

DELITOS Vs CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

JUAN CARLOS MENDOZA LAVADENZ



IX

Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO

INTRODUCCION

Actuación de los Contribuyentes. Giuliani Fonrouge: *“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”*. El Art. 148 del CTB 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. se clasifican en delitos y contravenciones.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



NATURALEZA JURIDICA

- **Tendencia Penalista.**
- (Derecho Penal)
- **Tendencia Administrativista.**
- (Derecho Administrativo)
- **Tendencia Autonomista.**
- (Derecho Tributario)
- **Tendencia Dualista.**
- (Derecho Penal y Tributario - Administrativo)



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DIFERENCIAS ENTRE ILICITOS TRIBUTARIOS

- **Por la protección de los bienes.** (Recaudación – Ejercicio de Facultades)
- **Por la Gravedad de los hechos.** (Relevancia Social y Económica - Incumplimiento)
- **Por el procedimiento para su sanción.** (Tribunales Judiciales – Administración Tributaria)
- **Por las sanciones.** (Presidio - Multas)
- **Por el elemento de la culpabilidad.** (Dolo - Culpa)



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



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.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Proporcionalidad.- Se ha manifestado 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. Multas por incumplimientos a deberes formales que en muchos casos llegan al límite de 5.000.- UFV, se reclama el por qué una persona jurídica paga más que una persona natural si la infracción es la misma?



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Una o más contravenciones y el límite.- Esta situación se da cuando 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, adicionalmente pueden presentarse otras contravenciones respecto a similares hechos que sumando las sanciones de multa pueden pasar de las 5.000.- UFV. La A.T. debería analizar e implementar reformas en sus Resoluciones para reducir la suma de sanciones y aplicar solo la más alta en casos conexos.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Omisión de Pago y Arrepentimiento Eficaz.- Aplicación de la sanción solamente por el saldo de deuda que se tiene a la fecha de inicio de las actuaciones de la administración tributaria.

ARTÍCULO 165. (Omisión de Pago) Ley 2492.

ARTICULO 42. (Omisión de Pago) DS 27310.

ARTÍCULO 157. (Arrepentimiento Eficaz). Ley 812, Fiscalización y Declaraciones Juradas.

ART. 410. de la Constitución. ART. 5. del CTB.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Reducción de Sanciones.- 1. Etapas y porcentajes que se aplican en cada caso. 2. Aclaración de los recursos administrativos. 3. Aplicación del beneficio en caso de impugnaciones tributarias en la vía judicial.

Artículos 5 y 8 del CTB establecen que es posible aplicar normas de otros códigos o leyes cuando exista vacío de acuerdo con la naturaleza de la materia de que se trate y también señala que puede aplicarse la analogía para cuando existan situaciones no legisladas o cuando existan vacíos en las normas. Sentencia Constitucional 76/2004.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Clausuras.- Existen dos tipos de procedimientos para sancionar esta contravención 1. Por operativos de control y 2. Por denuncias. Solo en el caso del control por operativos se permite aplicar la figura de la conversión. En cuanto a las reincidencias van de 6, 12, 24 a 48 días. No hay Clausuras Definitivas.

No está bien evitar la conversión de la sanción a cambio de una multa por más de una vez y regular la multa también de acuerdo con la reincidencia. Perjudica al fisco porque una actividad cerrada no tributa. Puede colocarse un cartel de situación.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Multas con mantenimiento de valor en UFV.- Por qué las sanciones por contravenciones están establecidas en UFV, deberían estar en bolivianos y solo a partir de la imposición de la sanción en documento notificado debería aplicarse el mantenimiento de valor. Al respecto corresponde señalar que los efectos de la comisión de una contravención comienzan con su ejecución; por lo tanto, el acto o resolución sancionatoria solamente tiene efecto declarativo de la comprobación de su comisión para luego imponer las sanciones que correspondan. Es correcto establecer en UFV por el transcurso del tiempo.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Carácter hereditario de las sanciones.- Antes de ingresar al tema tributario propiamente, conviene señalar de manera breve que la sucesión hereditaria solo se puede dar entre una persona natural (de cujus) y otras personas naturales o jurídicas (herederos o legatarios). No puede darse esta situación en personas jurídicas, éstas se extinguen y su patrimonio se distribuye conforme a Ley

ARTICULO 159 (Extinción de la Acción y Sanción). Por muerte. Excepto ejecutoriadas. Error del CTB.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Prescripción.- Es un tema muy controversial por las reformas legales que se han dado con la promulgación de las Leyes 2492, 291, 317 y 812, así como por las posiciones doctrinales de la vigencia de la ley de acuerdo con la fecha de producción de los hechos generadores frente a la teoría de los derechos adquiridos y derechos expectativos. Asimismo, es importante tomar en cuenta la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia con las Sentencias de Sala Plena 39, 47 y 52 de 2016 que orientan hacia la aplicación de la teoría sustantiva del hecho generador.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Aplicación Retroactiva de la Norma Favorable.- Es un aspecto a ser cumplido por Imperio de la norma Constitucional y por la norma legal especial.

