sin pasar por alto las formalidades que la normativa prevé para dar validez a la prueba, como ser la pertinencia, oportunidad, la licitud, que sea original o fotocopia legalizada y emitida por autoridad competente; en ese contexto, en materia tributaria-aduanera las reglas para la presentación de la prueba son claras y se encuentran determinadas en el Artículo 81 de la Ley N° 2492 (CTB) que es la base fundamental con la que la Administración Aduanera las valore o las desestime.

El término de prueba dentro de la sustanciación del proceso por Contravención Aduanera en Contrabando tiene sus propias particularidades a diferencia de otros ilícitos tributarios, ya que es de tres (3) días hábiles conforme determina el Artículo 98, Segundo Párrafo de la Ley N° 2492 (CTB); en ese sentido, una vez iniciado el referido proceso, la Declaración Única de Importación (DUI) es el único documento aduanero que desvirtúa la Contravención Aduanera en Contrabando y las pruebas a ser presentadas tienen que versar sobre ella; de manera que la información que consigne debe ser “completa”, “correcta” y “exacta” con la mercancía decomisada a efecto de que pueda amparar la legal importación y desvirtuar la Contravención Aduanera en Contrabando, conforme dispone el Artículo 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 25870 (RLGA).

12.3. Resolución Sancionatoria

En el marco del tema analizado el Artículo 99, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB) determina que los requisitos formales que debe tener una Resolución Determinativa en el presente caso denominada Resolución Sancionatoria en Contrabando como ser: *“Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa”.*

Situación concordante con la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0871/2010-R de 10 de agosto, la cual estableció que: *“Es imperante además precisar que toda resolución ya sea jurisdiccional o administrativa, con la finalidad de garantizar el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso debe contener los siguientes aspectos a saber: a) Debe determinar con claridad los hechos atribuidos a las partes procesales, b) Debe contener una exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes, c) Debe describir de manera expresa los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto, d) Debe describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, e) Debe valorar de manera concreta y explícita todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada, f) Debe determinar el nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho*

inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado”.

En ese sentido, también la Sentencia Constitucional Plurinacional 1414/2013 de 16 de agosto de 2013, señaló lo siguiente: *“El derecho a la fundamentación de un fallo es una garantía de legalidad que establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué considera que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa”.*

Por lo anterior, la Resolución Sancionatoria en Contrabando al constituirse en un Acto Administrativo Definitivo emitido por la Administración Aduanera debe contener la valoración de la prueba y los argumentos de descargos planteados por el Sujeto Pasivo, a efecto que los fundamentos de hecho y derecho que consigne motiven el decisión definitiva tomada, de manera que el contraventor conozca claramente la posición del Sujeto Activo que conllevó a la establecer la comisión de la Contravención Aduanera en Contrabando, puesto que lo contrario conllevaría a la ausencia de motivación del Acto Administrativo, situación que ocasionaría la indefensión del contraventor y por ende se encontraría viciada de nulidad; es decir que la Resolución Sancionatoria debe dictarse necesariamente con arreglo a derecho, con la debida fundamentación, que sustente la Resolución en un marco netamente legal sin afectar los derechos de los procesados; asimismo, la motivación de las Resoluciones Administrativas involucra sencillamente a la explicación clara de las razones que sustentan el pronunciamiento de la Administración Aduanera.

13. Conclusiones

1. Por la peculiaridad de la Contravención Aduanera en Contrabando tanto la Aduana Nacional (AN) y los Sujetos Pasivos procesados deben cumplir con la normativa aduanera vigente a efecto de que no se conculquen derecho y obligaciones para ninguna de las partes.
2. Si bien es cierto que la AN goza de la Potestad Aduanera, para tener amplias facultades de control, verificación, investigación, fiscalización sobre los Sujetos Pasivos y/o los Operadores de Comercio Exterior, no es menos cierto que el Derecho Constitucional limita éstas facultades potestativas en el marco de los Principios del Debido Proceso, Presunción de Inocencia, Igualdad, Legalidad y Tipicidad y los Derechos a la Defensa y Petición, a favor de los procesados para que estos sean sometidos a un proceso justo, equitativo y en igualdad de partes.
3. La despenalización de los ilícitos tributarios – aduaneros es una solución

adecuada para resolver de una forma rápida y oportuna los procesos por la comisión de dichos ilícitos en la vía administrativa; empero se debe precautelar el cumplimiento de los derechos y obligaciones de la Aduana Nacional (AN) y los Sujetos Pasivos en la sustanciación de los procesos sancionatorios en la jurisdicción administrativa.

