

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS**

CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA

**INSTITUTO DE INVESTIGACIONES DE CIENCIAS CONTABLES,
FINANCIERAS Y AUDITORÍA**



TESIS DE MAESTRIA

**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE
TRIBUTARIA PARA TIPIFICAR Y COMPROBAR EL
DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA**

Por: Lic. Jorge Alvaro Gonzales Zelaya

Tutor: Mg. Sc. Gabriel Fuentes Jaimes

La Paz – Bolivia

2022

INDICE

PARTE INTRODUCTORIA.....	I
INTRODUCCIÓN.....	II
ANTECEDENTES	II
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	IV
Identificación del Problema.....	IV
FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	IX
JUSTIFICACIÓN DEL TEMA.....	IX
Justificación Social	IX
Justificación Metodológica.....	IX
Justificación Teórica.....	X
Justificación Práctica	X
DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS	XI
Objetivo General	XI
Objetivos Específicos	XI
PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS.....	XII

ALCANCES DE LA INVESTIGACION	XV
Ámbito Geográfico	XV
Sector Económico	XV
Universo de Estudio	XV
Ética en la Investigación	XV
METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	XVI
Aspectos Metodológicos	XVI
Enfoque Metodológico	XVI
Método de Investigación	XVI
Fuentes de Información	XVI
i) Fuentes Primarias	XVI
ii) Fuentes Secundarias	XVII
TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN	XVII
UNIDAD DE ANÁLISIS	XVII
CAPÍTULO I	1
MARCO TEÓRICO Y	1

JURÍDICO	1
MARCO TEORICO	2
1.1. Consideraciones Generales sobre el Tributo	2
1.2. El Impuesto como Principal Herramienta de Recaudación	3
1.3. Relación Jurídico Tributaria	4
1.4. Sujetos de la Relación Jurídico Tributaria.....	4
1.4.1. Sujeto Activo	4
1.4.2. Sujeto Pasivo.....	5
1.5. La Auditoría como una Herramienta de Control, Verificación y Control.....	6
1.6. La Auditoría Tributaria o Fiscalización Tributaria	8
1.7. Generalidades del Ilícito Tributario.....	10
1.8. Delitos Tributarios – Defraudación Tributaria	12
1.9. Dolo Fiscal.....	13
1.10. Actores de un Delito Fiscal: Autor Directo, Autor Inmediato, Instigador, Complicidad	14
1.10.1. Autor Directo	14

1.10.2.	Autor Mediato	14
1.10.3.	Instigador.....	15
1.10.4.	Complicidad	15
1.10.5.	Fraude.....	15
1.10.6.	Acción	16
1.11.	Necesidad de la Investigación Forense como Herramienta de Prueba Fiscal.....	17
1.11.1.	La Auditoría Forense.....	17
1.11.2.	El Elemento Central: Prueba Forense	19
1.12.	Código Tributario Boliviano - Ley 2492	19
1.13.	Legislación Comparada	22
1.14.	Análisis del Código Penal y el Código de Procedimiento Penal	25
CAPÍTULO II.....		27
RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN E INFORMACIÓN ANALIZADA		27
2.1.	Sobre la Tipificación del Delito	28
2.2.	Sobre Informantes	31
2.3.	Métodos de Selección de Contribuyentes.....	32

2.4.	Modalidades de Fiscalización.....	32
2.4.1.	Control Preventivo.....	32
2.5.	Verificación Interna.....	33
2.6.	Verificación Externa.....	34
2.7.	Fiscalización Externa.....	35
CAPÍTULO III		52
CONCLUSIONES Y		52
PROPUESTA		52
3.1.	Conclusiones.....	53
3.2.	Propuesta	53
3.3.	Alcance	54
3.4.	Presentación de la Propuesta	54
3.5.	Notificación de Inicio de Fiscalización	54
3.5.1.	Procedimiento de Notificación	54
3.5.2.	Ejecución de la Fiscalización.....	55
3.5.3.	Acciones a Ejecutar.....	56

3.5.4.	Inspección Ocular	57
3.5.5.	Papeles de trabajo	58
3.5.6.	Reparos o Ajustes	59
3.5.7.	Fin de Fiscalización	60
3.6.	Supervisión del Responsable de Grupo	60
3.7.	Comunicación de Resultados Preliminares	60
3.8.	Informe Final de Fiscalización	61
3.9.	Elaboración del Cuerpo de Antecedentes	61
3.10.	Revisión del Cuerpo de Antecedentes	62
3.11.	Actuaciones Posteriores	62
3.11.1.	Vista de Cargo	62
3.11.2.	Etapas de Investigación	66
3.11.3.	Declaraciones Informativas y Acumulación de Medios de Prueba.....	67
3.11.4.	Informe Final.....	67
3.11.5.	Remisión del Expediente al Fiscal y Acusación	68
3.11.6.	Constitución en Parte Civil	68

3.12.	Fase de Juicio.....	69
3.12.1.	Audiencia preparatoria del Juicio.....	69
3.12.2.	Audiencia de Juicio	69
3.12.3.	Ejecución de Sentencia	70
	BIBLIOGRAFÍA	71
	ANEXOS	73

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 PADRÓN ACUMULADO A DICIEMBRE-2018 (Bolivia 2018)	V
Tabla 2 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES	XIII

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Detalle de Procesos Judiciales Penales - Gerencia Distrital La Paz	VII
Gráfico 2 Composición de los Entrevistados	38
Gráfico 3 Distribución por Género	39
Gráfico 4 ¿Conoce usted los delitos tributarios establecidos en el Código Tributario Boliviano - Ley 2492?	40
Gráfico 5 ¿Está de acuerdo que para la comisión de un delito existen diferentes actores, distintos al contribuyente, como los contadores, abogados, asesores, accionistas, entre otros?	42
Gráfico 6 Por lo general, ¿En su trabajo qué tipo de sanciones tipifica?	43
Gráfico 7 ¿Usted sabía que el Servicio de Impuestos Nacionales es el Órgano Técnico de Investigación de Delitos Tributarios?	44
Gráfico 8 ¿Conoce los servicios de investigación que brinda el Instituto de Investigaciones Forenses?	45

Gráfico 9 ¿Conoce los procedimientos mínimos para realizar una auditoría forense?46

Gráfico 10 ¿Considera que para su trabajo sea eficiente, necesitaría contar con procedimientos y capacitación referente a auditoria forense?47

Gráfico 11 ¿Detectará un delito tributario, conoce el procedimiento que debe seguir para impulsar el proceso penal?48

RESUMEN

La siguiente investigación se basa en los conceptos enmarcados del campo jurídico, metodológico y tributario y tiene como objetivo estudiar y plantear la necesidad de contar con ordenamientos de auditoría forense tributaria que permita tipificar y comprobar delitos de defraudación tributaria.

Esta investigación se realizó con el propósito de aportar al conocimiento existente de control y fiscalización tributaria, que permita lograr con mayor eficiencia el incremento de la sensación de riesgo de los contribuyentes disuadiéndolos de prácticas dolosas que disminuyan ilegítimamente sus obligaciones tributarias. Por lo que, para el desarrollo de una correcta investigación se realizará el análisis de los conceptos teóricos más importantes a ser utilizados. De allí que se hace necesario en el diseño del trabajo.

Bajo la hipótesis de la insuficiencia de procedimientos de auditoría forense tributaria con los que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales, misma que no permite realizar la sustentación técnica, normativa y operativa de la prueba del delito de defraudación ante los Órganos Jurisdiccionales, se ha propuesto la implementación de un procedimiento de auditoría forense tributaria que permita tipificar y comprobar el delito de defraudación tributaria, para sancionar a los contribuyentes y/o terceros responsables, de acuerdo a las previsiones del Código Tributario.

PARTE INTRODUCTORIA

INTRODUCCIÓN

La siguiente investigación se basa en los conceptos enmarcados del campo jurídico, metodológico y tributario y tiene como objetivo estudiar y plantear la necesidad de contar con ordenamientos de auditoría forense tributaria que permita tipificar y comprobar delitos de defraudación tributaria.

La parte introductoria hace referencia de los aspectos generales de la investigación, en la que se expone la problemática del tema, la identificación y planteamiento del tema, la justificación, el objetivo general y los objetivos específicos tanto del Marco Teórico como del Marco Práctico, el planteamiento de la hipótesis; y finalmente los alcances de la investigación.

La investigación en sí está dividida en tres partes: Marco Teórico, Marco Práctico y Propuesta.

En el Marco Teórico, se desarrollan todos los conceptos relacionados con el tema de investigación, donde los capítulos expuestos guardan estrecha relación con los objetivos específicos del Marco Práctico. Los conceptos teóricos utilizados están referidos principalmente a los tributos, al impuesto como principal herramienta de recaudación, a la relación jurídico-tributaria, a la auditoría como un medio de control y verificación, auditoría forense y otros.

En el Marco Práctico se efectúa una descripción de la metodología utilizada en la investigación de campo, que luego de recoger, tabular e interpretar la información obtenida, se llegó a la consecución de los objetivos y la confirmación de la hipótesis.

Sobre la base de conclusiones obtenidas, se procedió a elaborar la propuesta en la que se formulan las bases necesarias para establecer procedimientos acordes a las necesidades de tipificar y comprobar los delitos por defraudación tributaria.

ANTECEDENTES

En Bolivia, la institución a cargo de la administración del Sistema Tributario Boliviano es el Servicio de Impuestos Nacionales, fue constituido en base a la transformación del Servicio

Nacional de Impuestos Internos (SNII) mediante Ley No. 2166 de diciembre de 2000, entre las atribuciones conferidas a esta institución por el Código Tributario Boliviano - Ley 2492, están la de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación¹.

Debido al desarrollo de diferentes modos para evadir Impuestos, por parte de los contribuyentes, el riesgo de detección en las Auditorías Tributarias que realiza el Servicio de Impuestos Nacionales (ente encargado de la recaudación y fiscalización de los impuestos internos), se incrementó en los últimos años.

Estas prácticas en muchos casos presentan la figura del dolo² o elusión tributaria, y que según el Código Tributario Boliviano – Ley No. 2492, son sancionadas como delito de defraudación tributaria, cuya sanción implica el pago del 100% del Tributo Omitido y la privación de libertad.

Como en todo delito, este también debe ser sustentado en el proceso penal, para esto la prueba se constituye en uno de los pilares fundamentales para la sentencia, para lograr este propósito una de las herramientas de sustentación es definitivamente la Auditoría Forense, como sistema de control e investigación, la que provee las evidencias necesarias para enfrentar los delitos cometidos por los contribuyentes.

Como se ha explicado, la sustentación y la calidad de la prueba son elementos claves en un proceso penal, y es ahí donde la presente tesis incidió, por esta razón se consideró importante estudiar los procedimientos de auditoría forense especializados en tributación actualmente utilizados, con la finalidad de identificar las debilidades y fortalezas de las mismas en la aportación al proceso investigativo de un delito de defraudación tributaria, y de esta manera

¹ Los impuestos son una contribución determinada por Ley para el cumplimiento de todos los bolivianos, que se paga generalmente en dinero y en función a la actividad económica que realice la persona (natural o jurídica).

² La intención de engañar u ocultar con el fin de obtener beneficios ilícitos, que para el caso que nos compete es el de pagar menos impuestos y tener dinero fresco en el negocio.

lograr que las acciones de la Administración Tributaria en la búsqueda de lograr sus objetivos de: mayor control y de mayor de sensación de riesgo, sean cumplidas con eficiencia.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Identificación del Problema

Parte de la política del Servicio de Impuestos Nacionales en Bolivia, en los últimos períodos, para incrementar recaudaciones fue un mayor y mejor control a los contribuyentes, como ejemplo se tiene a los fedatarios (fiscalizadores encubiertos), en el control de la emisión de facturas, o los cruces de información entre las ventas declaradas con las compras informadas, para determinar ventas no declaradas o crédito fiscal indebidamente apropiado, como instrumento para generar sensación de riesgo.

La necesidad de incrementar la **sensación del riesgo** a los contribuyentes para mejorar la recaudación voluntaria o en su caso para empezar a concientizar al contribuyente en sus obligaciones tributarias, ha determinado que se de una mayor importancia, debido al crecimiento de la población tributaria (contribuyentes), y la imposibilidad del Servicio de Impuestos Nacionales de fiscalizarlos **a todos**, por restricciones presupuestarias y de recursos humanos. Para reforzar esta aseveración en la Gerencia Distrital La Paz existen 43 fiscalizadores en el departamento de Fiscalización versus un padrón de contribuyentes acumulado a diciembre de 2018 de 64.560 contribuyentes inscritos, distribuidos de la siguiente manera:

Tabla 1 PADRÓN ACUMULADO A DICIEMBRE-2018 (Bolivia 2018)

RÉGIMEN GENERAL	RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO	REGIMEN TRIBUTARIO INTEGRADO	RÉGIMEN AGRARIO UNIFICADO	TOTAL CONTRIBUYENTES INSCRITOS
54.860	8.245	1.430	25	64.560

Fuente: Anuario Servicio de Impuestos Nacionales 2019.

Aspecto que confirma la necesidad de revisar los procedimientos de auditoría forense tributaria como medio ex post de control, si consideramos que el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza a un contribuyente, y encuentra diferencias entre la información auditada y la información declarada por este en sus declaraciones tributarias, determina la existencia de adeudos tributarios, llamados también “reparos”, además de acuerdo a la conducta tributaria observada en el contribuyente fiscalizado, la Administración Tributaria podría determinar la comisión de la contravención de Omisión de Pago, penada con el 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda³ a la fecha de vencimiento del impuesto, o “**indicios**” de Defraudación Tributaria, considerado como un **delito** penado con el 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda y la pena de cárcel, que es el objeto de la presente tesis a partir del concepto y procedimientos de Auditoría Forense. En ambos casos estos resultados son expresados en un documento llamado Vista de Cargo,

³ La Unidad de Fomento de Vivienda (UFV) es un índice referencial que muestra la evolución diaria de los precios y se calcula sobre la base del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que publica el Instituto Nacional de Estadística (INE). La UFV fue creada mediante el Decreto Supremo 26390 de 8 de noviembre de 2001 y, por Resolución de Directorio del Banco Central de Bolivia No. 116/2001 de 20 de noviembre de 2001, se reglamenta su cálculo.

documento que culmina el proceso de fiscalización, y una vez notificado al contribuyente abre un término de prueba de 30 (treinta) días para la presentación de descargos.

Luego de analizados los descargos si los hubiere o transcurridos los 30 (treinta) días para la presentación de los mismos, la Administración Tributaria en un lapso de 60 (sesenta) días, emite su posición final sobre el adeudo tributario y la conducta observada, en un documento llamado Resolución Determinativa. En los casos que se determinan indicios de defraudación tributaria se inicia la acción penal tributaria que es de orden público y es ejercida de oficio por el Ministerio Público, con la participación de la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria en calidad de **víctima**, que se constituye en querellante⁴.

De acuerdo al artículo 185° del Código Tributario Boliviano – Ley 2492, el Ministerio Público dirigirá la investigación de los delitos tributarios y promoverá la acción penal tributaria ante los órganos jurisdiccionales, con el auxilio de equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria, de acuerdo con las atribuciones, funciones y responsabilidades establecidas en el Código Tributario, el Código de Procedimiento Penal y la Ley Orgánica del Ministerio Público, además especifica que los equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria son el órgano técnico de investigación de los ilícitos tributarios, actuarán directamente bajo la dirección del Ministerio Público y en caso de considerarse necesario se requerirá el peritaje del Instituto de Investigaciones Forenses (IDIF).

Uno de los órganos que coadyuva a las investigaciones impulsadas por el Ministerio Público es el Instituto de Investigaciones Forenses, el cual se involucra en el proceso investigativo con técnicas científicas de investigación CRIMINAL y FORENSE, en caso de determinarse la actuación de una organización criminal que podría ser dirigida a la clonación de sistemas informáticos o la doble contabilidad.

⁴ El querellante es quien asume en la acción penal la cualidad de parte acusadora a lo largo del Proceso Penal.

Es decir, pese a existir un órgano competente, como es el instituto de Investigaciones Forenses para coadyuvar en los procesos penales tributarios al Ministerio Público y a la Administración Tributaria, de la verificación de estadísticas emitidas por la Unidad Contencioso Tributario de la Gerencia Distrital la Paz dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales, durante la Gestión 2006 se evidencio la existencia de 34 procesos penales distribuidos de la siguiente forma:

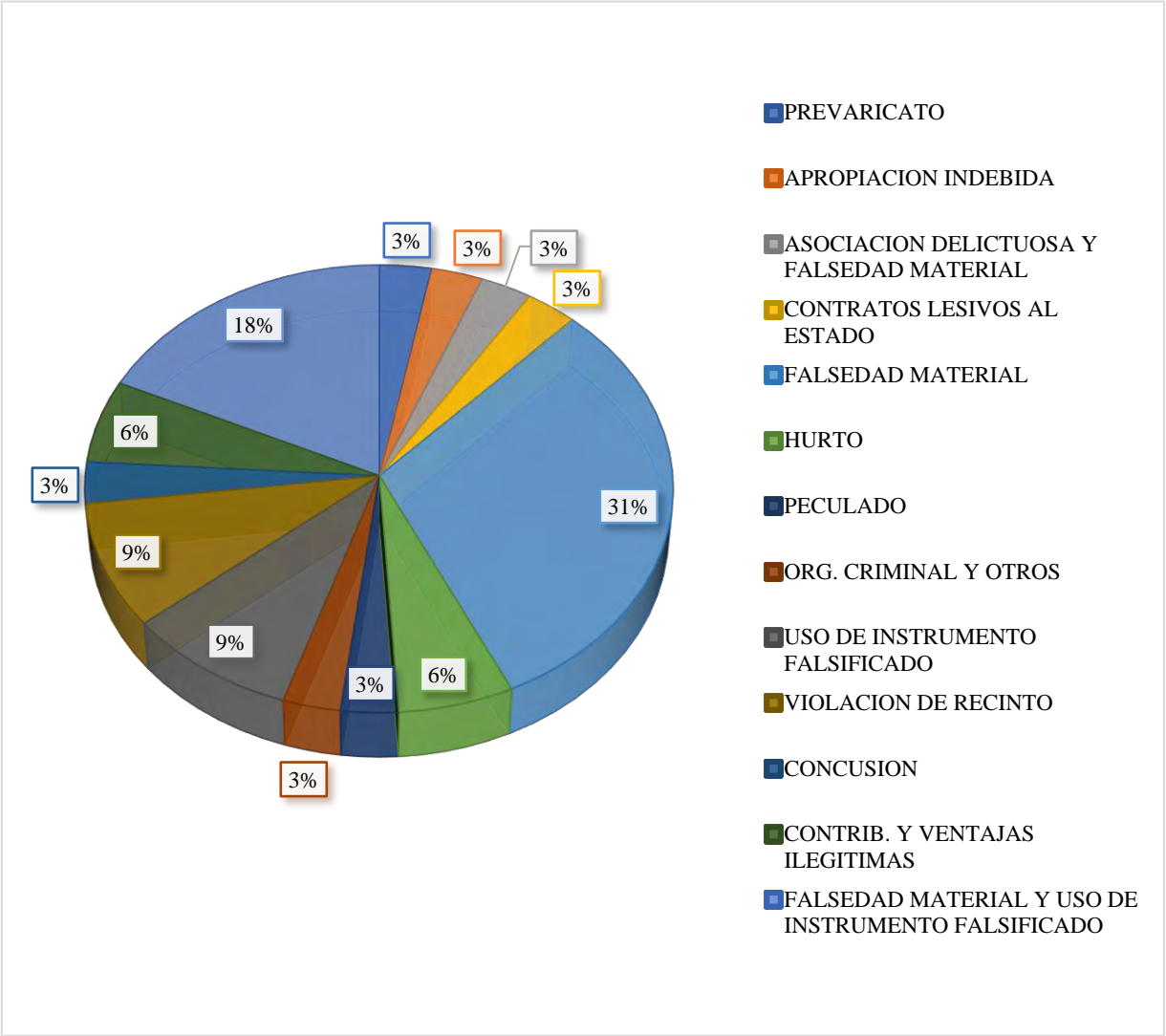


Gráfico 1 Detalle de Procesos Judiciales Penales - Gerencia Distrital La Paz

Fuente: Reporte Impuestos Nacionales - 2019

Como se puede advertir no se tienen antecedentes en esta Distrital de haber iniciado acción penal por el delito de defraudación tributaria, mucho menos de haber condenado a un contribuyente por tal delito.

Se ha indagado preliminarmente las razones y existe dos elementos que podrían a priori darnos un panorama del problema, el primero se refiere a la responsabilidad funcionaria determinada en la Ley 1178, los fiscalizadores optan por el cobro pecuniario de la sanción **no** como **defraudación tributaria** considerado como un delito, sino como **omisión de pago** considerado como una contravención tributaria de acuerdo al artículo 165° del Código Tributario, debido a que si en el proceso penal no se sustenta de manera adecuada el delito de defraudación, el Juez determina que **no existen** argumentos suficientes que configuren el delito y por lo tanto la sanción pecuniaria (100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda) y la pena de cárcel, extinguiéndose la deuda determinada por la Administración Tributaria y por tanto considerándose **sin efecto**, ocasionando no solo un daño económico al Estado al dejar de percibir una multa pecuniaria sino también una pérdida de efectividad en la sensación de riesgo a los contribuyentes, lo que haría administrativa y civilmente responsables a los fiscalizadores, dejando además una conducta dolosa -por parte de los contribuyentes – impune. El segundo elemento es que no se tiene una normativa específica que determine quién compone los equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria que hace referencia el artículo 185° del Código Tributario, que tipo de auditoría forense realizará, con que alcance, además qué papel juega el Instituto de Investigaciones Forenses, en cuanto a la sustentación técnica de las pruebas, debido a la insuficiencia de **procedimientos normativos y operativos** de auditoría forense tributaria en la norma tributaria vigente.

Toda esta argumentación hace que los contribuyentes no perciban de manera contundente una sensación de riesgo de pagar de menos o no pagar impuestos, mientras las sanciones que imponga el Estado sean meramente monetarias, el contribuyente siempre podrá encontrar la forma de no pagar o diferir sus obligaciones fiscales, sin considerar que al momento de liquidarse pueda pagar un mayor importe, lo que implica apostar con las determinaciones judiciales o alternatively esperar un Programa Transitorio mal llamado “Perdonazo Tributario” para pagar mucho menos o no pagar nada a la Administración Tributaria. Este actuar

del contribuyente se fundamenta en la ausencia de normas, la insuficiencia en la sustentación de delitos tributarios que impliquen penas privativas de libertad, se fomentarán técnicas dolosas, como ocultación de ingresos, doble contabilidad, falsificación de facturas de compras, entre otras, por parte de los contribuyentes sean estos personas naturales o jurídicas.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo los Procedimientos de Auditoría Forense Tributaria, podrán coadyuvar al cumplimiento de las funciones de la Administración Tributaria y el Ministerio Público en la obtención y sustanciación probatoria del delito de Defraudación Tributaria?

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Justificación Social

El impuesto es un tributo que se paga al Estado para soportar los gastos públicos. Estos pagos obligatorios son exigidos tanto a personas físicas, como a personas jurídicas, van destinados a mejores condiciones de salud, educación, integración y competitividad económica. En sus 16 años de vigencia del Código Tributario Boliviano, no se tienen antecedentes de haber aplicado las sanciones punitivas penales respecto al delito de Defraudación Tributaria, pese a contar con el marco normativo que permitiría aplicar este tipo de sanción, generando una mayor sensación de riesgo a los contribuyentes y disuadiendo prácticas dolosas a fin de ocultar, disminuir o limitar en su real medida sus obligaciones tributarias.

Justificación Metodológica

La presente investigación pretende evaluar los procedimientos de fiscalización que tiene la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, a fin de generar metodologías investigativas dentro de las fiscalizaciones tributarias que aseguren la obtención y conservación de la prueba que sustentarán los casos en los que se presuma la comisión del delito de defraudación tributaria.

Asimismo, el presente trabajo de grado pretende investigar los procedimientos referentes a Auditoría Forense Tributaria pertinentes, mismos que coadyuvarán al Ministerio Público en la promoción de la acción penal por el delito de Defraudación Tributaria ante los órganos jurisdiccionales competentes.

Por lo señalado, para alcanzar los objetivos planteados, se recurre a la aplicación de técnicas de investigación, con la finalidad de que los resultados generados puedan apoyarse en la aplicación de métodos científicos válidas en el medio local académico.

Justificación Teórica

Esta investigación se realizará con el propósito de aportar al conocimiento existente de control y fiscalización tributaria, que permita lograr con mayor eficiencia el incremento de la sensación de riesgo de los contribuyentes disuadiéndolos de prácticas dolosas que disminuyan ilegítimamente sus obligaciones tributarias. Por lo que, para el desarrollo de una correcta investigación se realizará el análisis de los conceptos teóricos más importantes a ser utilizados. De allí que se hace necesario en el diseño del trabajo, describir los principales elementos teóricos como, por ejemplo:

- Derecho Tributario y procedimiento Actual
- Auditoría Forense
- Modelo Código Tributario
- Control, Auditoría y Revisoría Fiscal
- Auditoría, Administración y Finanzas
- Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios
- Entre otros

Justificación Práctica

La presente investigación pretende mejorar el nivel de asertividad de las fiscalizaciones tributarias, logrando una eficiencia en el control a través de identificación de prácticas dolosas

de los contribuyentes respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incrementando el nivel de recaudación tributaria y aumentando el universo de contribuyentes.

Beneficiarios:

- Grandes y pequeños contribuyentes

Usuarios:

- Servicio Nacional de Impuestos (SIN)
- Ministerio Público

DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS

Objetivo General

Diseñar un procedimiento de auditoría forense tributaria que permita tipificar y comprobar el delito de defraudación tributaria, para sancionar a los contribuyentes y/o terceros responsables, de acuerdo a las previsiones del Código Tributario Boliviano.

Objetivos Específicos

- Describir y analizar los fundamentos teóricos, técnicos y legales del delito de la Defraudación Tributaria.
- Analizar los procedimientos de fiscalización con los que cuenta la Gerencia Distrital la Paz I en la obtención y conservación de la prueba que sustenta los casos por el delito de defraudación tributaria.
- Evaluar los procedimientos referentes a Auditoría Forense Tributaria con los que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales, para coadyuvar al Ministerio Público en la promoción de la acción penal por el delito de Defraudación Tributaria ante los órganos jurisdiccionales.

- Describir cuáles son los servicios técnicos científicos forenses con los que cuenta el Instituto de Investigaciones Forenses, y evaluar en que forma estos coadyuvan al cumplimiento de las funciones de la Administración Tributaria y el Ministerio Público en la promoción y sustentación probatoria del Delito de Defraudación Tributaria ante los órganos jurisdiccionales.
- Diseñar los procedimientos de auditoria forense.

PLANTEAMIENTO DE LA HIPÓTESIS

“La insuficiencia de procedimientos de auditoría forense tributaria con los que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales, no permite realizar la sustentación técnica, normativa y operativa de la prueba del delito de defraudación ante los Órganos Jurisdiccionales.”

Desglose de variables

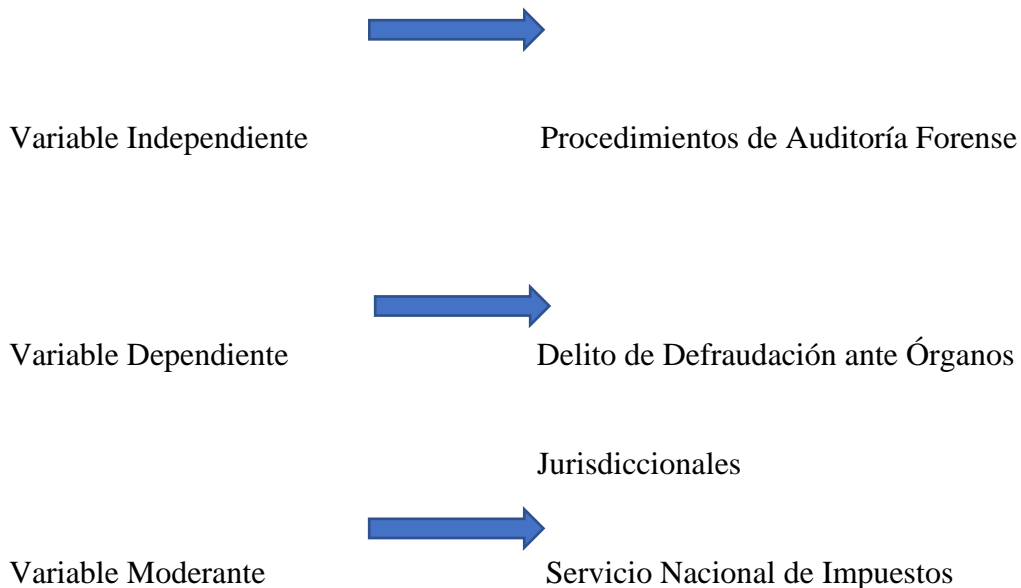


Tabla 2 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

CATEGORÍA	VARIABLES	INDICADORES
AUDITORÍA TRIBUTARIA O FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	Verificación Interna	Tipos de Operativos de V.I.
		Procedimientos de Verificación Interna
		Casos donde se podría establecer indicios de defraudación tributaria
	Verificación externa	Tipos de Operativos de V.E.
		Procedimientos de Verificación Externa
		Casos donde se podría establecer indicios de defraudación tributaria
	Fiscalización Externa	Tipos de Operativos de F.E.
		Procedimientos de Fiscalización Externa
		Casos donde se podría establecer indicios de defraudación tributaria
ILÍCITOS TRIBUTARIOS	Contravenciones	# de Resoluciones Determinativas emitidas por contravención
	Delitos	# de Resoluciones Determinativas emitidas con indicios de defraudación

		Tipos de fraude encontrados
FRAUDE	Fraude Contable	Casos de Ocultación de Activos
		Casos de Registro de Pasivos inexistentes
		Pérdida Intencional de Documentación
	Fraude en registros tributarios	Casos de alteración Libros de Compras y Ventas IVA
	Fraude en registros	Casos de alteración de facturas
AUDITORIA FORENSE	Proceso de Auditoría Forense del Instituto del Investigaciones Forenses	Metodología de investigación de fraude y corrupción
		El informe COSO en la Auditoría Forense
	Ejecución de la Auditoría Forense del Instituto de Investigaciones Forenses	Procedimientos de Auditoría Forense Tributaria
	Prueba	Tipos de pruebas
Conservación de la prueba		

	Informe de Auditoría	Tipos de informe de Auditoría Forense
--	----------------------	---------------------------------------

ALCANCES DE LA INVESTIGACION

Ámbito Geográfico

El ámbito geográfico de la presente presentación estará limitado al sector gubernamental, específicamente a la Administración Tributaria y al Ministerio Público que operan en la ciudad de La Paz, sede de gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia.

Sector Económico

El sector económico en el que se centra el presente estudio se encuentra dentro del terciario de la economía nacional, servicios suministrados por entidades públicas.

Universo de Estudio

El Universo de la presente investigación estará constituido por las fiscalizaciones tributarias realizadas por el departamento de Fiscalización en sus diferentes modalidades a saber Verificación Interna, Verificación Externa y Fiscalización externa, que serán tomadas de una muestra de las verificaciones que se han emitido con indicios de defraudación tributaria, o los procesos de verificación que por sus características deben ser tomados como indicios de defraudación tributaria.

Ética en la Investigación

El propósito de la presente investigación es encontrar la solución más adecuada al problema planteado, para ello se trabajará sobre datos totalmente reales los mismos que serán utilizados de forma confidencial, evitando cualquier tipo de subjetividad.

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Aspectos Metodológicos

La metodología es el conjunto de medios técnicos y normativos en la medida en que muestra o identifica las reglas y procedimientos que pueden aumentar la probabilidad de que el trabajo sea fecundo y capaz de generar respuestas al problema planteado (Bunge, 2002, pág. 54).

Enfoque Metodológico

Para la presente investigación se utilizará el enfoque *Cualitativo*, que se basa en un método de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones. Involucra la recolección de datos utilizando técnicas que no pretenden medir ni asociar las mediciones con números, tales como revisión de documentos, análisis semántico y otros (Hernández y otros, 2010, pág. 16).

Método de Investigación

El método utilizado en el presente trabajo es el método deductivo, ya que se partirá de definiciones conceptuales generales sobre fiscalización tributaria y de auditoría forense y se irá a lo particular es decir a la problemática que nos ocupa.

Fuentes de Información

i) Fuentes Primarias

- Fiscalizadores y Fiscales.
- Análisis documental de: Procedimientos de Auditoría Forense de la Administración Tributaria y servicios de análisis técnico científicos ofrecidos por del Instituto de Investigaciones Forenses, Expedientes de Fiscalizaciones realizadas por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

ii) Fuentes Secundarias

- Bases de Datos del Departamento de Fiscalización y del Departamento Jurídico.

TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

Las técnicas que fueron empleadas en la investigación fueron:

- **Observación.** De las etapas de las Fiscalizaciones efectuadas por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.
- **Entrevistas.** Fiscalizadores, y dos Fiscales, para entender los procedimientos que sigue cada uno al sustentar y respaldar el delito de defraudación tributaria.
- **Recopilación y Análisis documental.** Expedientes de Fiscalizaciones efectuadas por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, Bases de datos de los Departamentos de Fiscalización y Jurídica de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedimientos de Auditoría Forense Tributaria de la Administración Tributaria y clases de servicios de análisis técnico científico forense que utiliza el Instituto de Investigaciones Forenses.

UNIDAD DE ANÁLISIS

Gerencia Distrital La Paz dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales durante la gestión 2019.

CAPÍTULO I
MARCO TEÓRICO Y
JURÍDICO

MARCO TEORICO

1.1. Consideraciones Generales sobre el Tributo

El Estado para dotar y mantener servicios de salud, educación y defensa en bien de la población requiere de recursos, los mismos provienen de diferentes fuentes entre las que se puede citar el crédito externo, crédito interno, emisión monetaria y los tributos, siendo este último el mecanismo principal de financiamiento de cualquier Estado.

Para el profesor Durán, el tributo *“Es la prestación pecuniaria que el Estado exige en el ejercicio del poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”* (Durán, 1997, p. 29). En este concepto se pueden encontrar los elementos constitutivos y legales de un tributo cual es la prestación de los ciudadanos de parte de su patrimonio en pro de dotar de recursos al Estado, y que este le exige por una Ley que no puede ser desconocida mucho menos ignorada.

El tributo según Sanabria, es aquel vínculo jurídico que liga al hombre con su sociedad, con el Estado y que se convertirá en una obligación de carácter pecuniario, (susceptible a generar una deuda), comprometiéndolo en atención a sus fines económicos y/o políticos sociales a equilibrar la economía del Estado y brindarle los recursos necesarios, permitiéndole el cumplimiento de sus fines y una mejor redistribución de la riqueza, por esto puede y debe ser exigido coactivamente (Sanabria, 1999, pág. 44). En definitiva, no se puede concebir una efectiva prestación de los tributos de los ciudadanos si no se imprime un elemento de coerción para su eficiente recaudación.

En la misma línea, García señala que: *“el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud a su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”* (García Canceco, 2003, pág. 21).

De esta primera aproximación teórica se puede afirmar que, el tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud a su poder de imperio, mediante una Ley, para el

cumplimiento de sus fines, los cuales son educación, salud, seguridad, para todos los bolivianos.

1.2. El Impuesto como Principal Herramienta de Recaudación

Dentro la clasificación de los tributos se puede encontrar a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, con seguridad el **impuesto** constituye la manifestación más clara del tributo y el que mejor pone en relieve los alcances del poder tributario, o de imperio. El impuesto es el que cubre los requerimientos generales del gasto público (García Canceco, 2003, pág. 27).

El autor mencionado, define a los impuestos como los tributos exigidos, **sin contraprestación**, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen en manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posición de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Acotando esta aseveración, se debe resaltar como característica peculiar del impuesto, que los recursos captados son destinados a la satisfacción de necesidades públicas e indivisibles y de otras tareas que tenga el Estado, lo que implica que el contribuyente no podrá determinar con precisión la proporción de la contraprestación (Sanabria, 1999, pág. 66).

Ambas definiciones tienen elementos importantes que permiten entender en forma clara la definición y la función de los impuestos, sin embargo, el profesor Sanabria es más contundente cuando se refiere a la contraprestación. Resaltando la importancia del rol de Estado, que debe satisfacer las necesidades de educación, salud y defensa de todos los ciudadanos, entonces este priorizará los recursos en función a las necesidades más importantes, y los ciudadanos más necesitados, entonces es ahí cuando un contribuyente no percibe en forma directa los beneficios de pagar sus impuestos.

1.3. Relación Jurídico Tributaria

La Relación Jurídica Tributaria es un vínculo obligacional que surge entre el Estado y los sujetos pasivos cuando se han dado las situaciones previstas para el nacimiento del hecho generador del tributo. El profesor García, define la relación jurídica tributaria como el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación (García Canceco, 2003, pág. 74).

Por su parte el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, define a la relación Jurídico Tributaria como las disposiciones reguladoras de las obligaciones tributaria que surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman: la relación jurídico impositiva (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Derecho Tributario, 2006, pág. 57), es decir de la relación jurídico tributaria derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad tributaria a los que corresponden deberes y derechos de las personas sujetas a dicha potestad, y de otro más específicamente el derecho del ente público de exigir y el deber correlativo del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido.

1.4. Sujetos de la Relación Jurídico Tributaria

A continuación, se aborda con mayor precisión este concepto señalando los sujetos que intervienen en esta relación, aunque en varios países el sujeto pasivo se va subdividiendo en varios tipos. Parece haber un común denominador para el concepto de sujeto activo, como a continuación se describe:

1.4.1. Sujeto Activo

Es el Ente recaudador del tributo o más propiamente quien tiene la facultad de cobrar los tributos o más específicamente los impuestos, el profesor Canseco es explícito en su definición, la calificación de sujeto activo que efectúa la Ley, se refiere a la entidad del

Gobierno al que se le atribuye o se le otorga la facultad de hacer efectiva la obligación tributaria del sujeto pasivo (García Canceco, 2003, pág. 70).

Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo, de acuerdo a lo manifestado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Modelo Código, 2006). En la potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, sin embargo, este puede encomendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público, en cuyo caso este ente se colocará como sujeto activo, es decir, como acreedor del Tributo, en el caso Boliviano el Estado a nombrado al Servicio de Impuestos Nacionales, la Aduana Nacional de Bolivia y las Honorables Alcaldías Municipales como Administraciones Tributarias.

1.4.2. Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo por deuda propia, es sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el adeudo fiscal, y son aquellos en el que se verifica el hecho imponible de la deuda tributaria, para reforzar mi concepto citar al Profesor Canceco cuando define a los contribuyentes como: *“...las personas respecto a las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, dicha condición puede recaer en las personas físicas, personas jurídicas y en las entidades o colectividades que constituyen una unidad económica así carezcan de personalidad jurídica”* (García Canceco, 2003, pág. 72)

Como se puede apreciar en el tema tributario, cuando más complejo es el sujeto pasivo, (por ejemplo, las empresas colectivas comerciales), constituido además de un dueño o dueños, está conformada por contadores, administradores, asesores legales, etc., la responsabilidad en la determinación de los impuestos se va haciendo cada vez más compleja, por ende la relación Fisco–Contribuyente, adquiere no solo mucha importancia, sino mayor trabajo para la Administración Tributaria en la verificación del cumplimiento correcto de las obligaciones del sujeto pasivo.

Entre las facultades de la Administración Fiscal Impositiva, según el Código Tributario Boliviano esta, controlar, comprobar, verificar, fiscalizar e investigar, es decir la realización de Auditorías Tributarias, por lo que se definirán estos conceptos.

1.5. La Auditoría como una Herramienta de Control, Verificación y Control

El vocablo Auditoria es sinónimo de examinar, verificar, investigar, consultar, revisar, comprobar y obtener evidencias sobre informaciones, registros, procesos, circuitos y otros. En la antigüedad, se conocía como Auditor a la persona que “oía” las rendiciones de cuentas de los funcionarios y agentes reales, quienes por falta de instrucción no podían presentarse por escrito. Esta definición brinda una aproximación a la definición de auditoría, esta consiste en verificar y dictaminar si las cuentas de la empresa expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados al periodo examinado (De la Peña, 2003, pág. 9)

Para el autor Marcase la Auditoría es el examen de los libros y registros de una empresa que se realiza con el fin determinar o verificar su situación financiera y sus resultados (Marcase, 2002, pág. 14).

Complementando esta observación el profesor Peña, expone que la Auditoría es: “...un examen, revisión, evaluación, independiente y objetiva de actos, procedimientos, documentos, estados financieros, con el fin de verificar y comprobar la razonabilidad, el cumplimiento de lo determinado por la administración, las Leyes, el Estado y la sociedad para emitir un informe, dictamen u opinión” (Peña Bermúdez, 2005, pág. 44). El autor incorpora el elemento central de la Auditoria, la razonabilidad. Un auditor no puede revisar todos los hechos económicos de una empresa, mucho menos verificar si cada una de estas cumplieron las formalidades contables requeridas, por este motivo es que el profesional elige ciertas transacciones (muestra significativa), para emitir una opinión si estas están razonablemente contabilizadas y expuestas en los Estados Financieros.

Los profesores Walter G. Kell y William C. Boynton por su lado y a partir de un enfoque sistémico, definen a la Auditoría como un proceso sistemático que obtiene y evalúa objetivamente la evidencia con respecto a declaraciones acerca de acciones económica y eventos; dicho proceso determinará el grado de correspondencia entre estas declaraciones y el criterio para comunicar los resultados a los usuarios interesados (G. & C., 1996, pág. 4).

Otra definición cita a la auditoría como el examen de información por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee (Slosse A., 1995, pág. 4), esa información que servirá para la toma de decisiones, ¿De quién es?, de los usuarios de la información financiera, tales como los trabajadores, accionistas, clientes, sociedad, directivos, entidades financieras, proveedores y la **Administración Tributaria**.

En términos modernos la Auditoría no solo se circunscribe en las Auditorías financieras, la auditoría es vista como **servicios de expresión de opinión**, pudiendo existir de dos tipos: los que mejoran la confiabilidad de la información y los que consisten en presentar la información en una forma y contexto que faciliten la toma de decisiones. Nos concentraremos en la primera, certificar la información significa garantizar su confiabilidad, en términos más formales el compromiso de certificación es aquel en que un profesional se compromete a realizar un examen, una revisión o un informe convenido de procedimientos sobre un asunto o una afirmación de un asunto que es de responsabilidad de un tercero (Whittington, 2005, pág. 2).

Este último concepto, refleja un alcance más integral de la Auditoría que se constituye en el mecanismo por el cual se emite una **opinión** sobre la confiabilidad y razonabilidad de la información de una organización, esta opinión tendrá efectos posteriores para la toma de decisiones, de los socios, de los ejecutivos, del FISCO, y toda persona jurídica o privada que tenga interés en una organización.

Debido a que la Administración Tributaria es uno de los usuarios de la información financiera para velar por la correcta declaración y pago de impuestos, esta realiza auditorías de carácter impositivo concepto que se desarrolla a continuación.

1.6. La Auditoría Tributaria o Fiscalización Tributaria

La Administración Tributaria tiene como un instrumento de control la *Fiscalización*, para asegurar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, dentro del marco establecido por las normas vigentes en materia tributaria generando verdaderos riesgos para los evasores.

Se trata de concebir el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes como un proceso sistemático e integral, creando un riesgo para el contribuyente que no cumple, pero no solo de crearlo, sino que el contribuyente lo advierta como **real**, para inducirlos a pensar que la opción de cumplir voluntaria y oportunamente sus obligaciones es más atrayente que no hacerlo, en una relación costo beneficio.

La Auditoría Tributaria puede describirse como controlar observaciones utilizando estándares objetivos. Dentro de este contexto, las actividades de negocios pueden considerarse como estándares, mientras que las declaraciones de impuestos son las observaciones. Los libros y registros y otros datos contables constituyen el vínculo entre el estándar y la observación. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Manual de Fiscalización – Refuerzo de La Función de Fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y El Caribe , 2003, pág. 140).

Parafraseando a Sanabria se puede señalar que la determinación de oficio procede cuando el deudor tributario no ha presentado las declaraciones dentro de plazo en que la Administración Tributaria se lo hubiere requerido, o cuando la declaración no responda a la realidad, o cuando a requerimiento de la Administración el deudor tributario no presenta sus libros o registros, o se oculten activos o se consignent pasivos falsos, o existan discrepancias entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o se hubiere aplicado la sanción de cierre temporal de establecimiento, por la no emisión de comprobantes de pago, o se verifique la falta de inscripción del deudor ante la Administración

Tributaria, o sus registros contables manuales o computarizados no se encuentren legalizados, o no se exhiba libros y registros contables aduciendo su pérdida.

La fiscalización es la verificación que efectúa la Administración Tributaria, sobre la base de los datos consignados en las declaraciones juradas y la contabilidad del pasivo, tomando la documentación aportada por el sujeto pasivo (base cierta), pero también y con mucha frecuencia y en muchos casos, con poco fundamento, se deja de lado dicha información, o al carecer de ella, se toman en cuenta otros parámetros o indicadores con los que se procede a la determinación sobre base presunta. (García Canceco, 2003, pág. 84).

Sin duda el concepto establecido por el profesor García Canceco es el más apropiado para entender el concepto de fiscalización, es decir la fiscalización comprende una amplia gama de acciones revisoras llevadas a cabo por la Administración Tributaria y que tiene por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda Administración Tributaria habrá que buscarla en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho, en forma directa (riesgo objetivo) cuando un contribuyente es fiscalizado, o en forma indirecta (riesgo subjetivo) cuando el contribuyente fiscalizado comenta lo que atravesó en la fiscalización a su entorno económico (socios, proveedores, competencia, y otros).

Alcanzar la meta asignada a la fiscalización no constituye tarea fácil ni es posible obtenerla de un solo golpe. Normalmente la fiscalización comprende una gran diversidad de acciones llevadas a cabo por el Servicio de Impuestos Nacionales y que tienen por finalidad arribar a una serie de metas intermedias las que sumadas nos darán el gran objetivo de la fiscalización, que es generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria.

Pretender que la función de fiscalización en forma directa abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye tarea más que imposible, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los sujetos pasivos (contribuyentes). Ante tal imposibilidad se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan, por una parte, elegir en la mejor forma posible, al contribuyente a fiscalizar en forma directa y por la otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes.

Por lo mencionado, se puede puntualizar, señalando que el Auditor Tributario (fiscalizador) debe fiscalizar libros, registros y otros documentos, principalmente con el objetivo determinar si las declaraciones de impuestos (o partes de ellas) son aceptables. Para ello, el auditor tributario comprueba si la declaración de impuestos es correcta y completa, además deberá verificar si libros, registros y otros documentos han cumplido con los demás reglamentos y obligaciones que le han sido impuestos por el legislador.

En Bolivia el principal aliado de la acción fiscalizadora es el creciente uso de la tecnología que facilita el procesamiento automático de información en función de criterios de inteligencia fiscal, estudios y explotación de terceros tales como el envío de Libros de Compras y Ventas I.V.A. a través del Módulo Da Vinci, las transacciones procesadas por las Administradoras de Tarjetas de Crédito, las operaciones realizadas en las Clínicas y Hospitales, información de la Aduana Nacional de Bolivia entre otros, ha permitido detectar de manera mas eficiente al contribuyente a fiscalizar, y puntualizar la documentación que será sujeta de revisión, en la actualidad gracias a estos poderosos instrumentos de información que emplea la Administración Tributaria, en la Gestión 2018 a nivel nacional el Área de Fiscalización ha recaudado la suma de Bs.215.321.582.- (Doscientos Quince Mil Trescientos Veintiún Mil Quinientos Ochenta y Dos 00/100 Bolivianos), (fuente: Memoria Institucional 2019)

1.7. Generalidades del Ilícito Tributario

Fruto de las observaciones y detecciones encontradas en una fiscalización tributaria, se demuestra que el contribuyente ha realizado una declaración incorrecta disminuyendo la cantidad de impuestos que debía pagar al FISCO, hecho que constituye además de los

impuestos omitidos, mantenimiento de valor e intereses, el perfeccionamiento de **un ilícito tributario**.

Un acto ilícito es aquel que contraviene el Derecho en su conjunto, lo ilícito es considerado generalmente como sinónimo de “ilegal”, sin embargo, lo “ilegal” es contrario a “la Ley”, mientras que la contrariedad en lo “ilícito” aunque con una etimología similar se asume con un significado **antijurídico** haciendo referencia al Derecho en su conjunto, lo que abarca no solo sus leyes sino, también los principios fundamentales y normatividad en general (Sanabria, 1999, pág. 376).

Coincidimos con el profesor Garcia, cuando define a ilícito a la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta contraria a la prohibida por dicha norma. En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de sus obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

De un modo sencillo y de fácil manejo conceptual, se puede considerar al ilícito tributario como cualquier infracción, violación o trasgresión de la Ley tributaria, que es castigada con una pena o sanción (García Canceco, 2003, pág. 228).

Esta transgresión de la Ley, en muchos casos es el resultado de una intencionalidad de, por ejemplo, efectuar un pago de menos de un tributo, como en el caso de una defraudación, en otros puede ser ocasionado por una infracción culposa, es decir, producto de un error, de una equivocación. Esta diferenciación es importante para la calificación de un ilícito.

De la división de los ilícitos tributarios para el objeto de estudio se desarrollarán los delitos tributarios.

1.8. Delitos Tributarios – Defraudación Tributaria

De la pirámide penal y sobre todo, de los ilícitos tributarios, los delitos constituyen la trasgresión más evidente de la norma tributaria en la que generalmente está presente la intencionalidad, es decir una actitud dolosa en el manejo de los hechos tributarios con el claro propósito de un pago de menos del impuesto o del tributo en general (García Canceco, 2003, pág. 231).

Para completar, ampliar y aclarar el concepto recurrimos al profesor Bidart Campos, quien define que la naturaleza penal del ilícito tributario se reafirma en la consideración de que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y la seguridad y los derechos esenciales del individuo, de la sociedad y del Estado; en suma, el bienestar público estatal.

Se entiende por delito tributario la amenaza o daño del patrimonio fiscal mediante el incumplimiento doloso culposo de las obligaciones tributarias (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Derecho Tributario, 2006, pág. 153). De este concepto, se destacan importantes consecuencias, señalando en primer término que al referir a una “amenaza o daño” el texto adopta contra los comportamientos delictuales, una figura de peligro, tratando de brindar una mayor protección al bien jurídico protegido, entendiéndose que la renta fiscal es uno de los pilares fundamentales de obtención de recursos para el Estado. Este lo considera como un bien jurídico protegido – captando conductas que, si bien no lo modifican, lo ponen en peligro.

Para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias el delito de defraudación tributaria es cuando el contribuyente incurre, cuando mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del que resulte o pudiera resultar para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquella a la percepción de tributos (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Derecho Tributario, 2006, pág. 154).

La profesora Alba, señala que de la comisión de un delito tributario, surgen la responsabilidad económica y de su juzgamiento la imposición de penas, incluso la privación de libertad (Alba, 2006, p.104), haciendo una clara distinción de que la sanción por este delito está compuesta por una parte material y una imposición de pena privativa de libertad.

La Defraudación en nuestra Legislación está definida como 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 tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

1.9. Dolo Fiscal

Dolo es *“la producción de un resultado típicamente antijurídico (o la omisión de una acción esperada), con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo, y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior (o de su no mutación), con conciencia de que se quebranta un deber, con voluntad para realizar un acto (u omitir la acción indebida) y con representación del resultado (o de la conciencia del no hacer) que se quiere o consciente”* (Vela Treviño, 1996, pág. 212). A diferencia de un contribuyente que ha omitido por desconocimiento una norma, en el tipo doloso el sujeto conoce las consecuencias de sus acciones u omisiones en el incumplimiento de normas tributarias, este puede ser un primer acercamiento, a descubrir cuando puede configurarse el delito.

Para otro autor, el dolo es la acción delictiva, en que se manifiesta claramente la intención, la premeditación y la planeación de un sujeto, causando cambios dañosos y delictuosos, es decir la acción que conlleva una previsión, la premeditación y la planeación intencionada de provocar una acción delictiva (Zubieta Valencia, 2006, pág. 185).

No basta la existencia de la norma, la realización del hecho imponible, la determinación y la liquidación del tributo para configurar la cuantía de la obligación, como elemento cierto de confrontación, es necesaria la presencia del dolo fiscal para que pueda actuar la figura penal prevista en la regla sancionadora. Para pasar al campo de la causalidad jurídica a la figura penal, tenemos que establecer el “an debeatur” o sea la existencia de la calidad de contribuyente o responsable, para pasar allí al “quantum debetatur” o sea la cuantía de la obligación tributaria, cuantía que conciente, voluntaria y maliciosa o engañosamente se pretende dejar de pagar definitivamente (Sanabria, 1999, pág. 453).

1.10. Actores de un Delito Fiscal: Autor Directo, Autor Inmediato, Instigador, Complicidad

En la teoría penal se debe tomar en cuenta que el delito debe ser individualizado en una persona o un conjunto de personas a la que se les verifica el grado de participación.

1.10.1. Autor Directo

Para el profesor Zubieta Valencia el autor directo es el que ejecuta la acción delictiva. Es la persona que protagoniza la conducta, que tiene como resultado un hecho delictivo. Ahora el autor directo de esa situación, es el que planea la acción quebrantadora y además la ejecuta, pero también lo es quien ejecuta sin planearlo (Zubieta Valencia, 2006, pág. 164). Para el análisis un contribuyente para incrementar su crédito fiscal puede hacer figurar compras de mercaderías y respaldarlas con facturas falsas, en este caso, él es autor directo del quebrantamiento del ordenamiento jurídico, pero también lo es el contador a quien se le asigna esta labor.

1.10.2. Autor Mediato

El autor mediato es el que dolosamente se sirve de otro como instrumento para la realización del delito. Esto nos demuestra por una parte al autor directo quien además de planear la acción, la ejecuta en forma personal. Pero también nos muestra la figura del autor doloso que

planea la acción, pero no la ejecuta en persona, sino por medio de otra (Zubieta Valencia, 2006, pág. 165). Para continuidad del ejemplo, el contribuyente que incrementó mercaderías valiéndose de facturas falsas pero que no ejecutó la acción, es el autor mediato.

1.10.3. Instigador

Es aquel que dolosamente determina a otro la comisión de un hecho delictivo, esta figura se diferencia del autor mediato, porque el instigador no tiene un interés directo en el resultado de la acción delictiva (Zubieta Valencia, 2006, pág. 165). Imaginemos el consejo de un funcionario de la Administración Tributaria que orientó al contribuyente, que una de las maneras de pagar menos Impuestos a las Utilidades de las Empresas sea incrementando gastos por compra de mercaderías.

1.10.4. Complicidad

La complicidad es la forma articulada de conductas destinadas a cometer acciones delictivas donde se identifican varios tipos de cómplices, aquellos que prestan ayuda durante la acción, aquellos que ayudan posteriormente al hecho, por tanto la complicidad es variada y también intuitu persona, es decir la calificación de su pena es personal e incommunicable con la de los demás, y esto nos recuerdo al profesor Zubieta quien especifica que cómplice es el que dolosamente facilite y coopere a la ejecución de un hecho doloso, en tal forma que aun sin esa ayuda se habría cometido; y el que en virtud de promesas anteriores, preste asistencia o ayuda con posterioridad al hecho (Zubieta Valencia, 2006, pág. 165).

1.10.5. Fraude

Es una falsificación de un hecho material conocido por la persona o realizado con indiferencia temeraria respecto a su veracidad con la intención de engañar al otro y con resultados nocivos para este (Whittington, 2005, pág. 91). Concordando con el autor la intención de engañar al otro no solo debemos mencionar al Servicio de Impuestos Nacionales sino a la sociedad en su conjunto.

Por su parte Aparicio señala que: *“El fraude es un acto ilegal o un conjunto de actos ilegales cometidos por medios no físicos mediante encubrimiento y astucia, para obtener dineros o propiedades, para evadir el pago de dinero o de las propiedades perdidas o para obtener beneficios personales o ventajas empresariales”* (Aparicio Delgado, 2003, pág. 40).

En el ámbito tributario la perspectiva de este autor es muy útil, muchos contribuyentes y organizaciones consideran la defraudación tributaria como una forma de obtener recursos frescos que ayuden a pagar obligaciones financieras, como proveedores, préstamos bancarios, sueldos y salarios, beneficios sociales, etc., más aún maximizar utilidades a ser repartidas entre los socios.

Dentro de los tipos de fraude uno que nos compete analizar es el fraude contable es decir ocultar activos, pasivos e ingresos o sobre estimar costos en estados financieros, es una manera de defraudar al Estado, a los accionistas, a los acreedores, pues se logra con ello pagar menos impuestos, distribuir menos dividendos, constituir menos reservas que protejan el patrimonio y las deudas a favor de acreedores (Peña Bermúdez, 2005, pág. 32).

A pesar que el fraude tiene un amplio alcance legal, el interés de los auditores se refiere especialmente a actos fraudulentos que originan una declaración errónea de los ingresos tributarios. El factor que distingue el fraude del error es el hecho de que si la acción que dio origen a la declaración errónea de los ingresos tributarios fue intencionado o no intencionado.

1.10.6. Acción

La acción es un acontecimiento previsto en la Ley y dependiente de la voluntad humana (acción típica), por consiguiente, es un acto humano, un acto con relevancia penal atribuible a una persona (Sanabria, 1999, pág. 445).

Su significado es muy importante ya que en el ámbito penal se debe identificar al presunto delincuente, este aspecto en una persona natural es muy sencillo, pero en una empresa

jurídica, debemos ver el grado de participación de los autores del crimen (el representante legal, el contador, el auditor, y otros).

1.11. Necesidad de la Investigación Forense como Herramienta de Prueba Fiscal

Para el autor Rejas, la criminalidad crece en cuanto crece el avance de la sociedad en sus conocimientos científicos, en cuanto crece en su demografía, en cuanto crece a la producción industrial, en cuanto crecen sus necesidades, en cuanto crece su pobreza, en cuanto crece el hambre de las familias, en cuanto crece la desocupación, es decir la criminalidad es fruto de las necesidades de la sociedad (Rejas, 2005, p.415). Existen medios utilizados en la comisión de actividades que muchas veces, parecen no dejar ninguna huella o rastro en la comisión de esos delitos.

Dada la importancia que reviste este tipo de delitos, el Gobierno Nacional ha visto la necesidad de crear y establecer un organismo, para la capacitación técnico-científica, médico-legal, comparativa, de análisis, y otros, para estudiar científicamente lo métodos y medios utilizados por la criminalidad organizada y altamente capacitada, para la comisión de sus delitos.

Una de las funciones que debe cumplir, es el análisis y exámenes científico-técnicos de laboratorio y realizar investigaciones forenses que sean solicitadas por el Fiscal y/o encomendados por orden judicial.

1.11.1. La Auditoría Forense

El término forense corresponde al latín *forensis*, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen *forum* del latín que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Por extensión, sitio en que los tribunales oyen y determinan causas; lo forense se vincula en lo relativo al derecho y la aplicación de la Ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos técnico – legales que le competan y para ello

aporte pruebas de carácter público para presentar en un juzgado o Corte Judicial (Cano, 2005, pág. 16).

La Auditoría forense en la actualidad es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención, identificación de actos irregulares de fraude y corrupción (Aparicio Delgado, 2003, pág. 34). Lo que demuestra el ya citado enfoque de Whittington, la auditoría forense se encuentra enmarcada en los servicios de expresión de opinión que se expresa como profesionales auditores.

En términos de investigación contable y de procedimiento de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando se habla de la contaduría forense, encaminada a aportar pruebas y evidencia de tipo penal, por lo tanto, se define inicialmente a la auditoría forense, como una auditoría especializada en descubrir; divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de funciones públicas como privadas (Cano, 2005, pág. 16). De ahí que el concepto adquiere gran valor para la investigación ya que al extender la revisión forense a las prácticas de evasión con la presencia del dolo en las actividades empresariales de los contribuyentes, se podrá explicar cuáles son los medios e instrumentos utilizados en dichas prácticas.

De la relación de estos conceptos se puede deslumbrar la importancia de este tipo de auditoría, los jueces necesitan para el ejercicio de su función de la asistencia de profesionales que colaboren en la obtención de la prueba y las aporten en el tribunal, o lo que es lo mismo, las hagan públicas, y así garanticen decisiones justas en las causas judiciales, ya que sería más que pretensioso e imposible, que el fallador (juez) se especializara en todas las ramas de la ciencia.

Adhiriéndose a esta perspectiva se dirá que la Auditoría Forense, es en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.

1.11.2. El Elemento Central: Prueba Forense

La prueba es toda manifestación objetiva que lleva al conocimiento de un hecho (Chocano Nuñez, 1997, pág. 44). La prueba es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos. El hombre siempre ha tratado de aplicar justicia, basado en las experiencias personales y en las tendencias ideológicas de la norma jurídica llamada a solucionar el problema suscitado. Por tal motivo, la prueba penal y su apreciación es importante al interior del proceso, porque es a través de sus elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objetivo de investigación.

Sin probanza, en el caso del derecho penal, no se pueden hablar de los elementos constitutivos de la conducta punible, y menos aplicar cualquier esquema del delito, el funcionamiento judicial debe formar su convicción sobre los hechos **demostrados**, la cual debe ser allegada por el instructor, operador judicial y sujetos procesales, según el caso (Cano, 2005, pág. 17).

Considerando el concepto del profesor Cano, todas las etapas desde el momento de fiscalización hasta el proceso penal debe tener la carga de la prueba de manera objetiva de tal modo que sea un instrumento importante para la decisión final del juez y más allá, la finalidad de la prueba no puede ser otra que la de proporcionar conocimiento, y el único conocimiento que podemos considerar como útil es el verdadero; por tanto la finalidad última de la prueba es llevarnos a la verdad. La prueba es una fuente de verdad.

MARCO JURÍDICO

1.12. Código Tributario Boliviano - Ley 2492

Para sustentar de manera legal el marco jurídico expuesto en el presente trabajo el artículo 10° de la Código Tributario Boliviano - Ley 2492, *establece que el Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente* (Bolivia, Código Tributario Boliviano –

Ley No.2492., 2003, pág. 10). Es decir que el contribuyente no debería esperar nada a cambio del pago de sus impuestos, en forma directa, pero si podrá ver la mejora a mediano y largo plazo cuando esta conducta de pago voluntario por parte de los contribuyentes sea una constante, podrá tener mejores caminos, hospitales, mayor seguridad ciudadana y calidad en la educación pública primaria y superior.

El pago voluntario de los impuestos es una tarea más que importante para el logro de las recaudaciones que faciliten al Estado a contar con recursos para inversión pública y gasto social. La norma tributaria dota a la Administración Tributaria – ente encargado de la recaudación de impuestos – de legitimidad cuando prevé en su artículo 65° que: “*los actos de la Administración Tributaria por estar sometidos a la Ley se presumen legítimos y serán ejecutivos, salvo expresa declaración judicial en contrario emergente de los procesos que este Código establece*” (Bolivia, Código Tributario Boliviano – Ley No.2492., 2003, pág. 22). Además, prevé en su artículo 66° que entre las facultades específicas de la Administración Tributaria están la de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, para velar por la transparencia de las declaraciones juradas y el pago íntegro de los impuestos, que fruto de estas actividades, no solamente se detectan impuestos no pagados en su debido momento, además por la conducta observada, existe lo que el artículo 148° define como ilícitos tributarios, definiéndolos como acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias, clasificándolos en contravenciones y delitos (Bolivia, Código Tributario Boliviano – Ley No.2492., 2003, pág. 52).

Centrándose en los delitos, que al artículo 171° explica su composición señalando: “*De la comisión de un delito tributario surgen dos responsabilidades: una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de las penas o medida de seguridad correspondientes; y una responsabilidad civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes*” (Bolivia, Código Tributario Boliviano – Ley No.2492., 2003, pág. 60). Comprendiendo la responsabilidad civil el pago del tributo omitido, su actualización e intereses cuando no se hubieran pagado en la etapa de determinación o de prejudicialidad, así como los gastos administrativos y judiciales incurridos.

Que de las prácticas de evasión de impuestos el delito de defraudación tributaria es el que mejor expone el punto anterior y es definido en el artículo 177° como *“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 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 tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad”* (Bolivia, Código Tributario Boliviano – Ley No.2492., 2003, pág. 60).

El Código Tributario en su artículo 183° prevé que la acción penal tributaria es de orden público y será ejercida de oficio por el Ministerio Público, con la participación que este Código reconoce a la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria en calidad de **víctima**, que podrá constituirse en querellante. El ejercicio de la acción penal tributaria no se podrá suspender, interrumpir ni hacer cesar, salvo los casos previstos en el Código de Procedimiento Penal (Bolivia, Código Tributario Boliviano – Ley No.2492., 2003, pág. 67).

Que según el artículo 185° de nuestro Código Tributario establece que *“El Ministerio Público dirigirá la investigación de los delitos tributarios y promoverá la acción penal tributaria ante los órganos jurisdiccionales, con el auxilio de equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria, de acuerdo con las atribuciones, funciones y responsabilidades establecidas en el presente Código, el Código de Procedimiento Penal y la Ley Orgánica del Ministerio Público. Que para llevar a cabo esta misión “Los equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria son el órgano técnico de investigación de los ilícitos tributarios, actuarán directamente o bajo dirección del Ministerio Público.”* Es decir que el Servicio de Impuestos Nacionales definirá quien formará la comisión, que alcance deberá contener la auditoría forense tributaria, que tipo de informe deberá arrojar, pero también la norma faculta a que: *“La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar la colaboración de la Policía Nacional y del Instituto de Investigaciones Forenses IDIF”* (Bolivia, Código Tributario Boliviano – Ley

No.2492., 2003, pág. 67). Es decir, podrá intervenir el *IDIF* en la sustentación técnico forense científica de las pruebas que sean presentadas en el proceso penal.

1.13. Legislación Comparada

Enriqueciendo aún más el presente trabajo, se investigó lo referente a delitos tributarios, específicamente la defraudación tributaria, y el procedimiento sancionador del delito, de los Códigos Tributarios de Argentina, Costa Rica, Ecuador, El Salvador y el español, a continuación, presentamos el resultado de esta legislación comparada:

Consultado el Código Tributario Argentino, se encontró la definición de la Defraudación, como el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido, además este Código Tributario presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones.
- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registros y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o

tergiverser la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

En esta norma no se establece una pena privativa de libertad solo una multa pecuniaria (Argentina, Ley 11.683).

Contrastando con la norma tributaria de Costa Rica, esta establece los elementos del proceso penal implícito en la defraudación tributaria, se recordará que uno de los elementos centrales de la tipificación de cualquier delito es la individualización de este, es así que el artículo 67 especifica que los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables por las acciones o las omisiones establecidas en la presente ley. Especificando que los delitos en materia tributaria serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento instituido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, estas prevalecerán sobre las generales.

Algo interesante del presente Código es que se parece mucho al de Bolivia en cuanto al procedimiento de la acción penal y la cuantía para la presunción del delito, cuando este código menciona que en los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento.

En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas.

Cuando la cuantía del monto defraudado exceda de doscientos salarios base, será sancionado con prisión de cinco a diez años quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública. (Costa Rica, Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971)

Por su parte, el Código tributario Ecuatoriano establece que la defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, este código establece que una defraudación puede ser agravada cuando la defraudación implica la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria. En América Latina, las Administraciones Tributarias son caracterizadas por tener entre su personal al Gobierno de Turno, gente que a pretexto de haber participado en una campaña política, entra a trabajar al FISCO, sin tener preparación o teniéndola con una ética en tela de juicio.

El Decreto No. 230, que es el Código Tributario de El Salvador, define a la defraudación como una infracción que implique toda simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de fraude que induce en error al Fisco, del que resulta un provecho indebido para el contribuyente o un tercero y un perjuicio para el Fisco en su derecho a la percepción íntegra del impuesto establecido en este Código, además establece presunciones, por las cuales se podría determinar la existencia del dolo, por ejemplo se lleven dos o más juegos de libros o registros contables para una misma contabilidad, con distintos asientos, entre otros, penando en el Artículo 252, a la defraudación tributaria con una multa del cien por ciento del impuesto defraudado, sin perjuicio de las sanciones penales que correspondan, este código es muy similar al Boliviano.

España por su parte simplifica el procedimiento dejando toda la carga al ministerio público, cuando prevé: “Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser

constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”.

1.14. Análisis del Código Penal y el Código de Procedimiento Penal

El artículo prevé que no se le podrá imponer pena al agente si su actuar no le es reprochable penalmente. La culpabilidad y no el resultado es el límite de la pena, en esta definición encontramos una reafirmación de la necesidad de contar con los elementos que puedan probar la culpa de un sujeto para poder identificar el delito de defraudación tributaria.

Legalmente el Código penal define al dolo como el sujeto que realiza un hecho previsto en un tipo penal con conocimiento y voluntad. Para ello es suficiente que el autor considere seriamente posible su realización y acepte esta posibilidad, la posibilidad de disminuir ingresos al Estado en beneficio de la Empresa o suyo en muchos casos.

El artículo 20° del Código penal define a los autores como los que realizan el hecho por sí solos, conjuntamente, por medio de otro o los que dolosamente prestan una cooperación de tal naturaleza, sin la cual no habría podido cometerse el hecho antijurídico doloso, esta definición es muy importante dado que en muchos casos el contribuyente que estaría implicado en un delito por defraudación tributaria no actúa por sí mismo, podría actuar a través de su contador a través de un a imprenta, etc. Y para reafirmar esta aseveración el artículo 23° es claro cuando prevé que existe complicidad cuando existe alguien que dolosamente facilite o coopere a la ejecución del hecho antijurídico doloso, en tal forma que aun sin esa ayuda se habría cometido; y que en virtud de promesas anteriores, preste asistencia o ayuda con posterioridad al hecho.

Resulta interesante que el Código Penal Boliviano no incluya el Delito de Defraudación Tributaria. Una de las razones es que el Código Penal data del año 1972 y la Ley No. 2492

Nuevo Código Tributario, es de agosto de 2003, entonces existe la duda de actualizar el Código Penal, ya que esta es la norma madre en este tipo de derecho.

Se remitirá ahora el análisis al Código de Procedimiento Penal, Ley 1970 de 1999, y específicamente el artículo 70° del Código de Procedimiento Penal establece que corresponde al Ministerio Público dirigir la investigación de los delitos y promover la acción penal pública ante los órganos jurisdiccionales. Con este propósito realizará todos los actos necesarios para preparar la acusación y participar en el proceso (Código de Procedimiento Penal, 1999). Asimismo, define en el artículo 76° a la víctima como *las personas directamente ofendidas por el delito*, además la normativa citada en su artículo 78° faculta a la víctima a promover la acción penal mediante querrela, sea en los casos de acción pública o privada, según los procedimientos establecidos en esta Ley (Bolivia, Código de Procedimiento Penal Ley No. 1970, 1999).

CAPÍTULO II

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN E INFORMACIÓN

ANALIZADA

2.1. Sobre la Tipificación del Delito

La legislación boliviana, establece para la tipificación del delito de Defraudación Tributaria, (tema que forma parte del presente trabajo de investigación), tres parámetros: una persona, una acción y un daño económico, cuya consecuencia es una pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria, de acuerdo al siguiente detalle:



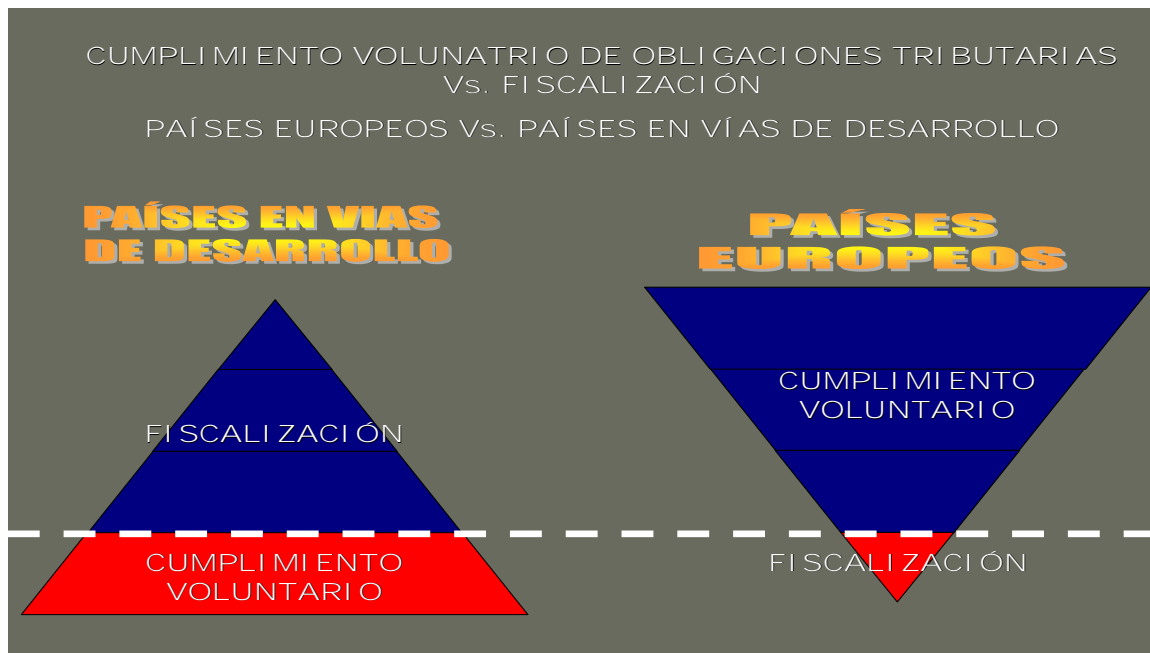
A través de los procedimientos de Fiscalización la Administración Tributaria en sus amplias facultades de fiscalización, verificación y control, está facultada a establecer los indicios de esta clase de delito fiscal.

Cabe mencionar que las acciones de fiscalización no contaban con mecanismos de planificación y control, a partir de la Reforma del Servicio de Impuestos Nacionales se ha implantado un nuevo enfoque que privilegia el uso de la informática, criterios de inteligencia fiscal y mejoramiento de procesos (reingeniería).

Partiendo del concepto de que la auditoría tributaria es un examen objetivo e independiente acerca de la situación tributaria del pago de los diferentes impuestos gravados y obligaciones fiscales que tiene un contribuyente, ya sea persona natural o jurídica.

La fiscalización es una facultad de la Administración Tributaria necesaria para el control de las obligaciones tributarias, con el objetivo de lograr un cumplimiento voluntario, cabal y oportuno.

Existe una relación entre el nivel de cumplimiento voluntario y la fiscalización, comparando países países en vías de desarrollo y países europeos, el siguiente cuadro logrará ejemplificar lo mencionado:



Fuente:

Este tipo de comportamiento hace que el Servicio de Impuestos Nacionales, realice bajo el grado de contribuyentes empadronados, controlar Declaraciones Juradas D.D.J.J., exigir su presentación, verificar contenidos, controlar pagos y cobrar coactivamente, enfatizando en quienes evaden y defraudan.

El Departamento de Fiscalización realiza las verificaciones, bajo los siguientes parámetros normativos:

- Código Tributario, Ley No. 2492
- Ley No. 843 Texto Ordenado
- Ley de Procedimiento Administrativo, Ley No. 2341
- Decretos Reglamentarios
- Resoluciones Normativas de Directorios
- Resoluciones Administrativas
- Documentos específicos de orden interno procedimental (Manuales, Circulares, Comunicados, Consultas, etc.)

Entre las facultades que el Código Tributario otorga al fiscalizador tributario, se encuentran:

- Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación
- Determinación de tributos
- Recaudación
- Cálculo de la deuda tributaria
- Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente.
- Ejecución tributaria (fase coactiva)
- Concesión de prórrogas y facilidades de pago
- Exigir toda la información necesaria.
- Inspeccionar y en su caso incautar registros contables, comerciales, otros
- Realizar actuaciones de inspección material de bienes, locales, elementos, explotaciones e instalaciones.
- Solicitar información a otras Administraciones Tributarias, empresas o instituciones tanto nacionales como extranjeras u organismos internacionales.
- Intervenir los ingresos de espectáculos públicos que no sea de conocimiento de la Administración Tributaria.
- Embargar preventivamente dinero y mercancías, asegurando el pago de la deuda tributaria.

2.2. Sobre Informantes

Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes emergentes de sus relaciones económicas. El incumplimiento no podrá ampararse en disposiciones normativas inherentes al ente sea estatal o privado.

Las autoridades de todos los niveles de la organización del Estado cualquiera fuere su naturaleza y quienes en general ejerzan funciones públicas, están obligados a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con efectos tributarios requiera.

2.3. Métodos de Selección de Contribuyentes

- **Selección automática:** Criterios informáticos, carácter lógico
- **Selección discrecional:** Por decisión de autoridades
- **Selección obligatoria:** Planificación determinada y a requerimiento de entes estatales

De la investigación realizada se han detectado modalidades de fiscalización que se mencionan a continuación:

2.4. Modalidades de Fiscalización

Entre las más usuales se consideran:

- Control Preventivo.
 - Verificaciones Externas
 - Verificaciones Internas
 - Fiscalizaciones Externas

2.4.1. Control Preventivo

Tiene como objetivo visitar a los sujetos pasivos en sus domicilios tributarios, de manera tal proporcionar información sobre sus obligaciones tributarias y sobre nuevas disposiciones emitidas por la Administración Tributaria.

Tipos de Control

a) Control Formativo

Su propósito es brindar información al contribuyente, de tal manera que conozca las nuevas disposiciones en cuanto a sus deberes formales se refiere.

b) Control Coercitivo

El objetivo es la revisión del cumplimiento de determinados deberes formales, enmarcados en normas específicas.

Aplicación y alcance: Deben considerarse los siguientes aspectos:

- Zonas geográficas y horarios
- Grupos de sujetos pasivos
- Rubros de actividades
- Recursos humanos disponibles (fedatarios, además de incluir fuerza pública en determinados casos)
- Material de apoyo logístico (identificación del fiscalizador, planillas, citaciones, F-4444 actas de sanción, actas de clausura y convertibilidad bípticos, trípticos, otros)

Funciones del Fiscalizador en Control Preventivo

- ✚ Visitar a los contribuyentes según lo planificado (zonificación específica)
- ✚ Identificación del fiscalizador y comunicación del objeto de la visita
- ✚ Revisión deberes formales
- ✚ Acceder a consultas del contribuyente
- ✚ Cumplir recorrido y retorno a fuente laboral
- ✚ Llenado de planillas y descargos de actas si están hubieran sido labradas (infracción o clausura)

2.5. Verificación Interna

Este proceso alcanza a todos aquellos contribuyentes que mediante la ejecución de procesos informáticos hubieran sido detectados como posibles casos de evasión o defraudación tributaria, estos procesos podrán ser el resultado de cruces de información o por resultados obtenidos en procesos de CONTROL PREVENTIVO.

Modalidades de Verificación Interna

- Compras informadas vs Ventas declaradas
- Facturas con montos significativos
- Saldo a favor permanente
- Facturas duplicadas

Procedimiento

El contribuyente es citado a las oficinas de la Administración Tributaria, de acuerdo al comportamiento manifestado, debe muñirse de la documentación necesaria indispensable solicitada a fin de desvirtuar las posibles irregularidades cometidas.

- Orden de Verificación Interna comunicada al contribuyente según Art. 104°, párrafo I Código Tributario.
- Contribuyente atiende la notificación, lo contrario significa aplicación de notificación según Art. 83°, a saber, por cédula o edicto.
- Aplicación del ejercicio de la facultad por parte de la Administración Tributaria (Art. 100°).
- Revisión de documentación solicitada vs la ORDEN DE VERIFICACIÓN INTERNA.
- La conclusión de la ORDEN DE VERIFICACIÓN INTERNA, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente.
- La Vista de de Cargo contendrá hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que posteriormente fundamenten la Resolución Determinativa (Art. 96°).
- Notificada la Vista, tiene plazo 30 días corridos para descargos, si hubiere (Art. 98°).
- Cumplido plazo se remite al Dpto. Jurídico (Art. 99°).

2.6. Verificación Externa

Modalidades de Verificación Externa

- Débito-crédito
- Control CEDEIM's
- Control cruzado de notas fiscales
- Control Timbres
- Control guías de tránsito
- IUE Orden de Fiscalización Externacionales independientes
- Control rectificatorias

- Control baja de bienes
- Control DDJJ RC-IVA

Procedimiento

ORDEN DE VERIFICACIÓN EXTERNA comunicada al contribuyente según Art. 104°, párrafo I (incluye según caso F-4003)

- Contribuyente atiende la notificación, lo contrario significa aplicación de notificación según Art. 83°
- Aplicación del ejercicio de la facultad por parte de la Administración Tributaria (Art. 100°)
- Revisión de documentación solicitada, de acuerdo a la modalidad determinada.
- A la conclusión de la ORDEN DE VERIFICACIÓN EXTERNA, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente.
- La Vista de de Cargo contendrá hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que posteriormente fundamenten la Resolución Determinativa (Art. 96°)
- Notificada la Vista, tiene plazo 30 días corridos para descargos, si hubiere (Art. 98°)
- Cumplido plazo se remite al Dpto. Jurídico (Art. 99°)

2.7. Fiscalización Externa

Pretende alcanzar a aquellos contribuyentes con índices elevados y comprobados de evasión y defraudación fiscal, su alcance es muy restringido debido a la complejidad y extensión en el tiempo de las labores propias de revisión, en tal sentido quienes atiendan casos bajo esta modalidad son profesionales con mayor experiencia en el terreno de la auditoría tributaria.

Modalidades de Verificación Externa

- Fiscalización Total (Integral), verificación y revisión de todos los impuestos, una o más gestiones.
- Fiscalización Parcial, verificación y revisión de uno más impuestos para determinados períodos en una gestión o más.

Procedimiento

Orden de Fiscalización Externa comunicada al contribuyente según Art. 104°, párrafo I (incluye según caso F-4003)

- Contribuyente atiende la notificación, lo contrario significa aplicación de notificación según Art. 83°
- Aplicación del ejercicio de la facultad por parte de la Administración Tributaria (Art. 100°)
- Revisión de documentación solicitada, uso de elementos varios de apoyo logístico (SIRAT, agentes de información, Policía, Delapaz, otros)
- la conclusión de la ORDEN DE FISCALIZACIÓN EXTERNA, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente
- La Vista de de Cargo contendrá hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que posteriormente fundamenten la Resolución Determinativa (Art. 96°)
- Notificada la Vista, tiene plazo 30 días corridos para descargos, si hubiere (Art. 98°)
- Cumplido plazo se remite al Dpto. Jurídico (Art. 99°)

De los procedimientos descritos se tiene que en la etapa de fiscalización verificación y control que realiza la Administración tributaria se debe tipificar la conducta del contribuyente, es decir adecuar su comportamiento fiscal a una figura contravencional, la cual podría adecuarse a la figura de la contravención de Omisión de Pago, penada con el 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda a la fecha de vencimiento del impuesto, o “**indicios**” de Defraudación Tributaria, considerado como un **delito** penado con el 100% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda y la pena de cárcel.

En ambos casos deben establecerse en la Vista de Cargo, documento que constituye la finalización de la fiscalización y la comunicación oficial al contribuyente de los hallazgos detectados por parte de la Administración Tributaria, a cuya notificación de acuerdo a norma vigente debe remitirse al Departamento Jurídico para la posterior emisión de la Resolución Determinativa, documento que ha diferencia de la Vista de Cargo establece el cobro coercitivo de la deuda tributaria o la posibilidad de que el sujeto pasivo inicie las acciones de

impugnación respectiva utilizando las vías que la Ley le franquea, en el caso de detectarse indicios del delito de Defraudación Tributaria, el Departamento Jurídico además realizará la denuncia al Ministerio Público por el Delito presuntamente cometido, debiendo remitirse el expediente con las pruebas que soporten tal acusación, de tal modo que el Fiscal en el plazo que la Ley le otorga para acumular las pruebas que hagan al delito denunciado inicie las acciones procesales contra los denunciados y mediante juez competente, se dicte sentencia estableciendo la penalidad de privación de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación.

Lo anteriormente descrito está basado en el análisis que se ha realizado, respecto al procedimiento operativo del Departamento de Fiscalización en relación al deber ser de la norma en cuanto a la tipificación del delito de Defraudación Tributaria, sin embargo como se ha expuesto, esta clase de acciones no se llevan a cabo debido a que los fiscalizadores pretenden encaminar el proceso por la vía administrativa es decir, que tanto deuda tributaria como sanción sean determinadas en sede administrativa, por no contar con procedimientos de auditoría forense que les permitan la acumulación de las pruebas necesarias para derivar la conducta presentada por el contribuyente a un proceso penal. Para sustentar lo anteriormente mencionado, se han realizado encuestas y entrevistas.

La encuesta estuvo compuesta de 12 preguntas, 3 de ellas, como parte general y 9 como parte específica de acuerdo al tema de investigación, cuyos resultados se muestran a continuación:

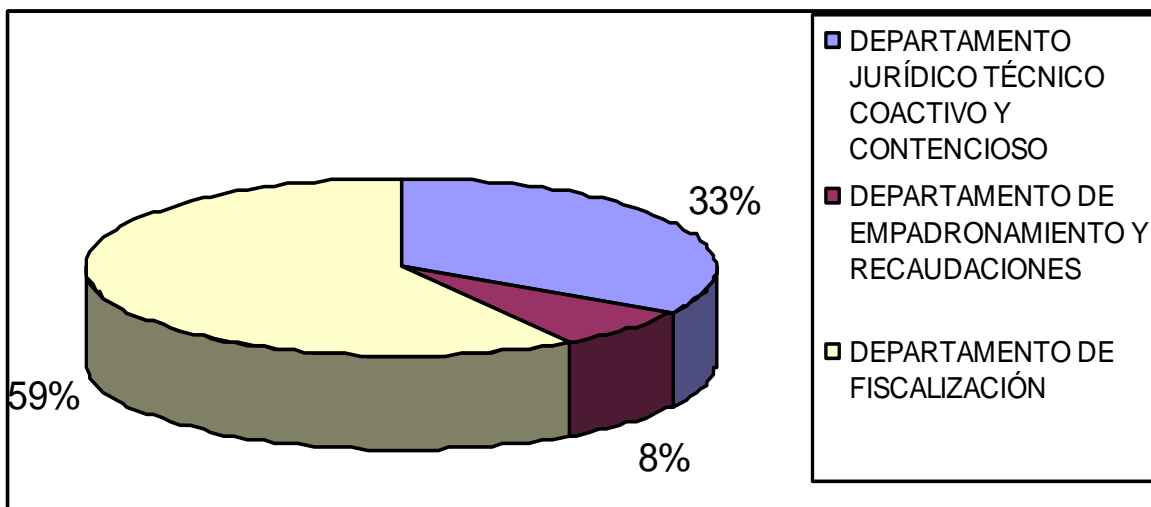


Gráfico 2 Composición de los Entrevistados

Fuente: Elaboración Propia - Gerencia Distrital La Paz (muestra= 51 funcionarios)

Como parte del proceso de investigación, se realizó una encuesta en la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, teniendo una Población de 51 funcionarios, de tres Áreas: a saber, Fiscalización con el 59%, Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso con 33% y Empadronamiento y Recaudaciones con 8%, de acuerdo al siguiente detalle.

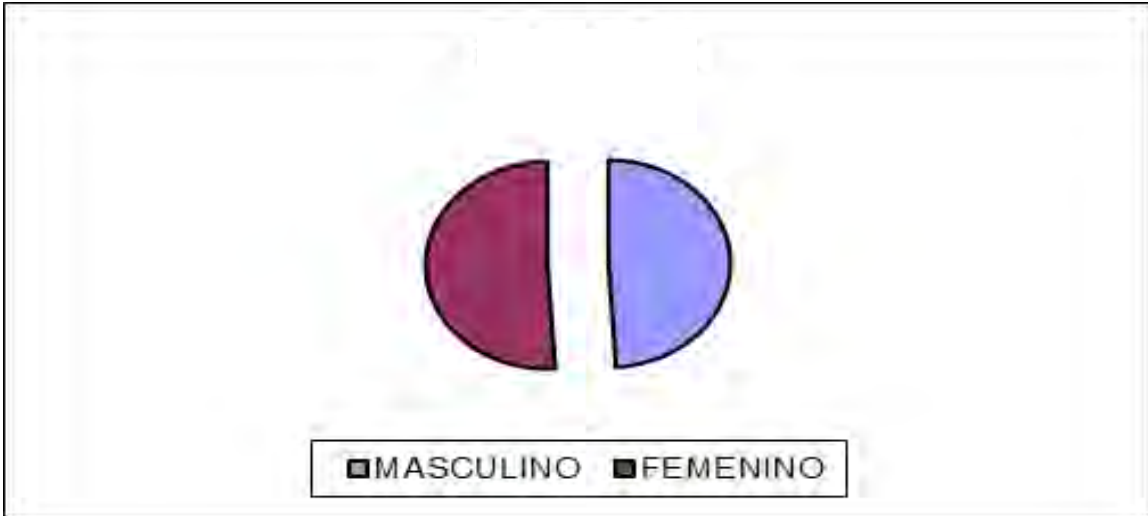


Gráfico 3 Distribución por Género

Fuente: Elaboración Propia

De los cuales se entrevistaron a 25 varones y 26 mujeres, con un promedio de experiencia laboral en la Administración Tributaria de 4 años y 6 meses.

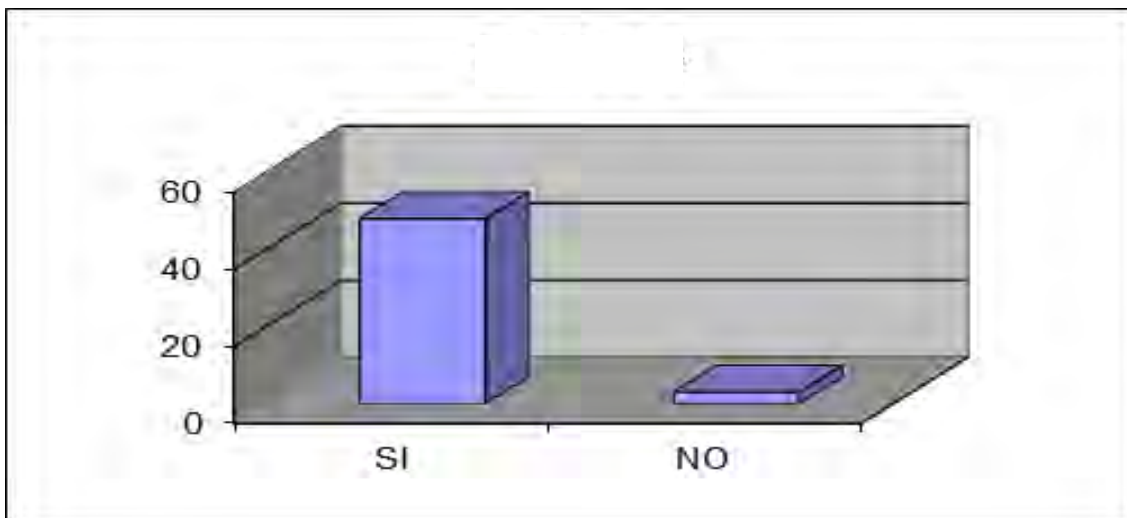


Gráfico 4 ¿Conoce usted los delitos tributarios establecidos en el Código Tributario Boliviano - Ley 2492?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: ¿Conoce usted los delitos tributarios establecidos en el Código Tributario Boliviano - Ley 2492?

Esta pregunta tenía dos respuestas “SI” o “NO”, respondieron que “SI” el 94% de los encuestados, sin embargo, para no obtener una respuesta sesgada se complementó esta pregunta con lo siguiente:

Pregunta: ¿Si su respuesta es afirmativa podría señalar uno de los delitos tributarios?, para lo cual, de los delitos que actualmente contempla el Código Tributario – Ley No. 2492, a saber, Defraudación Tributaria, Defraudación aduanera, Instigación pública a no pagar tributos, Violación de precintos y otros controles tributarios, Contrabando y otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales, se tabularon las respuestas entre correctas e incorrectas. Esta pregunta arrojó que aquellos que habían afirmado que conocían los delitos tributarios solo contestaron correctamente a alguno de ellos en un 76%. Esta información arroja a priori que en el personal neurálgico de la Gerencia Distrital La Paz existe un conocimiento por encima

de lo esperado, teniendo en cuenta que este personal esta en contacto con procedimientos que involucran revisiones fiscales a contribuyentes con el propósito de evaluar si este efectuó la correcta determinación y pago de sus impuestos.

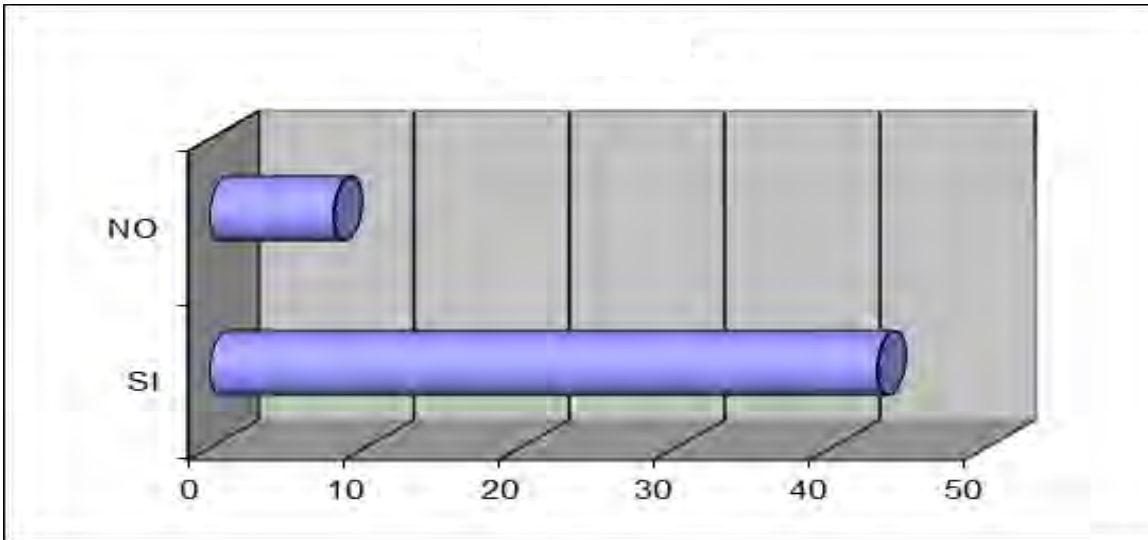


Gráfico 5 ¿Está de acuerdo que para la comisión de un delito existen diferentes actores, distintos al contribuyente, como los contadores, abogados, asesores, accionistas, entre otros?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: ¿Usted está de acuerdo que para la comisión de un delito existen diferentes actores, distintos al contribuyente, como los contadores, abogados, asesores, accionistas, entre otros?

Las respuestas posibles eran “SI” o “NO”, a lo cual los encuestados respondieron de la siguiente forma:

Por el “SI” se inclinaron 43 de los 51 encuestados. Esta respuesta es muy útil cuando se trate de identificar los actores que intervienen en un acto doloso que tenga que ver con la reducción ilegítima de pago de impuestos, ya que no se debe perder de vista que en el campo penal se personaliza a los actores que intervienen en los hechos delictivos.

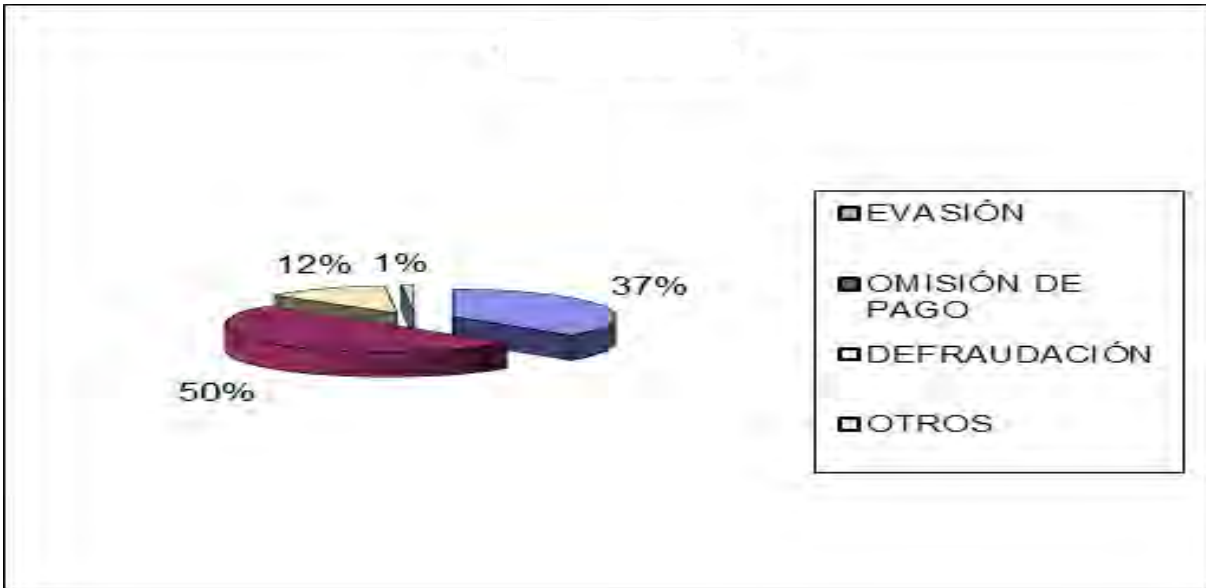


Gráfico 6 Por lo general, ¿En su trabajo qué tipo de sanciones tipifica?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: Por lo general, ¿En su trabajo qué tipo de sanciones tipifica?

El 50% se inclinó por la omisión de pago (contravención no delito), 37% por evasión (contravención no delito), un solo encuestado indicó en “otros” a los deberes formales (contravención no delito), solamente el 12% calificaron defraudación respuesta que no coincide con los datos recogidos en la Unidad Contencioso Tributario que asevera de la existencia de 34 procesos penales de los cuales ninguno es por el delito de defraudación tributaria, lo que hace suponer que si bien los encuestados que se inclinaron por esta respuesta, su decisión cambio al emitir su informe final por carecer de elementos sustentatorios al proceso penal investigativo.

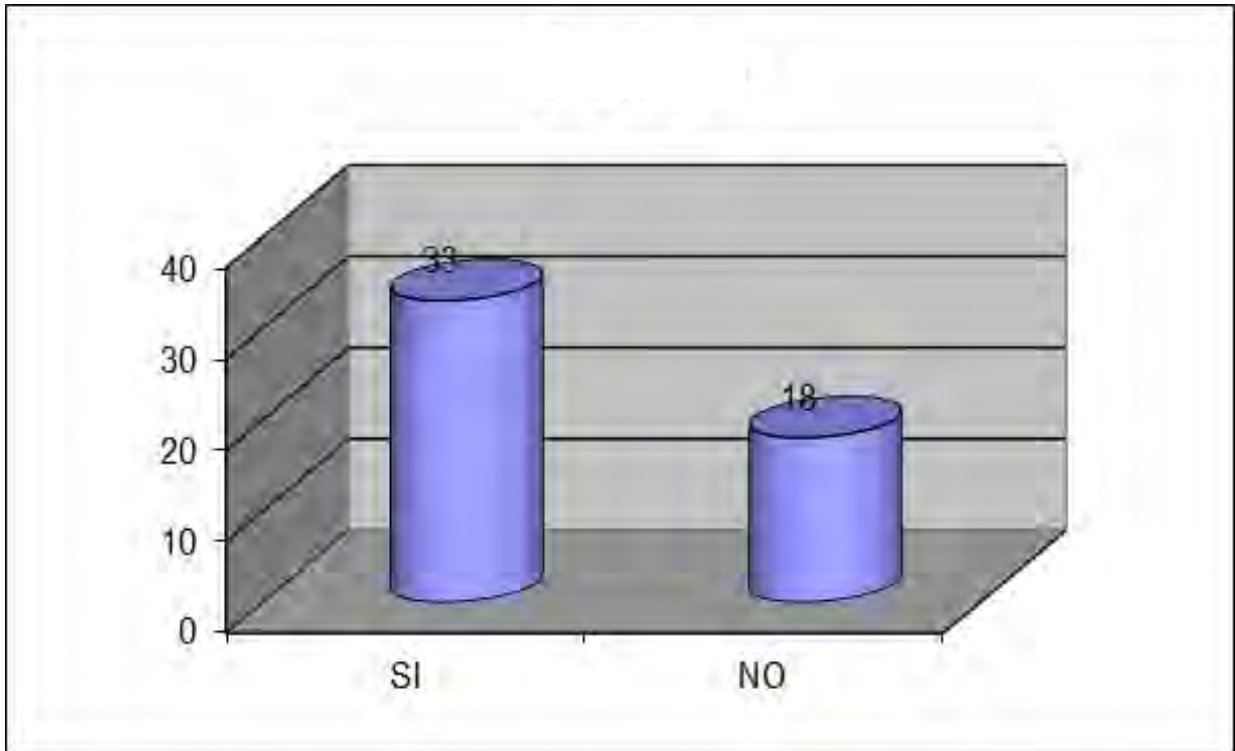


Gráfico 7 ¿Usted sabía que el Servicio de Impuestos Nacionales es el Órgano Técnico de Investigación de Delitos Tributarios?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: ¿Usted sabía que el Servicio de Impuestos Nacionales es el Órgano Técnico de Investigación de Delitos Tributarios?

Tal cual muestra el nuestro gráfico treinta y tres funcionarios conocían tal situación, un 65% de los encuestados reconoce que el SIN es parte del proceso investigativo como órgano técnico, sin embargo; un 35% desconoce este hecho, esto último representa un alto porcentaje de funcionarios que no conocen un aspecto inherente a la función que cumplen, por lo que menos reconocerán un procedimiento que permita llegar a tal fin.

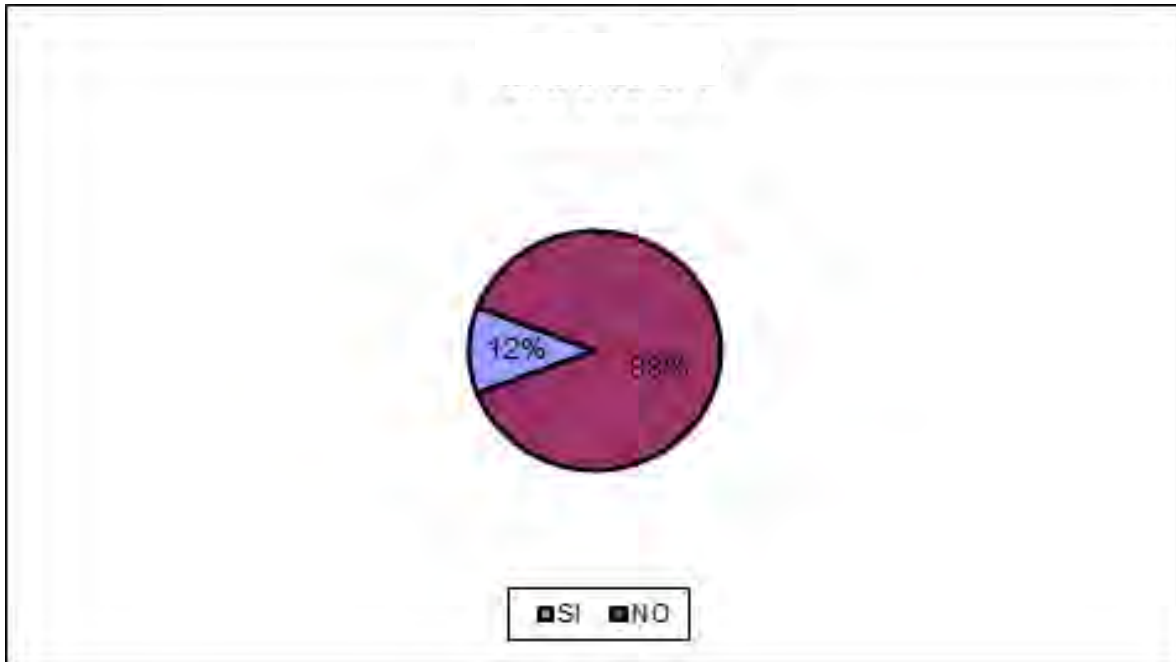


Gráfico 8 ¿Conoce los servicios de investigación que brinda el Instituto de Investigaciones Forenses?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: ¿Usted conoce los servicios de investigación que brinda el Instituto de Investigaciones Forenses?

El 88% de los encuestados afirmaron que desconocían tales servicios, hecho que perjudicaría en un proceso investigativo, al desconocer los fiscalizadores de servicios poco explotados en el campo forense, como, por ejemplo, los estudios grafotécnicos y carbono 14 para determinar las huellas de las personas que estuvieron en contacto con ciertos documentos como las facturas falsas.

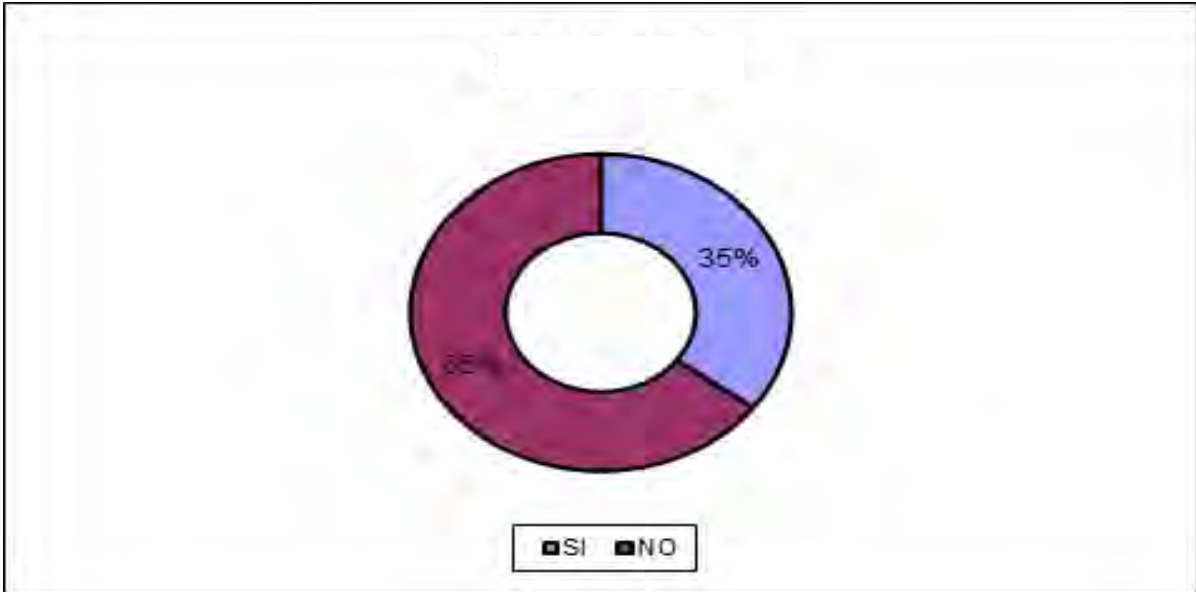


Gráfico 9 ¿Conoce los procedimientos mínimos para realizar una auditoría forense?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: ¿Usted conoce los procedimientos mínimos para realizar una auditoría forense?

Esta respuesta arroja un desconocimiento del 65% de los encuestados, esto es preocupante debido a que los fiscalizadores al estar en un área que tiene que ver con la auditoría tributaria, debe conocer mínimamente las partes que componen los procedimientos de este tipo de auditorías, que son la recolección de pruebas para sustentar el proceso investigativo. Sin embargo, se demostró la predisposición de los mismos en la pregunta: ¿Usted considera que, para que su trabajo sea eficiente, necesitaría contar con procedimientos y capacitación referente a auditoría forense?

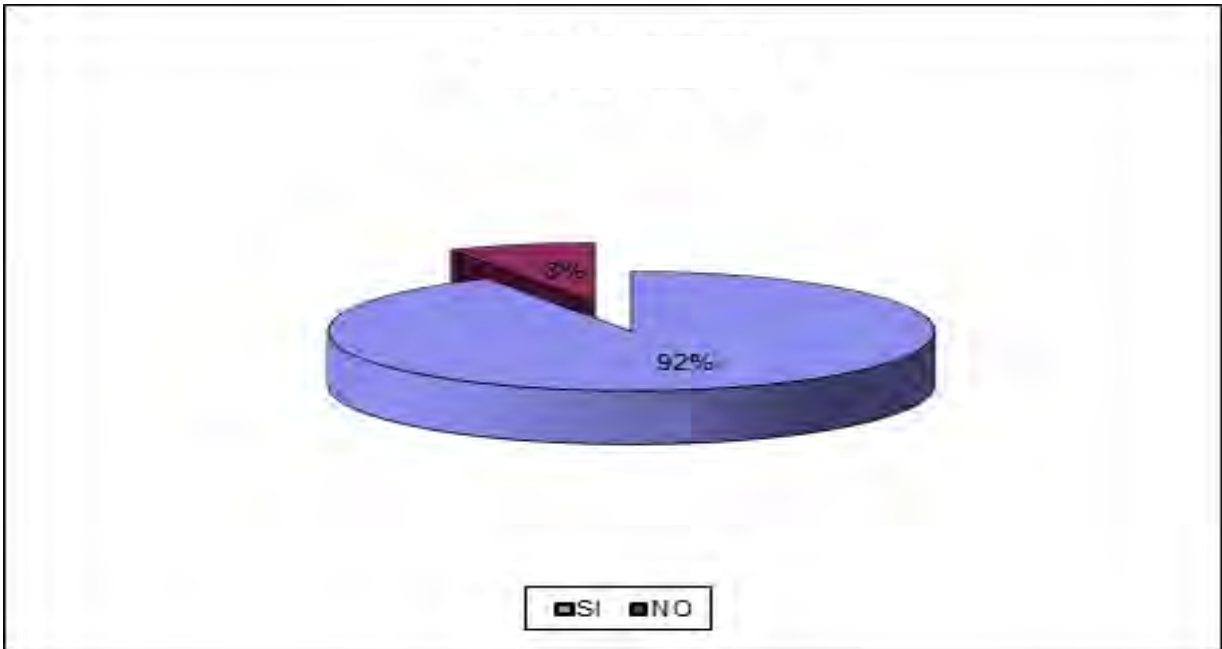


Gráfico 10 ¿Considera que para su trabajo sea eficiente, necesitaría contar con procedimientos y capacitación referente a auditoría forense?

Fuente: Elaboración Propia

Pregunta: ¿Usted considera que para su trabajo sea eficiente, necesitaría contar con procedimientos y capacitación referente a auditoría forense?

La pregunta realizada y mostrada en el gráfico 9, se interpreta como la actitud de los funcionarios por aprender para tener los conocimientos necesarios de este tipo de procedimientos en la detección de delitos tributarios. Los resultados mostraron que el 92% opinó que si era necesario contar con dichos conocimientos a través de políticas de capacitación por parte del Servicio de Impuestos Nacionales.

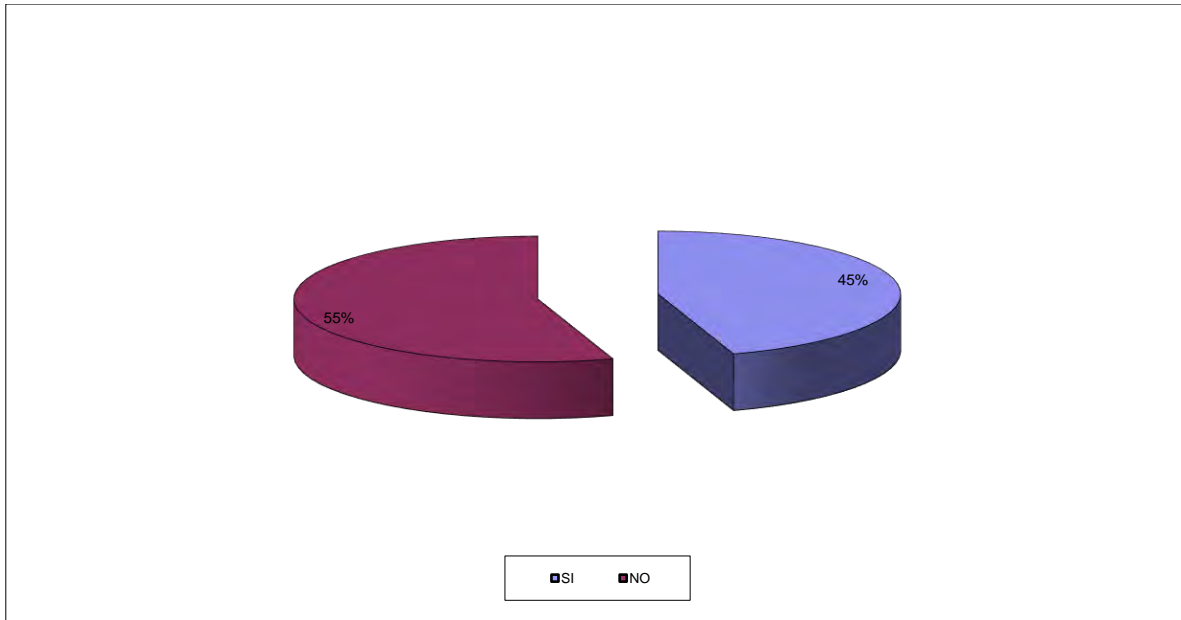


Gráfico 11 ¿Detectará un delito tributario, conoce el procedimiento que debe seguir para impulsar el proceso penal?

Fuente: Elaboración propia

Pregunta: ¿Si usted detectara un delito tributario, conoce el procedimiento que debe seguir para impulsar el proceso penal?

Las respuestas posibles eran “SI” o “NO”, a lo cual los encuestados respondieron de la siguiente forma, veintitrés (45%) respondieron que si conocían un procedimiento para impulsar el proceso penal, y 55%, es decir veintiocho funcionarios desconocían tal procedimiento, esto es algo que llama la atención teniendo en cuenta que las revisiones en esta Distrital son a todo nivel y en muchos de los casos se podrían determinar indicios de delitos tributarios en especial de defraudación tributaria, por lo tanto, 6 de cada 10 funcionarios no sabrían como sustentar su trabajo con fines investigativos.

A a fin de obtener mas información, se realizaron entrevistas mas personalizadas a autoridades de la Administración Tributaria como el Jefe del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Regional Santa Cruz Abog. Ernesto Mariño, el Abog. David Humerez Responsable de la Unidad Contencioso Tributario del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso Distrital La Paz, Abog. Federico Villegas Ergueta funcionario de la Unidad Contencioso Tributario del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso Distrital La Paz, Abog. Carlos Gomez Profesional Gerencia Nacional Jurídica, Abog. Angelica Aliaga, Profesional Unidad Contencioso Tributario, Gerencia Distrital La Paz, Lic. Aud. Ana Patricia Lopez Supervisor Verificación Externa Departamento de Fiscalización Gerencia Distrital la Paz, Lic. Cristina Ortiz Herrera, Jefe de Departamento de Fiscalización Gerencia Distrital la Paz, Lic. Aud. Vladimir Valdez Gerente Nacional de Fiscalización Servicio de Impuestos Nacionales, con un amplio conocimiento en materia fiscalización, control y verificación.

Se realizó la **Pregunta:** ¿Qué tipo de fiscalizaciones conoce usted, realiza o patrocina?, la respuesta tuvo un factor común ya que respondieron que conocían las verificaciones realizadas por Verificación Interna, Verificación Externa y Fiscalización Externa, sin embargo, la gerencia Nacional de Fiscalización Realiza controles mas especializados al contar con un Área llamada Inteligencia Fiscal, que no solo diseña operativos para los Departamentos de Fiscalización de las Gerencias Operativas, si no que además de contar con personal con amplia experiencia realiza fiscalizaciones más especializadas que en las gerencias operativas, debido a la importancia fiscal de los contribuyentes fiscalizados.

La siguiente pregunta ratifica lo antes investigado con los funcionarios operativos encuestados, ¿Que tipo de sanciones tipifica usted fruto de las fiscalizaciones mencionadas?, la respuesta de las autoridades encuestadas fue la de Omisión de Pago, sanción tipificada y determinada en sede administrativa.

La comprensión acerca del delito de Defraudación Tributaria, objeto de la pregunta: ¿Podría explicarme en qué consiste el Delito de Defraudación Tributaria?, establece con claridad la conclusión del dolo y la cuantía, sin embargo, el conocimiento teórico sólido con el que cuentan estos expertos no se refleja en el conocimiento de un procedimiento en concreto para impulsar estas acciones, remitiéndose en el caso de los abogados encuestados, al Código de Procedimiento Penal norma genérica no especializada a lo que se está investigando, y en el caso de los auditores, desconocían un procedimiento, pese a que el Código Tributario como se ha explicado, establece que la Administración Tributaria está facultada para constituirse en un órgano técnico de investigación. Este aspecto de relevancia no está profundizado como se advirtió en la entrevista al realizar dicha pregunta.

Se preguntó si conocían antecedentes de contribuyentes procesados por el Delito de Defraudación Tributaria, y cómo incrementarían la sensación de riesgo en los contribuyentes, unánime a la primera, no existen en Bolivia antecedentes por este delito y segundo, ellos indican que debe haber mayor presencia fiscal a los contribuyentes e incrementar la sanción de riesgo, sin embargo, la sensación de riesgo a ser incrementada implica un sacrificio logístico y humano importante, y no se debe olvidar que el Estado es siempre limitado por estos recursos indispensables, lo que hace pensar en encontrar nuevos mecanismos de incrementar esa sensación de riesgo y no se debe perder de vista que el proceso penal es una herramienta más que puede simplificar las cosas, este argumento fue ratificado al consultar a las autoridades fiscalizadoras ¿Usted considera que la auditoría forense podría ser una herramienta que permita coadyuvar a la acusación cuando se detecten este tipo de delitos.?

2.8 Evaluar los Procedimientos referentes a Auditoría Forense Tributaria con

los que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales, para coadyuvar al Ministerio Público en la promoción de la acción penal por el delito de Defraudación Tributaria ante los órganos jurisdiccionales.

De la investigación realizada se pudo advertir que el Departamento de Fiscalización de la gerencia Distrital La Paz no cuenta con un procedimiento establecido para impulsar los procesos de fiscalización, verificación y control, que conduzcan a la configuración del delito de Defraudación Tributaria.

En este sentido, no se ha procesado a contribuyentes y/o responsables por parte de la Administración tributaria por este tipo de Delito, por lo que se hace necesaria la elaboración de un Manual con los aspectos mínimos de Auditoría Forense que cumpla tres funciones fundamentales:

- Asegurar el estricto cumplimiento del proceso penal tributario.
- Facilitar las funciones de supervisión y seguimiento de procesos.
- Delimitar las funciones de la Administración Tributaria en la investigación y el juzgamiento del Delito de Defraudación Tributaria.

CAPÍTULO III
CONCLUSIONES Y
PROPUESTA

3.1. Conclusiones

Se ha mostrado en el proceso de elaboración de la presente investigación, que no existen procedimientos operativos referentes a Auditoría Tributaria Forense con los que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales, para coadyuvar al Ministerio Público en la promoción de la acción penal por el Delito de Defraudación Tributaria ante los órganos jurisdiccionales, debido a que las pruebas recopiladas en la etapa de fiscalización, son utilizadas para verificar la base imponible observada y los impuestos omitidos que debió pagar el sujeto pasivo, sin considerar que estos elementos son el resultado de haber demostrado una **CONDUCTA DOLOSA** de tipo penal con el fin de no pagar los impuestos que debía haber erogado.

La ausencia de un procedimiento que permita aportar elementos de convicción que permitan tipificar la conducta dolosa, deben estar acompañados del refuerzo de servicios técnicos científicos forenses con los que cuenta el Instituto de Investigaciones Forenses, de tal forma que coadyuven al cumplimiento de las funciones de la Administración Tributaria y el Ministerio Público en la promoción y sustentación probatoria del Delito de Defraudación Tributaria ante los órganos jurisdiccionales.

3.2. Propuesta

Nuestro objetivo es incorporar un procedimiento que permita al Departamento de Fiscalización en cualquiera de sus Unidades detectar y recolectar las pruebas necesarias a objeto que la Administración Tributaria pueda intervenir como órgano Técnico de Investigación bajo la supervisión del Ministerio Público quien dirigirá la misma, en toda la etapa investigativa.

La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar la colaboración de la Policía Nacional y del Instituto de Investigaciones Forenses.

3.3. Alcance

La propuesta, se basa en una metodología de Auditoría Forense tendiente a la recolección de prueba, en la etapa de Fiscalización, revisión y control que realiza la Administración Tributaria, plasmada en un Manual de Gestión en la investigación y Proceso Penal del Delito de Defraudación Tributaria.

Se propone la utilización de la información detectada en los procesos de Verificación Interna, Externa y Fiscalización Externa, a partir de la cual se detecten casos de contribuyentes susceptibles a la realización de Auditorías Forenses diferenciando desde esta etapa los errores culposos de las prácticas fraudulentas, tendientes al decremento ilegítimo de los impuestos por Ley determinados a favor del Estado Plurinacional.

3.4. Presentación de la Propuesta

A partir de los casos presentados, un equipo establecido al efecto, por la Gerencia Nacional de Fiscalización realizará la investigación a profundidad previa, revisión de los antecedentes remitidos por el departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital respectiva, la misma que podrá sugerir la continuación de la tramitación en la vía administrativa o el inicio de la Auditoría Forense.

3.5. Notificación de Inicio de Fiscalización

3.5.1. Procedimiento de Notificación

Dentro las 24 horas de aceptada el inicio del trabajo, el equipo de auditores forenses asignado (responsable de grupo y fiscalizadores) notificará al contribuyente o a su representante legal el inicio de la fiscalización.

La Notificación de Inicio de Fiscalización se imprimirá en tres ejemplares y tendrá la siguiente distribución:

- Ejemplar 1: Contribuyente
- Ejemplar 2: Cuerpo de antecedentes
- Ejemplar 3: Archivo Grupo de Fiscalización Tributaria Forense

La Notificación de Inicio de Fiscalización contendrá la siguiente información:

- Código de formulario
- Número de expediente
- Plan anual operativo
- Número de orden de fiscalización
- Datos generales (código y denominación de la Gerencia Distrital donde se ejecuta el trabajo)
- Datos del contribuyente (nombre o razón social, NIT, dirección, número de orden de fiscalización, actividad principal)
- Texto de la notificación
- Fecha de emisión física de la notificación.
- Firma del jefe del Departamento de Fiscalización
- Constancia de notificación al contribuyente (firma, aclaración de firma, número de C.I. y carácter del firmante en caso de ser el representante legal o apoderado)

3.5.2. Ejecución de la Fiscalización

La planificación de la fiscalización comprende una fase inicial que se efectuará en base a la información soporte de selección del contribuyente. Este plan inicial de fiscalización será elaborado por el responsable del Grupo de Fiscalización Forense Tributario y posteriormente ejecutado por el fiscalizador forense tributario. Los resultados preliminares que se obtengan permitirán verificar presunciones planteadas preliminarmente relacionadas a hechos del delito de defraudación, así como formarse una idea general de la conducta del contribuyente, y su comportamiento fiscal.

La ejecución y resultados del plan inicial del trabajo, proporcionarán al responsable de grupo y fiscalizador elementos suficientes para identificar áreas críticas y problemas potenciales del contribuyente, sobre los cuales diseñarán el programa de auditoría.

El programa de auditoría debe estar orientado a las características del contribuyente identificadas en la fase inicial del trabajo, el equipo de fiscalizadores forenses preliminarmente realizará una evaluación de:

- 1) El ambiente económico en el que el contribuyente a fiscalizar se desenvuelve
- 2) Las necesidades económicas del contribuyente
- 3) Factores Materiales y Humanos de la producción
- 4) El conflicto económico, legislación tributaria aplicable
- 5) Las transacciones básicas y riesgos potenciales del contribuyente
- 6) El control Interno Administrativo
- 7) El control Interno Contable

3.5.3. Acciones a Ejecutar

Durante la fiscalización, se desarrollarán todas las acciones previstas en el plan, así como la aplicación de los procedimientos seleccionados en la matriz de planificación o el programa de auditoría, que permitirán al fiscalizador identificar hallazgos y obtener evidencia suficiente y pertinente para la determinación de los cargos. Este trabajo estará sustentado en los papeles de trabajo, actas de infracción, actas de constancia de hechos y omisiones y otros documentos que más adelante constituirán elementos y pruebas importantes para fundamentar los cargos determinados y la conducta del contribuyente.

El trabajo del fiscalizador estará sujeto a una supervisión permanente para garantizar el cumplimiento de las acciones previstas, la calidad de los reparos, la tipificación dolosa de los hechos del contribuyente y el grado de avance en relación a los plazos establecidos.

Una vez realizada la evaluación preliminar, dentro del marco normativo tributario de revisión, fiscalización y control, se utilizarán las medidas dispuestas en el Artículo 102 del Código Tributario, a saber:

La documentación y otro medio de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético, la Administración Tributaria dispondrá la adopción de las medidas que se estimen precisas a objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración, pudiendo secuestrar los mismos.

Precintado de ser necesario. el lugar o depósito de mercancías o bienes o productos sometidos a gravamen, así como en la intervención, decomiso, incautación y secuestro de mercancías, libros, registros, medios o unidades de transporte y toda clase de archivos, inclusive los que se realizan en medios magnéticos, computadoras y otros documentos inspeccionados, adoptándose los recaudos para su conservación.

- En materia informática, la incautación se realizará tomando una copia magnética de respaldo general (Backup) de las bases de datos, programas, incluido el código fuente, datos e información; cuando se realicen estas incautaciones, la autoridad a cargo de los bienes incautados será responsable legalmente por su utilización o explotación al margen de los estrictos fines fiscales que motivaron su incautación.
- Cuando se prive al sujeto pasivo o tercero responsable de la disponibilidad de sus documentos, la adopción de estas medidas deberá estar debidamente justificada y podrá extenderse en tanto la prueba sea puesta a disposición de la autoridad que deba valorarlas. Al momento de incautar los documentos, la Administración Tributaria queda obligada a su costo, a proporcionar al sujeto pasivo o tercero responsable un juego de copias legalizadas de dichos documentos.

3.5.4. Inspección Ocular

Después de tener un conocimiento general de las actividades de la empresa en base a la información contable, el fiscalizador programará una inspección física a las instalaciones del contribuyente, debiendo registrar los hechos observados en el “acta de acciones u omisiones”. La información más relevante sujeta a esta inspección estará orientada a comprobar: inmuebles de la empresa, plantas de producción cuando corresponda, almacenes de

inventarios, verificación visual de activos fijos importantes, cantidad estimada de personal dependiente y otros aspectos que considere pertinentes.

Los resultados de la inspección física deben ser relacionados por el fiscalizador con la información contenida en los registros contables para establecer la coherencia de los datos y le permitirá al mismo tiempo conocer los cambios significativos producidos entre la fecha de la gestión a ser fiscalizada y la situación actual de la empresa.

3.5.5. Papeles de trabajo

Son los elementos principales con los cuales el fiscalizador respalda su trabajo y fundamenta los reparos impositivos que resulten de su labor. Estos papeles de trabajo están constituidos por: papeles que contienen el examen efectuado de cada cuenta o impuesto, formularios preimpresos registrados en cada etapa de la fiscalización, planillas, documentos del contribuyente e información proporcionada por terceros.

Los papeles de trabajo manuscritos deben ser elaborados con la debida diligencia profesional de tal manera que sean claros, precisos e incuestionables en sus conclusiones. Serán realizados con bolígrafo de tinta negra de forma que no sea posible su alteración y no deben presentar borrones, enmiendas o tachaduras; su ordenamiento estará referenciado con lápiz rojo, así como las marcas de auditoría.

El contenido básico de los papeles de trabajo es el siguiente:

a) Datos del fiscalizador y Responsable de Grupo

- Nombre y firma del fiscalizador
- Nombre y firma del Responsable de Grupo
- Fecha de elaboración del papel de trabajo
- Fecha de supervisión

b) Datos del trabajo realizado

- Identificación del contribuyente
- Cuenta, rubro o impuesto examinado
- Fecha del periodo fiscal examinado
- Examen o análisis de acuerdo a procedimientos seleccionados
- Identificación de observaciones
- Conclusión del examen realizado vinculado a la base legal pertinente
- Fuente de información
- Marcas de auditoría
- Referenciación

En este tipo de revisión solo serán válidos los documentos originales del contribuyente que fueron obtenidas por el fiscalizador **en original**, para constituir prueba también serán admisibles fotocopias legalizadas en caso de que los documentos a recabar sean de fuentes externas al contribuyente, ejemplo: contratos comerciales, certificaciones de otras empresas relacionadas y otros, en ningún caso fotocopias simples pueden constituir prueba válida en el ámbito penal.

3.5.6. Reparos o Ajustes

Como resultado de la aplicación de los procedimientos seleccionados durante el trabajo de campo, el fiscalizador podrá determinar desviaciones, irregularidades, omisiones o actos dolosos por los cuales el contribuyente haya incurrido en ilícitos tributarios, estos hechos susceptibles de ser cuantificados, darán origen a los reparos o ajustes impositivos a favor del fisco y asimismo podrán ser relacionados con los ajustes proyectados en el plan inicial de la fiscalización.

Los argumentos y fundamentaciones de los reparos deberán reflejar la condición real de los hechos que se hayan constatado, las evidencias que sustentarán las afirmaciones del fiscalizador deberán caracterizarse por su competencia, calidad, pertinencia, suficiencia y

validez, desechando cualquier acción del contribuyente en su intención de invalidar la actuación o determinación del fiscalizador.

3.5.7. Fin de Fiscalización

El fiscalizador notificará al contribuyente la conclusión de la fiscalización mediante acta de Notificación de Finalización de Fiscalización, el mismo que será firmado por el responsable del grupo de investigación fiscal o el jefe del Departamento de Fiscalización, el responsable de grupo fiscalización externa y el fiscalizador, cuya fecha debe ser coincidente con la de elaboración del informe final.

3.6. Supervisión del Responsable de Grupo

Concluido el trabajo de campo y la fase de complementación de los papeles de trabajo en dependencias del S.I.N., el responsable de Grupo evaluará los resultados de la fiscalización y comprobará que el cuerpo de antecedentes contenga la integridad de los papeles de trabajo y evidencias de respaldo. Cuando considere necesario devolverá los antecedentes al fiscalizador para su complementación o para que se ejecute algún procedimiento alternativo tendiente a completar la revisión omitida.

3.7. Comunicación de Resultados Preliminares

Cuando el responsable de Grupo haya revisado todos los antecedentes de la fiscalización y se hayan completado todos los procedimientos previstos, juntamente con el fiscalizador hará conocer al contribuyente los resultados preliminares mediante la entrega de un resumen de los reparos determinados e información anexa necesaria.

Esta comunicación permitirá al contribuyente conocer los resultados de la fiscalización y presentar documentación que por alguna razón no hubiera sido considerada en su momento por el fiscalizador. El plazo para la recepción de información aclaratoria sobre estos resultados preliminares no deberá exceder las 24 hrs. y será evaluada por el fiscalizador y en función de esa evaluación determinará los resultados finales. En caso de existir

modificaciones, el responsable de Grupo deberá verificar que las mismas estén debidamente respaldadas y justificadas.

3.8. Informe Final de Fiscalización

El fiscalizador elaborará el informe final de fiscalización que resumirá las tareas efectuadas, los reparos obtenidos, los impuestos y periodos fiscalizados.

En las gerencias distritales que cuenten con SIRAT se procesará el F.7515 Informe Final Operativo de Fiscalización, información con la cual el sistema genera automáticamente la Vista de Cargo si corresponde.

El responsable de Grupo o en su caso el jefe del Departamento de Fiscalización, bajo responsabilidad funcionaria, comprobarán la veracidad de toda la información contenida en el borrador del informe final; en caso de manifestar algún desacuerdo devolverá el mismo al fiscalizador para la ampliación, aclaración o corrección del trabajo realizado. Confirmado el informe final, este no podrá consignar más cargos ni créditos.

El Informe Final de Fiscalización deberá imprimirse en cinco (5) ejemplares, cuyo destino será el siguiente:

- Ejemplar 1: Cuerpo de antecedentes
- Ejemplar 2: Departamento Distrital de Fiscalización
- Ejemplar 3: Responsable de Grupo
- Ejemplar 4: Fiscalizador
- Ejemplar 5: Departamento de Evaluación Operativa y Control de Calidad (G.N.F.)

3.9. Elaboración del Cuerpo de Antecedentes

La organización del cuerpo de antecedentes estará dispuesta en cuatro carpetas foliadas correlativamente en forma numeral y literal:

- **Carpeta I:** Información general y papeles de trabajo
- **Carpeta II:** Declaraciones juradas y boletas de pago
- **Carpeta III:** Actuaciones posteriores
- **Carpeta IV:** Archivo permanente

Las tapas de las carpetas deberán consignar los siguientes datos:

- Título: Carpeta I, Carpeta II, Carpeta III y Carpeta IV
- Nombre o razón social del contribuyente y del representante legal
- Número de NIT
- Domicilio
- Número de orden de fiscalización
- Número de expediente
- Gestiones fiscales de la fiscalización

3.10. Revisión del Cuerpo de Antecedentes

El responsable de Grupo y el fiscalizador revisarán de manera conjunta el cuerpo de antecedentes, verificando la correcta organización, referenciación y foliación. Asimismo, verificarán que se hayan incluido en los papeles de trabajo las evidencias documentales necesarias que respaldan los reparos de la fiscalización.

Esta revisión será comunicada al jefe del Departamento de Fiscalización, quien instruirá la emisión de la Vista de Cargo si el contribuyente no ha efectuado el pago de los reparos que le fueron comunicados.

3.11. Actuaciones Posteriores

3.11.1. Vista de Cargo

La Vista de Cargo constituye una presunción de cobro de la Administración y será notificada por el fiscalizador en el plazo de 24 Hrs. otorgándole al contribuyente un plazo de 20 días

calendario a partir de su legal notificación para la presentación de descargos en el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital.

Algunas de las características generales de la Vista de Cargo generada por sistema son las siguientes:

- Contiene la información registrada en el Informe Final Operativo
- El cálculo de accesorios de los cargos determinados es automático
- La calificación preliminar de la conducta del contribuyente consigna los importes determinados por el fiscalizador y su determinación es automática.

La Vista de Cargo, tendrá la siguiente distribución:

- Ejemplar 1: Contribuyente
- Ejemplar 2: Cuerpo de antecedentes
- Ejemplar 3: Departamento Distrital de Fiscalización
- Ejemplar 4: Departamento de Inteligencia Fiscal (G.N.F.)
- Ejemplar 5: Departamento de Evaluación Operativa y Control de Calidad (G.N.F.)

En aplicación del párrafo I del Artículo 169 del Código Tributario, como la Vista de Cargo hace las veces de Auto Inicial de Sumario Contravencional y apertura de término de prueba, todas las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación que se hubieren registrado emergentes de Órdenes de Fiscalización o Verificación, deberán ser consolidadas en la liquidación previa de la deuda tributaria en la Vista de Cargo así como también en la liquidación del Informe Final y del Informe de Conclusiones.

La Vista de Cargo contendrá, como mínimo, la siguiente información:

- a) Número de Vista de Cargo
- b) Lugar y fecha de emisión
- c) Nombre o razón social del sujeto pasivo
- d) Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito)
- e) Número de Orden de Fiscalización o Verificación

- f) Alcance del proceso de determinación (impuesto, período, elementos y/o hechos que abarcan la orden de fiscalización o verificación)
- g) Liquidación previa de la deuda tributaria:
- Monto del tributo omitido y los intereses expresados en UFV por impuesto (No. de Declaración Jurada), período y/o gestión fiscal, aclarando que este monto variará hasta el día de pago. Adicionalmente se deberá liquidar este importe al equivalente en bolivianos a la fecha de emisión
 - Pagos a cuenta (si hubiere, además del saldo pendiente de pago)
 - Multa (s) emergente (s) de Acta (s) por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación
 - Importe de la sanción por la conducta
- h) Norma específica infringida que respalda la liquidación previa de la deuda tributaria
- i) Actos u omisiones atribuidas al presunto autor (sujeto pasivo y/o representante legal), que refieren indicios sobre la comisión de una contravención. Por el contrario, si los indicios acusarán la comisión del delito de defraudación tributaria (sujeto pasivo y/o representante legal) se dejará constancia únicamente de los actos u omisiones que la configurarían
- j) Plazo y lugar para presentar descargos, respecto a la liquidación previa de la deuda tributaria y la calificación de conducta
- k) Firma y sello del Gerente Distrital, GRACO o Sectorial y del jefe del Departamento de Fiscalización

Contra la Vista de Cargo, el presunto contraventor podrá presentar por escrito, las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información que crea conveniente para hacer valer su derecho. El plazo establecido para la presentación de descargos, es de treinta (30) días computables a partir de la fecha de notificación y se realizará ante el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital, GRACO o Sectorial que emitió la Vista de Cargo.

Vencido el plazo señalado en el numeral anterior, el Departamento de Fiscalización en un plazo no mayor a treinta (30) días analizará los descargos, si fueran presentados y en caso de

no ser presentados igualmente elaborará un Informe de Conclusiones que remitirá al Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva para que emita y notifique la Resolución Determinativa en los treinta (30) días siguientes, señalando lo siguiente:

- a) Resumen de todos los descargos alegados por el contribuyente respecto al tributo omitido, calificación de la conducta y multas por incumplimiento a deberes formales, si hubiere.
- b) Evaluación de los descargos con el debido respaldo normativo y documental cuando corresponda.
- c) Referencia de los aspectos legales que deberán ser evaluados por el Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva.
- d) Ratificación o modificación parcial del reparo de la Vista de Cargo o en caso de presentación de descargos suficientes, la declaración de la inexistencia del mismo.
- e) Ratificación o modificación de la calificación de la conducta (del sujeto pasivo y/o representante legal en los casos de indicios de defraudación) y configuración de la misma de acuerdo a las acciones u omisiones que la originaron, citando la documentación de respaldo y las fojas del expediente.

El plazo para emitir y notificar la Resolución Determinativa desde el vencimiento del plazo establecido para presentar descargos, podrá ser prorrogado por otra similar, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria. De no emitirse la Resolución Determinativa dentro de dicho plazo, con la prórroga adicional, se deberá aplicar lo previsto en el parágrafo I del Artículo 99 del Código Tributario.

Si de acuerdo al Informe de Conclusiones del Departamento de Fiscalización, los descargos presentados son suficientes para probar la inexistencia de la deuda tributaria, la Resolución Determinativa establecerá este hecho, haciendo constar las circunstancias e instruirá la remisión de antecedentes al archivo, una vez sea notificada. La Resolución Determinativa será firmada por el Gerente Distrital, GRACO o Sectorial y el jefe del Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva.

Si existiere un tributo omitido no pagado o este fuere pagado después de la emisión de la Vista de Cargo, el Informe de Conclusiones hará referencia al hecho con la respectiva verificación del pago efectuado y la Resolución Determinativa será emitida por el Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva, estableciendo la deuda tributaria, declarando el pago realizado e imponiendo la sanción por la conducta.

En caso de haberse configurado los indicios del delito de defraudación en contra del sujeto pasivo y/o del representante legal se instruirá la remisión de antecedentes al Ministerio Público en aplicación del inciso b) del Artículo 38 del D.S. No. 27310.

La Vista de Cargo se elaborará en 4 ejemplares y se distribuirá de la siguiente manera:

- PRIMER EJEMPLAR: Fiscal
- SEGUNDO EJEMPLAR: Presidencia Ejecutiva
- TERCER EJEMPLAR: Gerencia Nacional Jurídica
- CUARTO EJEMPLAR: Gerencia Nacional de Fiscalización – Grupo de Fiscalización Tributaria Forense

La Administración Tributaria a través de su Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO remitirá la Denuncia, Vista de Cargo y todos los antecedentes y pruebas acumuladas en el proceso de fiscalización forense tributaria, a conocimiento del FISCAL.

3.11.2. Etapa de Investigación

Sujetos Intervinientes

- 1) El Ministerio Público que dirija la investigación de los delitos fiscales
- 2) La Administración Tributaria que es el órgano encargado de la investigación de este tipo de delitos, bajo la Dirección del Ministerio Público
- 3) El asesoramiento jurídico en la Investigación estará a cargo del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO

3.11.3. Declaraciones Informativas y Acumulación de Medios de Prueba

El Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO, deberá solicitar al Fiscal las siguientes acciones y medidas:

- 1) Las declaraciones informativas de los presuntos responsables el delito de defraudación tributaria (autores, cómplices y encubridores), para tal efecto la Administración Tributaria deberá presentar el interrogatorio respectivo
- 2) La citación de personas que tuvieren conocimiento del hecho o pudieren proporcionar datos del mismo, para que presten declaración informativa
- 3) La producción de medios de prueba pericial (técnica o de laboratorio) de inspección y testifical, al efecto deberá coordinarse labores con el Instituto de Investigaciones Forenses
- 4) La Acumulación de los medios de prueba documental obtenida por la Administración Tributaria

3.11.4. Informe Final

Concluida la fase de investigación, el Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO deberá presentar al Fiscal el informe final que debe contener lo siguiente:

- 1) Descripción de Antecedentes
- 2) Los procedimientos de Auditoría Forense utilizados
- 3) La calificación del Delito de Defraudación Tributaria prevista en el Código Tributario Boliviano – Ley No. 2492
- 4) Identificación de los responsables del delito
- 5) Identificación de las personas aprehendidas o sospechosas
- 6) La determinación de la base imponible y la liquidación de los impuestos adeudados

El Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO deberá formar un expediente debidamente organizado y foliado en orden cronológico. Los antecedentes documentales deben ser incorporados en ejemplares originales y las fotocopias deben ser legalizadas por la autoridad o entidad que tiene a su cargo el original.

3.11.5. Remisión del Expediente al Fiscal y Acusación

La Administración Tributaria remitirá el expediente al Fiscal para la imputación formal del delito a los presuntos responsables y la formalización de la acusación ante el Tribunal Tributario de Sentencia (Juez de Partido en lo Penal).

3.11.6. Constitución en Parte Civil

Una vez que el Fiscal remita el expediente con la acusación al Tribunal Tributario de Sentencia (Juez de Partido en lo Penal), el Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO deberá elaborar el memorial de constitución de parte civil ante la misma autoridad judicial con el siguiente contenido:

- 1) Apersonamiento del Gerente Distrital Sectorial o Graco, para tal efecto se acompañará fotocopias legalizadas del documento de designación en el respectivo cargo
- 2) Relación circunstanciada de antecedentes
- 3) Fundamentación Jurídica para la calificación del Delito de Defraudación Tributaria conforme la tipificación establecida en el Código tributario boliviano – Ley No. 2492
- 4) Identificación de los responsables del delito
- 5) La determinación de la base imponible y el importe de los impuestos adeudados
- 6) La constitución en parte civil para el resarcimiento de los impuestos adeudados, daños civiles, gastos procesales y otros derechos legítimos que tuviera la Administración Tributaria

- 7) La petición de las medidas cautelares de carácter personal y real o la ratificación de las medidas dispuestas por el Fiscal en la fase de investigación
- 8) Suscripción del Memorial por el Gerente Distrital Sectorial o GRACO y el jefe del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO

3.12. Fase de Juicio

3.12.1. Audiencia preparatoria del Juicio

En la audiencia preparatoria del juicio, la Gerencia Distrital Sectorial o GRACO, a través del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO, cumplirá las siguientes actuaciones:

- 1) Fundamentar la acusación con la exposición de los antecedentes de la investigación, la sustentación técnica y legal de la acusación, la calificación del delito, la identificación de los responsables, la determinación de la base imponible y la liquidación de los impuestos
- 2) Responder a los incidentes y excepciones planteadas por la parte imputada con la fundamentación técnica y legal
- 3) Interponer el recurso de apelación contra resoluciones que declaren probados los incidentes o excepciones, cuando no se ajusten a los datos de antecedentes y a las normas legales aplicables
- 4) Ofrecer los medios de prueba: Documental, pericial (informe técnico), testifical y otros admitidos por el Código de Procedimiento Penal, para su producción en el juicio
- 5) Solicitar al Tribunal tributario de Sentencia (Juez de Partido en lo Penal) el señalamiento de los puntos sobre los cuales versará el juicio

3.12.2. Audiencia de Juicio

La Gerencia Distrital Sectorial o GRACO, a través del Departamento Jurídico Técnico Coactivo y Contencioso de la Gerencia Distrital o GRACO, cumplirá las siguientes actuaciones:

- 1) Formular preguntas al o los imputados que presten declaración, con relación a los antecedentes del delito, los descargos que aduce, las causas o móviles de su intervención en el delito, si conoce a los autores, cómplices o encubridores o presume quienes lo son si fue procesado anteriormente y otras preguntas relativas a la causa
- 2) Presentar y producir los medios de prueba ofrecidos, sobre los puntos fijados por el Tribunal Tributario de Sentencia (Juez de Partido en lo Penal), el medio de prueba pericial deberá ser expuesto por el equipo de Fiscalizadores Tributarios Forenses
- 3) Observar la legalidad, admisibilidad y pertenencia de los medios de prueba que presenta los imputados
- 4) Interrogar a los testigos propuestos por los imputados
- 5) Oponer objeción a las preguntas capciosas, sugestivas conducentes o impertinentes efectuadas por la parte imputada a los testigos propuestos por la Gerencia Distrital Sectorial o GRACO
- 6) Expresar conclusiones en forma oral con el siguiente contenido: Antecedentes (Vista de Cargo, Informe Final, constitución en parte civil), análisis y valoración de los medios de prueba de cargo y de descargo, las declaraciones de los imputados y las conclusiones con fundamentos de hecho y de derecho.

3.12.3. Ejecución de Sentencia

En la ejecución de sentencias condenatorias ejecutoriadas, la Administración tributaria solicitará al Tribunal Tributario de Sentencia (Juez de Partido en lo Penal), disponga que el equipo de Fiscalizadores Tributarios Forenses efectúe la determinación de los impuestos adeudados, y la base para la imposición de la multa del 100%.

BIBLIOGRAFÍA

- Alba Braun, M. (2006). *Derecho Tributario y Procedimiento Actual*. La Paz: Editorial Atenea S.R.L.
- Aparicio Delgado, L. (2003). *Auditoría Forense*. La Paz: Edugraf.
- Bolivia, E. P. (1999). *Código de Procedimiento Penal Ley No. 1970*. La Paz: Bolivia, Estado Plurinacional;.
- Bolivia, E. P. (2003). *Código Tributario Boliviano – Ley No.2492*. La Paz: Bolivia, Estado Plurinacional;.
- Bunge, M. (2002). *La Ciencia su Método y su Filosofía*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Cano, M. (2005). *Auditoría Forense*. Ecoe.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, C. (2003). *Manual de Fiscalización – Refuerzo de La Función de Fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y El Caribe* .
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, C. (2006). *Derecho Tributario*.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, C. (2006). *Modelo Código*.
- Chocano Nuñez, P. (1997). *Teoría de la Prueba*. Lima: Editorial Idemsa Perú; Editorial Rhodas.
- De la Peña, A. (2003). *Auditoría Administración y Finanzas*. Editorial THOMBON PARANINFO.

- G., W. K., & C., W. B. (1996). *Auditoria Moderna*. Continental.
- García Canceco, O. (2003). *Derecho Tributario*. La Paz: Universidad Mayor de San Andrés.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. d. (2010). *Metodología de la Investigación*. Mexico: Editorial McGraw Hill.
- Huntington, I., & Davies, D. (1997). *Como Prevenir el Fraude en Los Negocios*. Londres: KMPG.
- Marcase, R. (2002). *Diccionario de Términos Financiero y Bancario*. Ecoe Ediciones.
- Peña Bermúdez, J. M. (2005). *Control Auditoria y Revisora Fiscal*. Ecoe Ediciones.
- Sanabria, R. (1999). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*.
- Slosse A., C. (1995). *Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial*. Thomson Reuters La Ley.
- Vela Treviño, S. (1996). *Teoría del Delito Culpabilidad o Inculpabilidad*. Mexico: Editorial Trillas S.A.
- Whittington, P. (2005). *Principios de Auditoria*. Mc Graw Hill.
- Zubieta Valencia, P. (2006). *Derecho Penal Parte General y Especial*. Editores Pardal y Cia.

ANEXOS

**ENCUESTA DIRIGIDA A FUNCIONARIOS DE
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Fecha:

Aclaración previa:

El cuestionario que va a responder no es una evaluación: No hay buenas ni malas respuestas lo que importa es la veracidad de las mismas

No ponga su nombre. El Cuestionario es ANONIMO. Sus respuestas van a ser unidas a las de otros funcionarios más y van a servir para generar información.

1. Información General

1. Área en la que trabaja:	2. Sexo	M	
3. Años de experiencia en el cargo:		F	

2. Normatividad

	SI	NO
4. Conoce usted los delitos tributarios establecidos en el Código Tributario Boliviano - Ley 2492		

5. Si su respuesta es afirmativa podría señalar uno de los delitos tributarios:		
	SI	NO
6. ¿Si usted detectara un delito tributario, usted conoce el procedimiento que debe seguir para impulsar el proceso penal?		
	SI	NO
7. ¿Usted está de acuerdo que para la comisión de un delito existen diferentes actores, distintos al contribuyente, como los contadores, abogados, asesores, accionistas, etc.?		
8. Por lo general en su trabajo que tipo de sanciones tipifica		

Evasión

Omisión de
Pago

Defraudación

Otros:

3. Auditoría Forense

	SI	NO
9. ¿Usted sabía que el Servicio de Impuestos Nacionales es el órgano técnico de investigación de delitos tributarios?		
10. ¿Usted conoce los servicios de investigación que brinda el Instituto de Investigaciones Forenses?		
11. ¿Usted conoce los procedimientos mínimos para realizar una auditoría forense?		
12. ¿Usted considera que para su trabajo necesitaría contar con procedimientos y capacitación referente a auditoría forense?		

**ENTREVISTA DIRIGIDA A AUTORIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

El objeto o propósito de estudio de este cuestionario, es obtener puntos de vista de jefes y expertos en materia de fiscalización, control y verificación de la Administración Tributaria sobre la necesidad de fortalecer el sistema procedimental de Auditoría Forense Tributaria.

Escriba brevemente la respuesta que usted considera la apropiada.

1. ¿Qué tipo de fiscalizaciones usted conoce y/o realiza o patrocina?

2. ¿Qué tipo de sanciones tipifica fruto de las fiscalizaciones mencionadas?

3. ¿Podría explicarme en que consiste el delito de defraudación tributara?

1. ¿Usted conoce el procedimiento a seguir cuando descubre indicios de defraudación tributaria?

2. ¿Usted sabía que el Servicio de Impuestos Nacionales es el órgano técnico de investigación de delitos tributarios?

3. ¿Usted conoce de casos en Bolivia en los que se haya sancionado por autoridad competente en vigencia de la Ley 2492 delitos de defraudación tributaria, alguien que haya ido a la cárcel por no pagar impuestos?

4. ¿Qué falencias encuentra en la norma actual o que está haciendo la AT, la fiscalía, el IDIF al respecto?

5. ¿Usted considera que la auditoría forense podría ser una herramienta que permita coadyuvar a la acusación cuando se detecten este tipo de delitos?

6. ¿De qué manera usted incrementaría la sensación de riesgo a los contribuyentes?
