

# Delito Vs. Contravenciones Tributarias

Juan Carlos Mendoza Lavadenz  
BOLIVIA

## 1. INTRODUCCIÓN.

Cuando se habla de Ilícito, nos estamos refiriendo a lo prohibido por la Ley a causa de oponerse a la Justicia, equidad, razón o buenas costumbres, tomando lo ilícito como sinónimo de ilegal, decimos que es algo contrario a la Ley. En materia tributaria lo ilícito está determinado por actos contrarios a la Ley tributaria, lo que genera consecuencias de ejecución forzosa o resarcimiento en lo civil y penas diversas si llegan a constituir delitos.

Como un interesante antecedente, el Art. 68 del Código Tributario anterior, Ley 1340, señalaba que se considera ilícito tributario a toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustantivas o formales, constituye Delito o Contravención punible en la medida y con los alcances establecidos en éste Código y en Leyes especiales, lo que significa que existen dos clases de ilícitos tributarios, las contravenciones y los delitos.

Por su parte el actual Código Tributario en el Art. 148<sup>1</sup> dispone: 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. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos. Los delitos tributario aduaneros son considerados como delitos públicos colectivos de múltiples víctimas y se considerará la pena principal más las agravantes como base de la sanción penal. En materia de contrabando no se admiten las medidas sustitutivas a la detención preventiva.

En ese entendido hablar y explicar respecto al tema de los ilícitos tributarios, tal como se ha planteado en el título del presente trabajo es una tarea compleja ya que depende mucho del enfoque que se le dé; sin embargo, trataremos el tema desde un enfoque general que permita satisfacer la mayor parte de las expectativas creadas. Con ese propósito corresponde señalar que las conductas de los contribuyentes en algunos casos no es la que se espera desde el punto de vista de la Administración Tributaria, que representa al Estado, razón por la cual, se necesita de normas sancionatorias que sirvan para encaminar esa conducta frente a las obligaciones sustantivas y formales que le corresponde cumplir.

A partir de esa idea se hace necesario establecer qué conductas deben merecer una sanción y además cuáles con más severidad que otras. En ese entendido se establecerán los delitos tributarios para reprimir y sancionar las conductas más graves contrarias a la ley y también se definirán las contravenciones en mérito a la identificación de conductas contrarias al ordenamiento tributario que no sean consideradas tan graves como para ser catalogadas como delitos. No se pretende aun dar una explicación respecto a la naturaleza ni a las diferencias doctrinales o legales entre delitos y contravenciones, solamente es parte de una introducción necesaria para entender de lo que hablaremos más adelante.

<sup>1</sup> Ley 2492. Código Tributario Boliviano. Gaceta Oficial de Bolivia.

Toda esta rama conocida, por la mayoría, como Derecho Penal Tributario, tiene la finalidad de sancionar las conductas que afectan la recaudación de recursos para el Estado, así como a las funciones administrativas de las Administraciones Tributarias.

Como expresa Giuliani Fonrouge<sup>2</sup>: “... el problema del ilícito fiscal o, si se prefiere, del ilícito tributario, no es nuevo, ya que ciertas infracciones, como el contrabando y la defraudación, por ejemplo, datan de antiguo, pero la verdad es que las modalidades de la organización económico social y la trascendencia alcanzada por el incumplimiento de las normas fiscales, obligan a examinarlo en forma particular. La violación de los mandatos de la Ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen un finalidad represiva e intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño.”

Precisamente para cumplir con ese cometido es que se plantea desarrollar el tema comenzando por conocer cuál es la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios y sus diferencias; cómo se conceptualizan y entienden los delitos y las contravenciones en Bolivia; cómo están legisladas; cómo se reglamentaron y finalmente ver, en la realidad, cómo se están aplicando. Adicionalmente, se hará el planteamiento de una propuesta de aplicación y enfoque de estos institutos jurídicos para efectivizar sus fines.