4. De lo anterior, teniendo en cuenta que los elementos del ilícito de contrabando son la acción, la omisión, impedir o dificultar, ardid o engaño, control, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad, el bien jurídico protegido y la sustracción al control, son elementos que deben ser observados a momento de calificar la conducta de los contraventores, toda vez que el Artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB) tipifica las conductas referidas: al ingreso y salida de mercancías de territorio nacional sin la documentación aduanera que ampare su legal importación, que la mercancía no se haya sometido a control aduanero, que no haya sido sometida a un régimen aduanero que lo permita, que se encuentre circulando por rutas y horarios no habilitados.
5. Si bien el Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo N° 0708 flexibiliza el control interdepartamental e interprovincial de mercancías en Territorio Aduanero Nacional a la sólo presentación de la “factura de compra en el mercado interno” en sustitución de la Declaración Única de Importación (DUI), sin embargo, esta situación se limita al momento del operativo, ya que al ser presentada los funcionarios aduaneros no pueden decomisar la mercancía, debiendo sin mayor trámite alguno permitir su circulación; sin embargo, dicha flexibilización no se aplica una vez sustanciado el proceso por Contrabando Contravencional, ya que el Sujeto Pasivo está obligado a presentar la Declaración Única de Importación (DUI), en virtud a que junto a su documentación soporte se constituyen en la única prueba que desvirtúa los cargos por el ilícito de contrabando.
6. La Declaración Única de Importación (DUI) presentada como descargo ante la Administración Aduanera debe ser “completa”, “correcta” y “exacta”, en cuanto a la descripción de los códigos, tipos, sub tipos y país de origen que identifiquen la mercancía a efecto de verificar si se amparan en la legal importación de la mercancía decomisada; cabe hacer notar que la “factura de compra en el mercado interno” no debe cumplir las formalidades de la DUI.
7. Dentro del tema que estudiamos la Potestad Sancionadora de la Administración Aduanera no debe ser discrecional ni arbitraria, ya que vulneraría las garantías constitucionales del procesado, quien se encuentra respaldado por el Principio del Debido Proceso y el Derecho a la Defensa establecidos en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.
8. En estricta aplicación del Principio de Legalidad o Reserva de Ley sólo por norma con rango de Ley puede atribuirse la Potestad para definir infracciones

y las sanciones respectivas, es decir, que la conducta debe ser calificada de manera “concreta” y “exacta” a un tipo sancionatorio, donde la interpretación analógica de las normas para determinar una conducta se encuentra prohibida, conforme los Artículos 232 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) Numeral 6 y 8 Parágrafo III de la Ley No. 2492 (CTB).

9. Cabe hacer notar cuando se habla de legalidad se hace referencia a la presencia de un sistema de leyes que debe ser cumplido por el conjunto de la sociedad (Estado y Sujetos Pasivos) y que otorga la aprobación a determinadas acciones, actos o circunstancias; de manera que la legalidad involucra todo aspecto que se realice dentro del marco de la Ley y que tenga como consecuencia supuesta el respeto por las pautas de vida y coexistencia de una sociedad.
10. El ordenamiento jurídico boliviano prevé para cada ilícito aduanero una tipicidad con su respectiva sanción, en cada conducta específica en la cual podrían incurrir los administrados en ese entendido, teniendo en cuenta la regla del Principio de Legalidad y/o Reserva de Ley, un individuo para ser procesado por un ilícito aduanero tiene que necesariamente vulnerar una de las previsiones del ordenamiento jurídico para que su conducta sea sancionable.
11. Por mandato de la Ley, la Administración Aduanera tiene la facultad de calificar la conducta de los sujetos pasivos, por lo que corresponde recomendar que la Administración Aduanera aplique como una fórmula dentro del procedimiento sancionador a su cargo para la calificación exacta de la conducta de los contraventores en base a la normativa aduanera vigente para efecto de que el procesado tenga conocimiento de la normativa aduanera que vulneró con su actuar a efecto de garantizar la aplicación del Principio del Debido proceso y el Derecho a la Defensa a través del desarrollo de una justicia pronta y oportuna.
12. Se debe tener el cuidado de calificar la conducta del procesado de acuerdo a los Incisos a) al g) del Artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB), toda vez que para que una conducta sea sancionable rige el principio “*nullum crimen et nulla poena sine lege*”, aspecto recogido en nuestra legislación por el Numeral 6 Parágrafo I del Artículo 6 de la Ley N° 2492 (CTB), es decir, sin la existencia de una Ley previa que restrinja el actuar de los individuos, no se puede atribuir la vulneración de un tipo ilícito a su conducta.

BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo, "Diccionario enciclopédico de Derecho Usual", Editorial Eliasta SRL, Buenos Aires – Argentina, 1996.
- CARVAJAL, Contreras Máximo, "Derecho Aduanero", Quinta Edición Corregida comentada y Actualizada, Editorial Borrúa S.A., México, 1995.
- CORNEJO, Alpaca Alfonso Ricardo, "Derecho Penal Aduanero", Librería y Ediciones Jurídicas JR, Lima – Perú, 1999.
- COSSIO, Jara Fernando, "Manual de Derecho Aduanero", Primera Edición, Editorial Rodhas, Lima – Perú, 2002.
- Decreto Supremo N° 25870 "Reglamento a la Ley General de Aduanas", Gaceta Oficial de Bolivia, Publicada el 11-08-00.
- Decreto Supremo Reglamentario a la ley 2492 N° 27149, publicado el 02-09-03.
- D JUANO, Manuel, "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", Pág. 257. Búsqueda Internet www.google.com
- DURÁN, Rivera Jesús, "Nuevo Código de Procedimiento Penal Oral", Editorial Alexander, Cochabamba – Bolivia, 1999.
- EDWARDS, Carlos Enrique, "Regimen Penal y Proceso Penal Aduanero", Segunda Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina, 1995.
- FERNÁNDEZ, Lalanne Pedro, "Derecho Aduanero", Tomo I. Búsqueda Internet www.google.com.
- GURFINKEL DE WENDY, Lilian, "Ilícitos Tributarios", Tercera Edición Actualizada, Ediciones de Palma, Buenos Aires – Argentina, 1993.
- GARCÍA, Vizcaíno Catalina, "Derecho Tributario", Tomo I, Segunda Edición, Editoriales de Palma, Buenos Aires – Argentina, 2000.
- GIULIANI, Fonrouge Carlos M. "Derecho Financiero", Tomo I y II, Segunda Edición, Ediciones de Palma, Buenos Aires – Argentina, 1973.
- HERNÁNDEZ, Sampieri Roberto, "Metodología de la Investigación", Segunda Edición, Ediciones Mc Graw Hill, México, 1996.
- JARACH, Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Edición Actualizada, Buenos Aires – Argentina, 1969.
- Ley General de Aduanas N° 1990, Gaceta Oficial de Bolivia, Publicada el 28-07-99.
- Ley 2492 Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, Publicado el 02-08-03.
- LUCKY, Juan Carlos, "La Obligación Tributaria", Pág. 91. Búsqueda Internet www.google.com.
- MORALES, Guillén Carlos, "Codigo Penal", Editorial Gisbert, La Paz – Bolivia, 1993.
- SEJAS, Eduardo, "Apuntes de Cátedra", Métodos de Investigación, Universidad del Valle, Gestión 2007.
- TARANIMO, Jacinto R. "Las Penalidades Tributarias", Primera Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina, 1983.

- TOSI, Jorge Luis, “Derecho Penal Aduanero”, Primera Edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires – Argentina, 1997.
- VILLEGAS, Ibáñez Antonio, “Tratado de Derecho Aduanero”, Estampa Gráfica Digital, La Paz – Bolivia, 1997.
- VILLEGAS, Hector, “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”, Ediciones de Palma, Buenos Aires – Argentina, 1992.
- MOLINA, Bascope Daniel Eduardo. El Problema de la Calificación de la Conducta del Ilícito Tributario en el Ámbito Aduanero. En: Autoridad de Impugnación Tributaria. V Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 5, 6, 7 de diciembre de 2012.



Ilícito de Contrabando en la circulación de mercancías en Zona Secundaria

Daniel E. Molina Bascopé

Bolivia

Licenciado en Derecho y Ciencias Jurídicas. Cuenta con estudios de Maestría en Comercio Exterior y Aduanas; Diplomados en Derecho Tributario, Educación Superior, Comercio Internacional, Gerencia de Comercio Exterior, Operaciones Aduaneras y Control de Mercancías.

Es experto en Valoración Aduanera, Legislación y Derecho Aduanero y ejerce la función de Profesional Jurídico de la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la AIT. Anteriormente trabajó en el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la Aduana Nacional (AN) y como Responsable Departamental de Recursos de Alzada, en la Oficina Departamental de Pando, dependiente de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz.

En el ámbito académico es docente de postgrado de las Universidades Andina Simón Bolívar; Salesiana, Real y del Instituto de Comercio Exterior y Aduanas Ángel Rasmussem (ICA).