Artículo 123 de la Constitución Política del Estado.

Artículo 150 del Código Tributario.

En etapa de determinación.

En etapa de ejecución tributaria.

Separación de elementos de la deuda tributaria (Ley 812)



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



PROBLEMAS DE INTERPRETACION Y APLICACIÓN

Contrabando.- Sobre el tema del Delito - Contravención de Contrabando cabe manifestar que es un tema de amplio análisis que corresponde sea explicado con la debida amplitud en un capítulo especial desde el área aduanera, empero, al tratarse de un ilícito tributario previsto en la legislación boliviana cabe señalar que la tipificación para el delito prevista en el artículo 181 del Código Tributario Boliviano es la misma que se aplica a la contravención con la única diferencia en la cuantía.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

En nuestro país, al igual que en muchos otros, en la última década, se ha notado una preocupación creciente en los legisladores por darle una mayor relevancia al derecho penal tributario, situación que se advierte de las últimas reformas legales con la tipificación de más delitos tributarios y el mayor control aduanero con normas más severas en su sanción para castigar la evasión fiscal y tratar con ello de mejorar la recaudación de impuestos; sin embargo, pese a este proceso normativo, los resultados aún no son los que se esperaban.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Dificultades.- La primera dificultad tiene que ver con la aplicación del derecho procesal penal en general en Bolivia que hace que los procesos penales sean largos, indefinidos y de difícil pronóstico ya que en nuestro país uno de los mayores problemas a resolver es precisamente el de la justicia; más propiamente, resolver los problemas del órgano judicial que son de conocimiento público como la retardación de justicia, injerencia externa, supuesta corrupción y falta de especialidad.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

En cuanto a la falta de especialidad, para hacer eficaz la sanción de los delitos tributarios se necesita de jueces y fiscales que entiendan los conceptos de Administración Tributaria y sus facultades, impuesto y hecho generador, deuda tributaria y sus formas de determinación, crédito y débito fiscal, utilidades, gastos, costos, exenciones, hechos no imponibles, evasión, elusión, defraudación, contrabando, etc. En tanto no tengamos jueces, fiscales y tribunales altamente especializados en materia tributaria, será muy poco lo que se pueda hacer para luchar contra la evasión tributaria.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Otro aspecto en contra de la aplicación de los delitos tributarios es que al establecerse la misma sanción, en lo pecuniario, del 100% del tributo omitido actualizado, tanto para la omisión de pago como para la defraudación tributaria, hasta las administraciones tributarias prefieren cerrar un poco los ojos al tema penal y calificar la conducta del contribuyente como contravención. Esto con la finalidad de imponer la sanción con prontitud y además recaudar más rápido para las arcas del Estado. Antes que esperar el resultado de un proceso penal.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Otra dificultad que obstaculiza la aplicación penal tributaria en Bolivia es la falta de especialidad en derecho penal de los funcionarios (fiscalizadores) que actúan en los procesos determinativos, ya que faltan conocimientos y práctica que permitan identificar la teoría, principios y normas del Derecho Penal en general y del Derecho Procesal Penal. El apoyo jurídico no es óptimo por falta de especialidad en temas penales tributarios.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Principios y Garantías Constitucionales Procesales.- En este ámbito penal delictual se aplican la siguientes: Ninguna condena sin juicio previo y proceso legal. Legitimidad. Imparcialidad e independencia. Persecución penal única. Calidad y derechos del imputado. Presunción de inocencia. Aplicación Excepcional de medidas cautelares y restrictivas. Defensa material. Defensa técnica. Intérprete. Garantías de la víctima. Igualdad. Legalidad de la prueba. Así como otros derechos, principios y garantías relacionados con el Debido Proceso.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

El delito tributario.- es toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con penas. Supone la realización de un comportamiento grave que infringe normas tributarias. Se daña la recaudación tributaria de manera inmediata y la función del tributo. Como todo delito, contiene los elementos constitutivos, de Acción u Omisión, Tipicidad, Antijuricidad, Culpabilidad y Pena.

La Defraudación Tributaria.- La defraudación fiscal consiste en evadir o burlar dolosamente las obligaciones fiscales.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 177° (Defraudación Tributaria). El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía sea mayor o igual a UFV's 10.000 Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda...