## 2. DESARROLLO.

### 2.1. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS.

En la doctrina tributaria existen tendencias que explican la naturaleza de los ilícitos tributarios considerando su ubicación en el derecho, tenemos así entre las principales tendencias a la penalista, administrativa, autonomista y dualista, veamos:

**a) Tendencia Penalista.** Según Giuliani Fonrouge<sup>3</sup> A fines del siglo XIX, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, hallándose sujetos en Alemania al mismo régimen de las contravenciones de policía. Pero a raíz del debilitamiento de la moral fiscal se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria. Es así como Schwaiger, Meyer, Pager, Von Bar, etc.), sostenían que la represión de las infracciones fiscales pertenecía al derecho penal ordinario y sus principales postulados eran los siguientes: a) Tanto el legislador fiscal como el penal persiguen el mismo objetivo que es restringir la libertad de acción de los individuos en áreas del bien público y proteger intereses superiores de índole moral. b) La facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de manera análoga a los del derecho común. c) Más 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 lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

En el marco de esta teoría, los ilícitos tributarios forman parte del derecho penal ordinario.

**b) Tendencia Administrativista.** Nació en Alemania como reacción contra la doctrina penalista, propugnando el derecho penal administrativo, que posteriormente derivó en el llamado derecho penal económico. Para Schonke<sup>4</sup>, citado por Giuliani Fonrouge, se pueden sintetizar los postulados de esta tendencia en los siguientes términos: a) Conducta antiadministrativa es la “omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal”, b) 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, c) Rigen a su respecto principios especiales para la culpabilidad, d) deben admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida, e) Se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

De esta tendencia se apoya con fuerza la vigencia del derecho penal administrativo con todas sus especificidades.

2 Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo II, editorial La Ley, 9ª edición, 2005. Argentina, pag. 529.

3 Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo II, editorial La Ley, 9ª edición, 2005. Argentina, pag. 531.

4 Schonke, *La Doctrina del derecho penal administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana*, Revista de Derecho Procesal, 1951. Vol. II, pags. 299 y siguientes

**c) Tendencia Autonomista.** Propiciada por Giovanni Carano-Donvito, elabora un concepto unitario de infracción fiscal, fundado en una interpretación amplia de la ley penal, sin referencia restringida al Código Penal. En la obra de Giuliani Fonrouge<sup>5</sup> se establece que aparece el *derecho penal tributario* como disciplina autónoma, separada del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo, y de la ciencia de las finanzas. Es esta posición, que García Belsunce denomina como “teoría tributaria”.

Dentro de esta teoría entre los doctrinarios más destacados, Godoy afirma la autonomía en la calificación que merecen las normas tributarias que si así son calificadas las normas jurídicas generales, también las normas como el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción respectiva deben también ser calificados como tributarios; admitiendo los principios del derecho penal cuando las leyes tributarias expresamente se refieren a ellos. Gomes de Sousa considera que las normas penales no solo están en el Código Penal, sino en todas las ramas jurídicas, por lo que en el derecho tributario también existen ese tipo de disposiciones con acentuado particularismo, por lo que propone la denominación de “derecho tributario penal” en lugar de “derecho penal tributario”

**d) Tendencia Dualista.** Diferencia los ilícitos tributarios en dos categorías jurídicas según su naturaleza, y las sanciones, en penales y civiles – más conocidas como administrativas-. Distingue, por ende: a) los delitos tributarios, que comete quien se sustrae, dolosamente o no, del cumplimiento de la obligación de pago y son reprimidos con sanciones del Código Penal (delitos propiamente dichos); b) las sanciones administrativas o civiles, que corresponden a infracciones contra disposiciones de la autoridad por las cuales esta procura tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales y consisten en penas pecuniarias, recargos o adicionales y otras de índole accesoria, como el comiso y la clausura de establecimientos.

Se llega a la disociación del ilícito tributario en ilícito tributario propiamente dicho (infracciones sustanciales) e ilícito administrativo (infracciones formales), división que coincide, por lo demás, con la idea de Jarach de que sólo el derecho tributario sustancial tiene autonomía dogmática y que la parte destinada a regular obligaciones formales o conexas establecidas en interés de la imposición, pertenece al derecho administrativo.

De acuerdo a las teorías anteriores, en nuestra legislación interna podemos distinguir dos tipos de ilícitos: los Delitos Tributarios y las Contravenciones Tributarias, aspecto que coincide con las corrientes autonomista y dualista que nuestro Código Tributario sigue con su propia normativa, estableciendo que solamente se aplican otras leyes y códigos de manera supletoria, veamos:

**ARTÍCULO 148. (Definición y Clasificación).** *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.*

*Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.*

**ARTÍCULO 149. (Normativa Aplicable).** *I. El procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige solo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos*

*II. La investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las Normas de este Código, por otras leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con sus particularidades establecidas en la presente norma.*

*III. En delitos tributarios aduaneros flagrantes corresponde la aplicación directa del Procedimiento Inmediato para Delitos Flagrantes contenido en el Título V de la Ley N° 007 de 18 de mayo de 2010.*

**ARTICULO 5. (Fuente, Prelación Normativa y Derecho Supletorio).**

*II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.*

<sup>5</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo II, editorial La Ley, 9° edición, 2005. Argentina, pag. 540 y sigtes.

**ARTICULO 74. (Principios, Normas Principales y Supletorias).** Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria:

1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

2. Los procesos tributarios jurisdiccionales se sujetarán a los principios del Derecho Procesal y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil y del Código de Procedimiento Penal, según corresponda.

## 2.2. DIFERENCIAS ENTRE DELITOS Y CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS.

Sin la pretensión de definir el tema de la naturaleza de los ilícitos tributarios ni de las tendencias que al respecto sustentan una caracterización de ellos, vamos a realizar un esquema de las diferencias detectadas entre delitos y contravenciones tributarias. Cabe aclarar que no existen diferencias totalmente marcadas como si se trataran de mosaicos definidos, ya que muchas veces una o más características de los delitos están presentes en las contravenciones y viceversa. Por ello se debe considerar la siguiente clasificación con el debido cuidado.

**a) Por la protección de los bienes.** Los delitos tributarios tienen la finalidad de proteger el patrimonio del Estado a través del cuidado de la recaudación; están destinados a proteger el cumplimiento de la obligación sustancial de la relación jurídica tributaria que es el pago y cuidar que ese pago sea correcto y no se vea afectado por acciones que disminuyan su verdadera cuantía. Las contravenciones tributarias tienden a proteger las facultades formales de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus atribuciones de investigación, control, verificación o fiscalización.

**b) Por la gravedad de los hechos.** Los delitos tributarios se consideran hechos de mayor gravedad contra los intereses del Fisco y que por ese perjuicio ocasionado merecen ser catalogados como delitos; en cambio, las contravenciones tributarias se consideran como hechos que no revisten gravedad en cuanto a la magnitud del perjuicio que ocasionan, por lo que no sobrepasan la esfera administrativa.

**c) Por el procedimiento para su sanción.** Los delitos tributarios se procesan y sancionan ante instancias judiciales, generalmente en procesos penales ordinarios, al cabo de los cuales se emiten las sentencias correspondientes y como emergencia de ellas se habilitan los recursos judiciales conforme a ley. Las contravenciones tributarias se rigen por un procedimiento administrativo y las sanciones se imponen por autoridades administrativas, generalmente de las propias administraciones tributarias.

**d) Por las sanciones.** Los delitos tributarios tienen previstas penas más severas que generalmente incluyen la privación de la libertad (prisión o arresto), además de otras de carácter patrimonial (multa y comiso); asimismo, pueden establecer penas impeditivas (inhabilitación, retiro de la personería jurídica y la caducidad de permisos o concesiones). En las contravenciones tributarias las penas no son tan severas y tienen un carácter eminentemente pecuniario (multas), sin perjuicio de otro tipo de sanciones excepcionales que no impliquen la privación de la libertad, tales como las clausuras.

**e) Por el elemento de la culpabilidad.** A decir de García Vizcaino<sup>6</sup>, ésta no sólo 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 valoración. Para decirlo con las palabras del tribunal alemán (B.G.B., t. 2, p. 200): "Culpabilidad es reprochabilidad. Con el juicio desvalorativo de culpabilidad se reprochará al autor que no ha actuado conforme a derecho, que se ha decidido en favor del ilícito, aun cuando podía comportarse conforme a derecho".

6 García Vizcaino Catalina, *Derecho Tributario*, 2000, Ed. Depalma, Argentina, Tomo II, pag. 33-34

La culpabilidad puede ser a título de dolo (voluntad deliberada dirigida hacia la trasgresión) o por culpa (voluntad que por falta de precaución no actúa como la ley lo exige; puede ser por imprudencia, negligencia, impericia en el arte o profesión, inobservancia de reglamentos o deberes del cargo).

El elemento básico del dolo no pasa por la voluntad (requerida para la acción), sino por el conocimiento que determina la voluntad. En el dolo eventual, el sujeto asiente a la producción eventual del hecho ilícito por no desistir de su acción; en cambio, en la “culpa con representación”, el autor “rechaza” el resultado, creyendo que no se producirá a consecuencia de su conducta.

El tipo penal comprende, además de los elementos objetivos, al dolo o la culpa, según el caso, así como las específicas exigencias para aquél (elementos subjetivos del tipo).

Cabe destacar que para la configuración de las infracciones basta la culpa, a menos que una norma exija el dolo, como lo hacen los Arts. 46 y 48 de la ley 11.683. En los delitos, en cambio, se exige el dolo, salvo que una disposición particular requiera la culpa para un delito determinado.

En definitiva, en los delitos tributarios es una exigencia general, salvo excepciones, la demostración del *Dolo*; en cambio en las contravenciones tributarias es suficiente la *Culpa* para configurar el ilícito tributario; es más, en la mayoría de estas la responsabilidad es de carácter objetivo.

### 2.3. CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS EN BOLIVIA.

Veremos brevemente y de manera muy general las contravenciones previstas en la legislación boliviana:

**ARTÍCULO 160. (CLASIFICACIÓN).** *Son contravenciones tributarias:*

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

**ARTÍCULO 165 bis.** *Comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente Ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros. Las contravenciones aduaneras son las siguientes:*

- a) *Los errores de transcripción en declaraciones aduaneras que no desnaturalicen la precisión de aforo de las mercancías o liquidación de los tributos aduaneros.*
- b) *La cita de disposiciones legales no pertinentes, cuando de ello no derive un pago menor de tributos aduaneros.*
- c) *El vencimiento de plazos registrados en aduana, cuando en forma oportuna el responsable del despacho aduanero eleve, a consideración de la administración aduanera, la justificación que impide el cumplimiento oportuno de una obligación aduanera. En este caso, si del incumplimiento del plazo nace la obligación de pago de tributos aduaneros, estos serán pagados con los recargos pertinentes actualizados.*
- d) *El cambio de destino de una mercancía que se encuentre en territorio aduanero nacional siempre que esta haya sido entregada a una administración aduanera por el transportista internacional, diferente a la consignada como aduana de destino en el manifiesto internacional de carga o la declaración de tránsito aduanero.*
- e) *La resistencia a órdenes e instrucciones emitidas por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera, a los transportadores internacionales de mercancía, a propietarios de mercancías y consignatarios de las mismas y a operadores de comercio exterior.*
- f) *La falta de información oportuna solicitada por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera y a los transportadores internacionales de mercancías.*

- g) Cuando se contravenga lo dispuesto en el literal c) del Artículo 12° de la presente Ley.  
h) Los que contravengan a la presente Ley y sus reglamentos y que no constituyan delitos.

## 2.4. PRINCIPALES PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN PRACTICA EN LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS.

Para ingresar en aspectos prácticos del tratamiento de las contravenciones señaladas, nos abocaremos directamente al análisis y posición respecto a los problemas que se detectaron en la interpretación y aplicación de las normas contravencionales, veamos:

**a) Proporcionalidad.** Según el principio de proporcionalidad, la gravedad de la pena o de la medida de seguridad debe corresponderse con la gravedad del hecho cometido o con la peligrosidad del sujeto respectivamente. Es obvio que tiene una gran vinculación con el principio de culpabilidad, no obstante en ningún caso la proporcionalidad puede sustituir a la culpabilidad con la que siempre concurre.

Se ha manifestado constantemente que las sanciones establecidas en la legislación boliviana para las contravenciones son muy severas y no guardan relación proporcional con los hechos sancionados; así por ejemplo se dice que la sanción por Omisión de Pago se sanciona con el 100% del tributo omitido actualizado, lo cual, es similar a la sanción por defraudación tributaria. Entonces la pregunta es por qué se sanciona una contravención culposa con la misma rigurosidad que una acción dolosa y perjudicial. Las mismas interrogantes surgen cuando vemos las multas por incumplimientos a deberes formales que en muchos casos llegan al límite de 5.000.UFV cuando estos hechos no son tan perjudiciales ni a la actividad recaudatoria del Fisco ni a sus facultades de control y determinación. Asimismo, se reclama el por qué una persona jurídica paga más que una persona natural si la infracción es la misma? Estos aspectos son importantes para que la Administración Tributaria reflexione respecto a la aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones que aplica, principio que es propio del derecho penal, pero que también se aplica a materia sancionatoria administrativa tributaria. Sin perjuicio de lo señalado, también es justo reconocer que la administración tributaria ha dado pasos en la aplicación de este principio a través de reformas en las resoluciones normativas de directorio sobre sanciones, haciendo menos gravosas éstas, excluyendo otros hechos y tipificando contravenciones con una sanción más benigna y proporcional, aplicando de manera retroactiva las normas favorables a los contribuyentes y terceros responsables. Por lo tanto, se concluye que pese a esas reformas, aún falta aplicar plenamente el principio de proporcionalidad en la sanción de las contravenciones pero se ve un mejor camino de progreso en las normas que sancionan estos hechos.

**b) Una o más contravenciones y el límite.** Esta situación se da más en cuanto a las sanciones por incumplimiento a deberes formales en las cuales se aplican sanciones por diferentes hechos pero que a veces están relacionados en cuanto al periodo o la gestión. Por ejemplo, cuando se requiere documentación en un procedimiento de fiscalización, cuantas veces se debe requerir, y si en cada requerimiento el sujeto pasivo no cumple con la entrega de documentación, se deberá sancionar todas las veces que no cumplió? Asimismo, si la información es incompleta surge otra contravención y la pregunta es si se debe sancionar esa contravención más. Adicionalmente pueden presentarse otras contravenciones respecto a similares hechos que sumando las sanciones de multa pueden pasar de las 5.000.UFV. La pregunta en estos casos es si se pueden considerar hechos separados y cobrar multas más allá de ese límite señalado? Al respecto se debe partir de la explicación de una de las características de las contravenciones y es que estas son culposas y de responsabilidad objetiva, en la mayor parte de ellas, lo cual nos lleva a manifestar que tratándose de contravenciones diferentes debe aplicarse la sanción prevista para cada una de ellas siendo importante recordar que el límite establecido de 5.000.UFV es para sancionar cada contravención; por lo tanto, la respuesta es que se pueden sancionar varias contravenciones de manera independiente y no se debe considerar a la suma de sanciones como el total de la multa sino a cada contravención su sanción, por lo que se concluye que la Administración Tributaria no está incumpliendo con este aspecto por cuanto no ha establecido sanciones que superen el límite legal por cada contravención y no ha multado a ningún contribuyente con cuantías superiores a las establecidas en la Ley. Sin embargo, la Administración Tributaria debería analizar e implementar reformas en sus Resoluciones Administrativas para reducir la acumulación de sanciones y aplicar solo la más alta en casos conexos.