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Bien Jurídico Protegido.- Diferentes han sido las concepciones sobre cuál es el bien jurídico protegido :

- a) Bien jurídico – fe pública.
- b) Bien jurídico – deber de lealtad.
- c) Bien jurídico – patrimonio estatal.
- d) Bien jurídico – orden social y económico.
- e) Bien jurídico – erario público.
- f) Bien jurídico – actividad financiera.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Delitos Tributarios en Bolivia.- Son los siguientes:

ARTÍCULO 177. (Defraudación Tributaria)

ARTÍCULO 177 bis. El comprador en el mercado interno, que dolosamente incluya, retenga o traslade el importe de un impuesto indirecto en el precio de venta, repercutiendo el mismo al vendedor.

ARTÍCULO 177 quáter. (Alteración de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes).

ARTÍCULO 178. (Defraudación Aduanera).



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 179. (Instigación Pública a no Pagar Tributos).

ARTÍCULO 180. (Violación de precintos y otros controles tributarios).

ARTÍCULO 181. (Contrabando).

ARTÍCULO 181 bis. Usurpación de funciones aduaneras.

ARTÍCULO 181 ter. Sustracción de prenda aduanera.

ARTÍCULO 181 quater. Falsificación de documentos aduaneros.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 181 quinquies. Asociación delictiva aduanera.

ARTÍCULO 181 sexies. Falsedad aduanera.

ARTÍCULO 181 septies. Cohecho activo aduanero.

ARTÍCULO 181 octies. Tráfico de influencias en la actividad aduanera.

ARTÍCULO 181 nonies. (Delito de contrabando de exportación agravado).



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DELITOS TRIBUTARIOS

Respecto a la actividad de la comercialización de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes sin hecho generador, la Sentencia Constitucional 100/2014, declaró su inconstitucionalidad.

ARTÍCULO 177 ter. (EMISIÓN DE FACTURAS, NOTAS FISCALES Y DOCUMENTOS EQUIVALENTES SIN HECHO GENERADOR). El que de manera directa o indirecta, comercialice, coadyuve o adquiera facturas, notas fiscales o documentos equivalentes sin haberse realizado el hecho generador gravado, será sancionado con pena privativa de libertad de dos (2) a seis (6) años.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONCLUSIONES

- Los delitos y contravenciones tributarias en nuestra legislación están totalmente separados doctrinal y normativamente como debe ser.
- En la aplicación de las sanciones por contravenciones tributarias se identifican muchos problemas referidos principalmente a la aplicación del principio de proporcionalidad, suma de sanciones y falta de aplicación de normas favorables en ejecución de títulos ejecutoriados. Situaciones sobre las que la administración tributaria debe reflexionar.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONCLUSIONES

- Hay una necesidad de reducir las cuantías de las sanciones por incumplimiento de deberes formales y evitar la sumatoria de sanciones por hechos conexos.
- Se debe aplicar el arrepentimiento eficaz previsto en la ley 812 e imponer sanciones de Omisión de Pago solo por el saldo de la deuda tributaria que no se pagó hasta 10 días posteriores a la Vista o AISC.
- En la presentación de declaraciones juradas sin pago o pago parcial, todo lo pagado antes del inicio de la ejecución (Notificación con el PIET), está sujeto al arrepentimiento eficaz.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONCLUSIONES

- En la reducción de sanciones se debe tomar en cuenta su aplicación en la impugnación judicial para evitar procesos largos y duraderos que perjudican a la administración tributaria y a los sujetos pasivos.
- En cuanto a la prescripción debe considerarse que está vigente en el sistema sancionatorio tributario en la parte de imposición de sanciones y en el término para su ejecución; por lo tanto, no es imprescriptible. Asimismo, debe considerarse la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia sobre Prescripción.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONCLUSIONES

- En todo lo que se refiere a sanciones por Delitos o por Contravenciones Tributarias deben aplicarse retroactivamente las normas tributarias favorables, por Imperio de la disposición Constitucional del Art. 123 y por la norma legal especial prevista en el Art. 150 del CTB, tanto en etapa de determinación o sancionatoria, como en etapa de ejecución.
- En cuanto a los delitos tributarios aún faltan establecer tribunales especializados y funcionarios públicos entendidos en materia tributaria y penal.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONCLUSIONES

- **Deben aplicarse todos los principios del Derecho Penal y Procesal Penal y las garantías constitucionales en el procesamiento de los delitos tributarios y contravenciones tributarias.**
- **Existen muchos delitos tributarios tipificados en la legislación boliviana pero muy pocos casos penales con sentencia ejecutoriada favorable para las administraciones tributarias.**



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



MUCHAS GRACIAS POR SU ATENCIÓN

JUAN CARLOS MENDOZA LAVADENZ

CONTACTOS 715-63969



IX

**Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO**