



Universidad Mayor de San Andrés
Facultad de Ciencias Económicas y Financieras
Carrera de Administración de Empresas
Instituto de Investigación y Capacitación en Ciencias
Administrativas
Instituto de Comercio Exterior y Aduanas
"Ángel Rasmussen"



Tesis Maestría Comercio Exterior y Aduanas

TÍTULO:

"La aplicación del Decreto Supremo 0708 vulnera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes en el traslado de mercancías dentro del territorio aduanero nacional, por lo que requiere una reforma normativa"

Tutor:

Lic. Mcs. Jose Maria Pantoja Vacaflores

Postulante:

Abog. Daniel Eduardo Molina Bascopé

La Paz, 2014

Título:

La aplicación del Decreto Supremo N° 0708 vulnera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes en el traslado de mercancías dentro del territorio aduanero nacional, por lo que requiere una reforma normativa

1. Introducción:

Con la publicación del Decreto Supremo No. 0708 de 24 de noviembre de 2010 que reglamenta a la Ley No. 037 de 10 de agosto de 2010, el gobierno pretende dar una lucha frontal al contrabando. En ese entendido, teniendo en cuenta que el Código Tributario Boliviano aprobado por Ley No. 2492, de 2 de agosto de 2003 establece los principios y normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano, disponiendo en su Título IV el régimen aplicable a los ilícitos tributarios, referidos a los delitos y contravenciones, asimismo la Ley No. 1990 de 28 de junio de 1999, Ley General de Aduanas, regula el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, normando los aspectos referidos al comercio exterior y el régimen de aduanas.

Por su parte, la Ley No. 037 de 10 de agosto de 2010, modificó el Código Tributario Boliviano y la Ley General de Aduanas, con relación al régimen de delitos y sus procedimientos además a las sanciones aplicables a los mismos.

El Decreto Supremo No. 0708, en sus Artículos 2, 3, 4, establece las modalidades para el control, verificación de las mercancías que se encuentran circulando por territorio aduanero nacional donde el Control Operativo Aduanero (COA) es el ente encargado de realizar las labores delegadas por la Aduana Nacional, para

coadyuvar con sus funciones específicas, en cuanto al traslado interno de mercancías interprovincial e interdepartamental.

En el referido marco normativo el Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 determina que: *“El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser por la declaración de mercancías de importación.”*; además que: *“Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable, con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad del Control Operativo Aduanero”*; es decir, que la referida normativa reglamentaria, dispone que el importador después de haber desaduanizado su mercancía para el traslado interno, interprovincial e interdepartamental, tiene la obligación de hacerlo con la respectiva Declaración Única de Importación (DUI), que es el documento aduanero con el cual se puede verificar el correcto pago de tributos aduaneros de importación de conformidad con el Artículo 90 de la Ley No. 1990, siempre y cuando haya sido aceptada por la Administración Aduanera y tenga el levante correspondiente (la autorización de salida por parte de la Administración Aduanera), con todas las formalidades de rigor.

Asimismo, se observa que la referida normativa prevé que en el caso de que las mercancías hayan sido vendidas el importador se encuentra en la obligación de emitir una factura de compra en el mercado interno la cual debe ir acompañada a la mercancía en su traslado interno, interprovincial e interdepartamental, a efecto de no ser decomisada por los funcionarios de COA, es decir, que el ordenamiento jurídico boliviano dispone que al momento de que las mercancías importadas se encuentren circulando por territorio aduanero nacional interdepartamentalmente y/o interprovincialmente, el importador debe hacerlo con la DUI correspondiente y el comprador con la factura de compra en el mercado interno, situación que en el

presente trabajo será desarrollada para efecto de determinar el estado de indefensión en el cual deja la Aduana Nacional a los sujetos pasivos, en cuanto a la vulneración del principio del debido proceso y el derecho a la defensa.

Por otra parte de la revisión de la Ley 2492 (CTB) en el Artículo 181 se tipifica el ilícito de contrabando, donde el elemento fundamental es que los tributos omitidos de la mercancía que no tenga documentación que ampare la legal importación a territorio aduanero tiene que superar los 200.000 UFV, en ese sentido, la presente investigación tiene su motivación por haberse observado un impacto jurídico desde la publicación del Decreto Supremo 0708, que en el Parágrafo I de su Artículo 2 que reglamenta el traslado interprovincial e interdepartamental de mercancías por parte de los comerciantes.

Por lo anterior, se puede apreciar con claridad meridiana que el contrabando se ha despenalizado parcialmente toda vez que se habría quitado la competencia al Poder Judicial y al Ministerio Público, dando una total y arbitraria competencia a la Administración Aduanera quien viene a ejercer sus funciones como juez y parte, al determinar si las mercancías comisadas tienen documentación aduanera y/o factura comercial al momento del operativo realizado por el Control Operativo Aduanero (COA) para determinar su legal tránsito e importación a territorio aduanero nacional restringiendo flagrantemente la presentación de descargos por parte del comerciante, ya que limita a la presentación de la factura de compra en el mercado interno sólo en el momento del operativo caso contrario obliga al sujeto pasivo a presentar la Declaración Única de Importación (DUI) de sus mercancías sin haber sido el importador, es decir, obliga a que demuestre la legal importación sin que haya realizado ninguna operación de comercio exterior.

Finalmente, la visión planteada se orienta a determinar las causas que inciden en que los comerciantes tengan que demostrar la legal importación de mercancías que compraron dentro del territorio aduanero nacional y desvirtuar los cargos por

la comisión del ilícito de contrabando ante la Administración Aduanera cuando es obligación exclusiva del importador, situación que incide de forma directa en la vulneración del principio del debido proceso y el derecho a la defensa en contra de los comerciantes.

2. Planteamiento del Problema.

Al haberse identificado la normativa a ser estudiada y reformulada la cual radica en el Segundo Párrafo del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 que determina que: *“Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable, con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad del Control Operativo Aduanero”*, es decir, que obliga a todo comerciante a que su mercancía al momento de ser trasladada interdepartamentalmente o interprovincialmente, cuente con la factura de compra en el mercado interno correspondiente y en el caso de no ser presentada, el Control Operativo Aduanero (COA) tiene la facultad de realizar el decomiso preventivo de la mercancía para su aforo físico, valoración, investigación e inventariación correspondiente, sin embargo, una vez decomisada la mercancía e iniciado el proceso por contravención aduanera de contrabando, el sujeto pasivo se encuentra obligado a presentar la Declaración Única de Importación (DUI) correspondiente, siendo la factura de compra en el mercado interno un documento insuficiente para que la Administración Aduanera pueda liberar la mercancía decomisada, puesto que no demuestra la legal importación de la mercancía a territorio aduanero nacional sino sólo el derecho propietario del sujeto pasivo que la presente, aspecto que se traduce en el hecho de que no siempre el comprador de la mercancía en el mercado interno pueda conseguir la Declaración Única de Importación (DUI) del importador por diferentes motivos, para poderla presentar como prueba de

descargo y menos en el plazo perentorio de tres (3) días que establece el Artículo 98 Segundo Párrafo de la Ley 2492 (CTB).

En ese entendido, se advierte que el procedimiento sancionador para la contravención aduanera de contrabando se encuentra regulado en los Artículos 90 Segundo Párrafo, 96 Segundo Párrafo, 98 y 99 Parágrafo II del CTB, donde los actos administrativos que causan estado son el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria en Contrabando que se notifican en Secretaria de la Administración Aduanera todos los días miércoles, teniendo los procesados el plazo fatal y perentorio de tres (3) para presentar las pruebas pertinentes para desvirtuar los cargos atribuidos por la Administración Aduanera; es decir, que una vez decomisada la mercancía e iniciado el proceso por contravención aduanera de contrabando, si el sujeto pasivo no presentó la factura de compra en el mercado interno en el momento del operativo a los funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), en cumplimiento del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, ante la Administración Aduanera sólo puede presentar la Declaración Única de Importación (DUI), aunque no sea el importador de la mercancía decomisada, puesto que de conformidad con el Artículo 90 de la Ley No. 1990 (LGA), es el único documento aduanero que refleja el correcto pago de tributos aduaneros de importación y que respalda la legal importación de una mercancía extranjera a territorio aduanero nacional.

2.1. FORMULACION DEL PROBLEMA.

Por lo anterior, la formulación del problema viene a ser de la siguiente manera:

¿Por qué la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 en relación a la identificación de los sujetos procesales, está vulnerando el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país, en cuanto al principio del debido proceso y derecho a la

defensa de los comerciantes que adquieren mercancías en territorio aduanero nacional?

2.2. PREGUNTAS SECUNDARIAS.

- a) ¿Por qué la presentación obligatoria de la Declaración Única de Importación (DUI), una vez iniciado el proceso por contravención aduanera de contrabando está vulnerado el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes que adquieren mercancías en el mercado interno?

- b) ¿Por qué la aplicación del Decreto Supremo No. 0708 no simplifica el procedimiento para el control verificación y fiscalización de la Aduana Nacional?

- c) ¿Por qué la presentación de facturas en el mercado interno, no es considerada como prueba de descargo para desvirtuar el ilícito de contravención aduanera de contrabando una vez iniciado el proceso ante la Administración Aduanera?

- d) Por qué la Administración Aduanera en aplicación de la facultad de controlar, vigilar, investigar y fiscalizar establecidas en los Artículos 21, 66 y 100 de la Ley No 2492 (CTB), no amplía sus investigaciones en contra de los importadores registrados en las facturas de compra en el mercado interno?

3. JUSTIFICACIÓN.

La presente investigación, se motiva de forma estructural por la vulneración al ordenamiento jurídico vigente en virtud a que con la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, se estaría vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes que adquieren

mercancías en el mercado interno, si como sujetos pasivos no se encuentran obligados a demostrar la legal importación de sus mercancías, puesto que las compraron en territorio aduanero nacional.

3.1 TEÓRICA.

Con la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, se está vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes reconocido por los Artículos 115 Parágrafo II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y 68 Numeral 6 de la Ley No. 2492 (CTB), toda vez que los limita a presentar la factura de compra en el mercado interno sólo en el momento del operativo, es decir, en el transporte interdepartamental y/o interprovincial de mercancías en territorio aduanero nacional y no dentro del proceso por contravención aduanera de contrabando, puesto que una vez iniciado el mismo, el único documento que puede desvirtuar la comisión del ilícito de contrabando es la Declaración Única de Importación (DUI) de conformidad con el Artículo 90 de la Ley No. 1990 (LGA); donde la referida Declaración debe ser completa, correcta y exacta en cuanto a la descripción de la mercancía de conformidad con el Artículo 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, en ese entendido, a todas luces se evidencia que el hecho de demostrar la legal importación de las mercancías extranjeras importadas no es obligación de los comerciantes que las adquieren en el mercado interno, sino de los importadores, quienes están obligados a demostrar la legal importación de sus mercancías que son vendidas en territorio aduanero nacional.

Por lo anterior, la justificación teórico de la presente investigación se basa en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, la Ley No. 2492 (CTB), la Ley No. 1990 Ley General de Aduanas (LGA), el Reglamento a la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo No. 25870 (RLGA) y el Decreto Supremo No. 0708.

3.2. METODOLOGICA.

Estará en función del diseño metodológico de la investigación y comparativo cualitativo de las normas legales nacionales, sobre la base teórica, informaciones sobre los procesos de impugnación llevados ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, que es la autoridad competente para hacer cumplir el procedimiento establecido en el Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, donde se podrá verificar que con la aplicación de la referida normativa se va en desmedro de los comerciantes que omiten la presentación de la factura de compra en el mercado interno al momento del operativo realizado por los funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA).

3.3. JURIDICO-SOCIAL.

Demostrar que la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 se está vulnerando por completo el ordenamiento jurídico vigente, el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes previstos en los Artículos 115 Parágrafo II de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y 68 Numeral 6 de la Ley No. 2492 (CTB), para que la Administración Aduanera califique su conducta como contravención aduanera de contrabando de conformidad con los Incisos a) al g) del Artículo 181 de la Ley No. 2492 (CTB).

4. OBJETIVOS.

4.1 OBJETIVO GENERAL.

Proponer una reforma legislativa al ordenamiento jurídico tributario vigente, toda vez que la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 está vulnerando el ordenamiento jurídico en nuestro país, en cuanto

a la violación de los principios del debido proceso y derecho a la defensa en contra de los comerciantes que adquieren mercancías dentro del territorio aduanero nacional, toda vez que debe identificarse a los importadores para que demuestren la legal importación de las mercancías que se decomisan a los comerciantes.

4.2. OBJETIVO ESPECÍFICO.

- a) Establecer que la presentación obligatoria de la Declaración Única de Importación (DUI), una vez iniciado el proceso por contravención aduanera de contrabando sea obligación de los importadores y no de los comerciantes que adquieren mercancías en el mercado interno.
- b) Determinar que la aplicación del Decreto Supremo No. 0708 no simplifica el procedimiento para el control verificación y fiscalización de la Aduana Nacional porque su contexto no radica en el control, verificación y fiscalización de las operaciones aduaneras del verdadero sujeto procesal.
- c) Demostrar que la presentación de facturas en el mercado interno, no es considerada como prueba de descargo para desvirtuar el ilícito de contravención aduanera de contrabando una vez iniciado el proceso ante la Administración Aduanera.
- d) Evidenciar que la Administración Aduanera en aplicación de sus facultades de controlar, vigilar, investigar y fiscalizar establecidas en los Artículos 21, 66 y 100 de la Ley No 2492 (CTB), no amplía sus investigaciones en contra de los importadores registrados en las facturas de compra en el mercado interno.

5. MARCO REFERENCIAL

5.1. ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN

- a) **Temática.-** La normativa constitucional, administrativa, tributaria, y aduanera boliviana.
- b) **Ámbito Temporal.-** La elaboración de este trabajo comienza con la publicación del Decreto Supremo 0708 de 24 de noviembre de 2010 hasta la fecha.
- c) **Ámbito Espacial.-** El estudio se basará en la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, dentro de los procesos administrativos por contravención aduanera de contrabando, el cual está vulnerando el ordenamiento jurídico vigente en nuestro país, en cuanto a los principios del debido proceso y derecho a la defensa en contra de los comerciantes que adquieren mercancías dentro del territorio aduanero nacional.

6. METODOLOGIA

6.1. TIPO DE ESTUDIO

Metodológicamente el presente trabajo radicará en un estudio Jurídico - Propositivo, el cual será realizado en base al Decreto Supremo N° 0708 de 24 de noviembre de 2010 que reglamenta a la Ley No. 037 de 10 de agosto de 2010, donde el marco teórico se encuentra directamente relacionado con el principio del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en la Constitución Política del Estado, la Ley 2492 (CTB) y la Ley 2341 (LPA).

En ese sentido, cabe hacer notar que el estudio jurídico propositivo se trata de cuestionar una ley o institución jurídica vigente para, luego de evaluar sus fallas, proponer cambios o reformas legislativas en concreto. Generalmente estos estudios culminan con una proposición de reforma o nueva ley sobre la materia.

Se aplicará este tipo de estudio en virtud a que se propondrá una regulación jurídica que no vulnere el principio del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en los Artículo 115-II de la Constitución Política del Estado y 68 Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB).

7. MÉTODOS.-

7.1. MÉTODO CIENTÍFICO.- Se aplicará en Método Científico analítico deductivo que permite identificar los procedimientos legislativos aplicables en materia específica.

La abstracción metodológica, consiste en identificar el pensamiento de los fenómenos más frecuentes porque permite establecer cuáles son las condiciones dadas (causa) y los elementos generales en el proceso de investigación.

Concreción (efecto) permite particularizar progresivamente el problema estudiado, separando aquellos aspectos secundarios para mejorar la identificación del problema.

7.2. METODO DE ESTUDIO.- El método de la presente investigación radicará en el estudio dogmático basado en la interpretación y la construcción de instituciones, relacionadas al principio del debido proceso y el derecho a la defensa.

En ese contexto, siendo que el estudio dogmático comprende las etapas del método científico en general, aunque con terminología propia designa cada uno de sus momentos interpretación y construcción de instituciones; de igual manera la interpretación es la investigación que se lleva a cabo sobre la materia misma de la ciencia del derecho, las normas jurídicas positivas; es

decir que por interpretación se entiende la determinación del sentido objetivo ínsito en las normas, con independencia del que le atribuyeron sus creadores y la delimitación de su alcance personal temporal y territorial.

Por lo anterior, se aplicará éste método en virtud a que se interpretará si la aplicación del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, vulnera el principio de legalidad y derecho a la defensa previstos en los Artículo 115-II de la CPE y 68 Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), en contra de los comerciantes que transportan sus mercancías interdepartamentalmente y/o interprovincialmente en territorio aduanero nacional.

8. TÉCNICAS.

En primera instancia la técnica que se utilizará es la **Revisión Bibliográfica**, en base a los Códigos, Leyes, y otros medios escritos como Resoluciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

CAPÍTULO I DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1.1. Concepto

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

El Derecho Tributario Constitucional, es el conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado.

El 2000 García Vizcaíno Catalina señala: *"El derecho tributario constitucional es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto este último, conocido como el de garantías del contribuyente las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario"*(pag. 200)¹ Esta autora no

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

comparte el criterio de ubicar a ésta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional²

1.2. Objeto del Derecho Constitucional Tributario

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

Dentro de él quedan comprendidas diversas materias referentes a:

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

1.3. Poder Tributario o Potestad Tributaria

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

² VILLEGAS, CURSO DE FTNANAZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Depalma, Buenos Aires Argentina 1992 Pág. 185. Este autor explica que "el derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse tributario' por el objeto al Nacional se refiere. Sobre su pertenencia al derecho constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal".

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

En 1969 Diño Jarach, el *poder fiscal*³ es "una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado pero en el Estado constitucional moderno, dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo" (Pag. 23)⁴.

La sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular al pago de las prestaciones pecuniarias que le reclama⁵.

El Poder Fiscal, consiste en la facultad jurídica que tiene el Estado de exigir contribuciones, con respecto a personas y bienes que se hallan en su jurisdicción.

El ejercicio del poder tributario, tiene como propósito esencial el de exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cosas si los tributos fueran en

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

⁴ JARACH, Diño CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO, Tomo I 1969 Editorial Liceo Cima Buenos Aires Argentina Pág. 23

⁵ VILLEGAS Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1992 Pag. 185

especie; lo que ha inducido a la doctrina a considerar esa obligación como el centro del Derecho Tributario.

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

Acerca del particular Jarach Dino en 1969 define al *poder fiscal*⁷ como "una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del estado pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. En otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo⁸.

La expresión "Poder Tributario" significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.⁹ La tributación es una manifestación de la potestad soberana del Estado, cuya delimitación material se extiende a todos los que están sujetos a su poder de coacción. La sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular al pago de las prestaciones pecuniarias

⁶ GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit Tomo I Pág., 225

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

⁸ JARACH, Diño CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO Tomo I Editorial Liceo Cima Buenos Aires Argentina 1969 Pág. 23

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

que le reclama¹⁰. El poder tributario, siempre debe estar respaldado por sus elementos esenciales que son el abstracto, permanente irrenunciable e indelegable.

a) Abstracto

La doctrina considera que el poder tributario, es esencialmente abstracto porque deriva del poder de imperio que tiene el Estado; y le otorga el derecho de aplicar tributos, en ejercicio de ese poder de imperio. El poder Tributario que tiene el Estado, no determina la existencia material del tributo por no constituirse en acreedor de un derecho y tampoco existe un deudor determinado.

También puede hablarse de un poder tributario y de otro concreto, siendo este último complementario del primero, es decir, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

b) Permanente

El poder tributario del Estado, deriva de la soberanía y sólo puede extinguirse con el mismo Estado; y tanto subsista habrá poder de gravar y establecer tributos por estas razones, el poder tributario, es permanente. Giuliani Fonrouge¹¹ estima *no hablar preferentemente de imprescriptibilidad sino de permanencia para evitar confusiones como la anotada en la característica anterior. También a éste respecto suele incurrirse en el error de examinar la posibilidad de que dicho poder desaparezca por prescripción o por caducidad, por su puesto imposible de ocurrir.*

c) Irrenunciable

¹⁰ VILLEGAS HECTOR B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ediciones Depalma Buenos Aires Argentina 1978

¹¹ GIULIANI, Fonrougue Carlos M Derecho Financiero Ob. Cit Tomo I Pág. 283/4

Significa que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin poder tributario no podría subsistir, por otra parte los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia. Además tiene que cumplir con su mandato Constitucional al ejercer su poder impositivo.¹²

d) Indelegable

Este elemento está íntimamente vinculado con el de irrenunciabilidad; por que renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar sería transferirlo a un tercero de tal manera que el poder tributario del Estado no puede ser delegado a nadie, ninguna de sus atribuciones o poderes que le han sido expresa e implícitamente conferidos; ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la Nación, puesto que sólo el Poder Legislativo que representa a pueblo puede delegar al ejecutivo o en otro departamento de la administración pública. Asimismo tiene vedado el poder de hacer la Ley, pero si puede conferir al ejecutivo o un cuerpo administrativo la facultad de regalar los pormenores y detalles para la ejecución de aquella.

1.4. Limitaciones Constitucionales al Poder o Potestad Tributaria del Estado

El poder de imperio no significa discrecionalidad absoluta que pueda derivar en arbitrariedad. Se trata de un poder reglado que está limitado por principios jurídicos que en los Estados de derecho modernos se incorporan a las constituciones.

Estos principios precautelan derechos individuales y establecen los límites de la potestad tributaria estatal, cuya delimitación material se extiende a todos los que están sujetos a su poder de coacción. La sujeción al poder de coacción significa que el Estado puede compeler por la fuerza al particular al pago de las

¹² Ídem Pág. 284

prestaciones pecuniarias que le reclama. Pero éste poder de coacción no implica anulación o desconocimiento de los derechos de los individuos, ya que los tributos deben recabarse sin lesionar la armonía entre los derechos del Estado y los derechos del particular.

1.4.1. Principio de Legalidad o Reserva de Ley

Se encuentra previsto en el precepto constitucional concretamente en el Art. 232 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, que determina que "*La Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, **legalidad**, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados*", aspecto que es recogido por el Art. 6 del Código Tributario Boliviano, que constituye la base fundamental para crear, modificar, suprimir, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible o alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, y designar al sujeto pasivo, establecer exenciones y condonaciones.

La característica principal de este principio es el aforismo jurídico: "*nullum tributum sine lege*", que significa que no puede existir un tributo sin ley previa que lo disponga.

Acerca del particular Jarach¹³ señala la base histórico- *constitucional* del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.

¹³ JARACH, Dina. - CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO.- Ob. Cit - Pág. 102

1.4.2. Principio de Capacidad Contributiva

También llamada "capacidad de pago", consiste en la aptitud económico – social para contribuir al sostenimiento del Estado. La capacidad contributiva se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios, transacciones) es decir, que la carga impositiva se determina en función a la exteriorización de la riqueza de los particulares, en consecuencia responde a un propósito de justicia tributaria a ser tomado en cuenta por el legislador, considerando las posibilidades de un individuo. La capacidad contributiva es, según Juano¹⁴, la aptitud económica personal para soportar las cargas tributarias en mayor o menor grado.

1.4.3. Principio de Generalidad

Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo que no se excluya de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva. Por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales o de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad"

Así mismo Villegas¹⁵ señala que dicho principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan según la ley, la aparición del deber de contribuir, ese deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

¹⁴ DE JUANO , Manuel.-CURSO DE FINANZAS Y DERECHO TRIBUTARIO - Pág. 257 google www.buenas tareas.com

¹⁵ VILLEGAS, Héctor B - CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.-Ob. Cit Pág. 91/92

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

1.4.4. Principio de Igualdad

La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, por eso la igualdad tributaria se la consideró “en razón del monto de las riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada capacidad contributiva”¹⁶. A iguales riquezas (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. El principio de igualdad, tal como lo exponemos, no significa como podría deducirse de su ubicación dentro de la constitución— simplemente igualdad ante la ley, es decir, que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídica tributaria nacida de la ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos.

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

¹⁶ LUQUI Juan Carlos, “*La Obligación Tributaria*”. Pág. 91 books.google.com.mx

CAPÍTULO II DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL O SUSTANTIVO

2. Contenido

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

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

2.1. Presupuesto de hecho

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

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

2.1.2. Hecho Generador o Hecho Imponible

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

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

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

Villegas señala que: *"la obligación tributaria nace en el mismo momento en que se produce la particular situación de hecho a la cual la ley condiciona todo tributo, con independencia de la finalidad del legislador y el destino de los fondos"*¹⁷. El hecho imponible puede ser de naturaleza simple o compuesta. Puede tratarse de un conjunto de hechos, de una circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. En todos los casos, según explica el profesor Jarach, debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas de la ley.¹⁸

El Artículo 16 del Código Tributario Boliviano, define como "el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria"¹⁹.

Por su parte, el Artículo 17 del mismo cuerpo legal, establece el perfeccionamiento del hecho generador, de tal manera que se considera ocurrido el hecho generador y existente sus resultados:

- a) En la situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley.

¹⁷ VILLEGAS, CURSO DE FTNANAZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Ob. Cit Pág. 159

¹⁸ JARACH, Dino Curso Superior de Derecho Tributario Ob. Cit. Tomo I Pág. 178

¹⁹ Gaceta Oficial de Bolivia, "Código Tributario Boliviano", Ley 2492 de 02-08-03 Pág. 6

b) En las situaciones de derecho, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

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

2.1.3. Cuantía

La fijación de la cuantía es materia privativa de la ley material que en los tributos específicos el importe a pagar está fijado por la ley en cifras absolutas o por unidad de medida: en los tributos ad valorem la cuantía resulta de aplicar la alícuota fijada por ley sobre la base de cálculo, que también debe ser establecida por la ley, debe estar vinculada al elemento material del presupuesto de hecho, ya sea patrimonio, ingreso, renta

2.2. Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria

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

2.2.1. Caracterización

Viene a constituir la base fundamental, de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria, constituyéndose en el conjunto de relaciones jurídicas tributarias, que consisten en las obligaciones de pagar tributos.

No debemos olvidar que el contenido de la obligación tributaria, es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente una obligación de dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes, pero siempre es una obligación de dar. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos en su representación, además de los sujetos pasivos, en cuanto se produce el hecho generador de la obligación tributaria previsto por la ley.

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

La relación jurídica tributaría es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como Sujeto Activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Para Giuliani Fonrouge, acepta el concepto de "relación jurídico-tributaria" como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria, manteniendo la tradicional expresión "obligación tributaria" para el caso específico del deber de cumplir la prestación erigida

legalmente; incluye, pues, en esa "relación" otros deberes u omisiones a cargo del contribuyente, terceros y el Estado, los cuales no se halla subordinados a la obligación tributaria, define la relación jurídico-tributaria afirmando que *"está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra"*.

2.2.2. Naturaleza

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

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

Por otra parte con respecto al paralelismo entre la relación jurídica tributaria y las relaciones del derecho privado son ineludibles; debido a que la relación jurídica tributaria es una relación cuyo objeto es la prestación de una suma de dinero es decir de una obligación de dar, con la misma estructura de vínculo jurídico entre sujetos que tienen las relaciones jurídicas del derecho privado. En el derecho privado predominan las relaciones de origen contractual, mientras que en el derecho tributario las

obligaciones tienen origen en la ley. En el Derecho Público, corresponde la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares-contribuyentes o terceros, como consecuencia del poder de imperio.

La Obligación tributaria, es parte del Derecho Público que:

- a) Consiste en un vínculo personal entre el estado y el contribuyente.
- b) Siempre es una obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosas.
- c) Tiene su fuente única en la ley.
- d) Nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo).
- e) Presenta caracteres específicos que permiten clasificarla de "autónoma", no solamente frente a las obligaciones del Derecho Privado, sino también con respecto a otras instituciones del Derecho Público, por corresponder a fenómenos propios y exclusivos del Derecho Financiero.

Los otros deberes u omisiones establecidas con respecto al contribuyente o a terceros, tiene existencia paralela a la obligación tributaria, sin relación de subordinación.

2.2.3. Elementos

La obligación tributaria, es el vínculo jurídico de carácter personal, de los que se tiene a dos elementos fundamentales, el primero es el sujeto que se divide en dos: el Sujeto Activo que es el Estado; y el sujeto pasivo que es el contribuyente o responsable; y el segundo elemento es el objeto o la cosa.

En nuestra legislación nacional, la obligación tributaria está establecida en el CAPÍTULO III, SECCIÓN SEGUNDA, Art. 13 del Código Tributario Boliviano. La obligación tributaría constituye un vínculo de carácter

personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se regirá por ley especial, que se constituye en una relación jurídico-tributaria de carácter patrimonial, que se garantiza con la prenda aduanera a favor del Estado.

2.2.4. Objeto de la obligación tributaria

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir la prestación, en ese entendido es el pago de una suma de dinero que generalmente se da, o por el contrario con la entrega de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie.

Diño Jarach en 1969 ²⁰ afirma que desde el punto de vista jurídico el *objeto de la obligación tributaria es la prestación*” (Pag. 176), es decir el mismo tributo debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al Sujeto Activo.

2.2.5. Teoría de la Causa

Muchos autores consideran que existe otro elemento integrante de la obligación tributaria, de importancia que sin el carecería de validez; la causa, defendida por Giziotti, tiene como observación impedir el ejercicio abusivo de la potestad tributaria, formando una barrera jurídica a la arbitrariedad.

2.3. Sujetos de la obligación tributaria

2.3.1. Sujeto Activo de la obligación tributaria

²⁰ JARACH, Dino Curso de Derecho Tributario ob. Cit. Tomo I Pág. 176

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

El Artículo 21 del Código Tributario Boliviano, el Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código, son ejercidas por la Administración Tributaria Nacional, Departamental, Municipal dispuestas por ley.

El Estado, como polo positivo de la obligación tributaria cumple el papel de fisco, y actúa principalmente por medio de órganos que se hallan en la esfera de distintos poderes ejecutivos. En este rol, el Estado no ejerce poder tributario, el cual se agota con el dictado de normas tributarias, que básicamente emana del Poder Legislativo.

Es decir que el Sujeto Activo es el ente, al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo.

2.3.2. Sujeto Pasivo de la obligación tributada

Es la persona natural o colectiva sometida al poder tributario del Estado, obligadas al cumplimiento de la prestación fijada por ley.

Por otra parte, se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que por mandato de la ley está sujeta a cumplir con la obligación de tributar.

Las antiguas teorías europeas distinguían la deuda y la responsabilidad, que da lugar a la antigua diferencia entre el debito y la obligación. Sobre la

base de esta distinción es que algunos autores clasifican a los sujetos pasivos la obligación tributaria en "contribuyentes" o deudores "responsables" por deuda ajena.

El Artículo 22 del Código Tributario Boliviano, define como Sujeto Pasivo al contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las leyes.

a) Contribuyentes

"Se denomina contribuyentes a los destinatarios legales del tributo o sujetos pasivos del tributo, los que están obligados a pagarlo. Su obligación es a título propio y se dan dos características: 1) a su respecto se configuró el hecho imponible 2) deben cumplir a si mismo con el mandato del pago tributario"²¹

La naturaleza de la obligación tributaria excluye la posibilidad de la inexistencia de un sujeto pasivo aun cuando la ley no lo mencione especialmente, cabe agregar que el carácter de contribuyente puede surgir expresa o implícitamente de la ley, a diferencia de los demás sujetos pasivos solo pueden estar resultar obligados en virtud de una expresa disposición legal.

Por lo tanto son las personas sobre las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, el cual está determinado en el Art. 23 del Código Tributario Boliviano.

Los contribuyentes son las personas naturales, jurídicas, colectivas y asociaciones que la ley las reconoce como sujetos de derecho.

²¹ GARCÍA. VIZCAÍNO Catalina, 'DERECHO TRIBUTARIO'. Ob. Cit., PAG 325

b) Deudores solidarios

En este caso a diferencia de los terceros responsables, estos sujetos responden con sus propios bienes, es decir con su propio patrimonio.

El Artículo 26 del Código Tributario Boliviano establece que estos deudores están solidariamente obligados aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador.

c) Terceros responsables

Están obligados a pagar el tributo al Estado, con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes o acreedores de los bienes administrados. Debemos aclarar que los terceros responsables no están obligados a pagar el tributo al Estado con sus propios recursos o patrimonio, si no con los recursos que administran perciben o los que disponen.

Son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben cumplir con las obligaciones tributarias, por disposición expresa de la ley.

El Artículo 27 del Código Tributario Boliviano, define como terceros responsables a las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o

disposiciones legales, cumplir las obligaciones tributarias atribuidas a aquél.

Es decir que son aquellas personas que por mandato de la ley están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.

d) Responsables por la administración de patrimonio ajeno

Como prescribe el Código Tributario Boliviano "son responsables de las obligaciones tributarias que derivan del patrimonio que administran". Como por ejemplo los padres, albaceas, tutores y curadores de los incapaces; los directores, administradores, gerentes y representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida.

e) Responsables por representación

El Artículo 29 del Código Tributario Boliviano determina: que en este caso la ejecución tributaria se realizara siempre sobre el patrimonio del sujeto pasivo. El sujeto, asumirá la calidad de responsable por representación y responderá por la deuda tributaria solo hasta el límite del patrimonio que administra.

f) Responsables subsidiarios

El Artículo 30 del Código Tributario Boliviano determina que cuando el patrimonio no llegara a cubrir la deuda tributaria el responsable por representación del sujeto pasivo pasara a la calidad de responsable.

El Artículo 30 del Código Tributario Boliviano determina que cuando el patrimonio no llegara a cubrir la deuda tributaria el responsable por representación del sujeto pasivo pasara a la calidad de responsable subsidiario de la deuda tributaria impagada, debemos aclarar que en este caso el responsable subsidiario responderá ilimitadamente por el saldo de la deuda tributaria con su propio patrimonio siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.

Esta responsabilidad también alcanza a quienes administraron el patrimonio por el total de la deuda tributaria, cuando este fuera inexistente al momento de iniciarse la ejecución tributaria por haber cesado en sus actividades las personas jurídicas o por haber fallecido la persona natural titular del patrimonio siempre y cuando se hubiera actuado con dolo.

También alcanza a quienes administren patrimonio ajeno por los actos ocurridos durante su gestión los cuales serán responsables solidarios con los que les antecedieron por las irregulares que estos hubieran cometido.

g) Responsables solidarios por sucesión a título particular

El Artículo 34 del Código Tributario Boliviano determina que están dentro de esta clasificación los donatarios y los legatarios por los tributos devengados con anterioridad a la transmisión; también los adquirentes de bienes mercantiles por la explotación de estos bienes y los demás sucesores en la titularidad o explotación de empresas o entes colectivos, con personalidad jurídica o sin ella.

2.4. Objeto de la obligación tributaria

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir la prestación; en ese entendido, el objeto de la obligación tributaria corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el pago de una suma de dinero que generalmente se da, o por el contrario con la entrega de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie.

En 1969 Dino Jarach ²² afirma que desde el punto de vista jurídico el objeto de la *obligación tributaria es la prestación*, es decir el mismo tributo debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al Sujeto Activo.

²² JARACH, Dino CURSO SUPERIOR DEDERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit Tomo I Pág. 176

CAPÍTULO III DERECHO PENAL TRIBUTARIO

3. Noción

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

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

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

Para García Vizcaíno Catalina en el 2000, señala: *"ésta rama del derecho tributario comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones"* (Pag. 311)²³

²³ GARCIA, Vizcaino Catalina DERECHO TRIBUTARIO Torne II Seguida .lición Edidooes Depalma Buenos Aires Argentina. 2000 Pág. 311

Como lo expresó en otro trabajo la autora, y al pensamiento de Diño Jarach agregamos que el derecho tributario penal- excluyendo el ámbito relativo a los delitos propiamente dichos-constituye un derecho penal particular, con ciertas caí características que lo distinguen netamente del derecho penal común.

3.1. Principios Aplicables

Es indudable que la norma tributaria material que impone obligaciones, requiere necesariamente el complemento de que el derecho prevea una sanción correlativa para el caso de incumplimiento, so pena de perder su calidad de norma jurídica.

Pero el problema se plantea como consecuencia de la circunstancia histórica de que se ha reconocido a la administración el cometido de aplicar sanciones de carácter punitivo, lo que ha dado lugar a teorías que la caracterizan como sanciones de naturaleza administrativa o tributaria, y aun civil, y no penal. Por lo tanto, no serían aplicables los principios propios del derecho punitivo: así, por ejemplo, en lo que respecta al principio de la culpabilidad, al de la personalidad y la no transmisibilidad a los sucesores.

Nuestra posición firme es que todas las penas deben responder a los mismos principios, cualquiera que sea el órgano que las aplique y cualquiera que sea el orden jurídico violado. Estas circunstancias podrán justificar la denominación de infracciones administrativas o tributarias, pero no puede afectar los principios.

Por lo tanto, si bien reconocemos que el derecho tributario contiene necesariamente penas, sostenemos que a éstas deben aplicárseles los principios del derecho punitivo en general, cuya principal manifestación son los tradicionales códigos penales, y no los principios del D.T. Material. Como hemos dicho en más de una oportunidad, ontológicamente los ilícitos tributarios y las sanciones que revisten la calidad de penas, tienen todos la misma naturaleza jurídica; por consiguiente, el régimen de aplicación debe ser el mismo, tanto en lo que respecta al órgano competente y al procedimiento para aplicar las sanciones como en lo que respecta a las garantías del imputado.

3.1.2. Diferencias con el Derecho Penal Común

Las características de los ilícitos fiscales aconsejan establecer excepciones a los códigos penales, solución admitida como se puede observar en el derecho comparado; sin embargo presentan diversidad de soluciones fundadas en las ideas imperantes en cada tiempo y lugar. Entre las mas generalizadas está la restricción de las penas privativas de libertad y la generalización de las penas pecuniarias.

3.2. Definición

El Derecho Penal Tributario, es una parte del Derecho Tributario, que es el conjunto de normas que configuran y tipifican los delitos penales tributarios, en aplicación de las leyes y en sujeción a los principios del Derecho Penal.

3.3. Características del Derecho Penal Tributario

La autonomía orgánica del derecho Tributario, permite que éste estructuras jurídicas distintas a las del resto del derecho y su autonomía conceptual frente le faculta a definir determinadas figuras jurídicas en términos específicos y podemos señalar como las características principales:

- a) La ampliación del ámbito de imputabilidad y responsabilidad penal de las personas jurídicas.
- b) La pluralidad de las sanciones previstas en las normas tributarias penales.
- c) La admisión del error de hecho o derecho excusable como eximente de responsabilidad.
- d) La inversión de la carga de la prueba en cuanto a la intencionalidad de la acción antijurídica.
- e) La automaticidad en la aplicación de las sanciones admitidas en la legislación boliviana y de otros países, son los elementos jurídicos que sustentan el Derecho Penal Tributario.
- f) La restricción de las penas privativas de libertad y la generalización de las penas pecuniarias.
- g) Las infracciones tributarias a las normas tributarias y de las sanciones, sean pecuniarias, privativas de libertad, principales o accesorias, con las que se pretende prevenir dichas violaciones.

3.4. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones ha merecido la preocupación de la doctrina, donde los tratadistas de la materia se preguntaron si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o por el contrario, constituirían una categoría especial merecedora de tratamiento represivo particular, en otros términos, si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial que dieron a llamar derecho penal administrativo²⁴.

3.4.1. Tendencia Penalista

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

²⁴ FONROUGE, Giuliani. Ob. Cit Pág. 618

3.4.2. Tendencia Administrativista

Corriente doctrinal a favor del derecho penal administrativo y que en fecha relativamente reciente ha derivado en el llamado derecho penal económico, consideraron que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común. Cuyas ideas fundamentales son: 1) conducta administrativista es "la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal"; 2) la pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es más bien, una simple pena de orden; 3) rigen principios especiales para la culpabilidad; 4) debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativista infringida; 5) se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

3.4.3. Tendencia Autonomista

Explica la existencia de otra corriente a favor de la disciplina autónoma: el derecho penal financiero o derecho penal tributario, se limita al ilícito tributario, sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera estatal. Aparece el derecho penal tributario como disciplina autónoma, separada del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de las ciencias de las finanzas.

3.4.4. Concepción Dualista

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

3.5. Naturaleza Jurídica de la Infracción Fiscal

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

Los elementos que caracterizan el ilícito tributario, son:

a) El bien jurídico protegido

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

El bien jurídico tutelado es la actividad financiera del Estado (fiscal y extrafiscal) en materia recaudatoria, y específicamente la seguridad social en cuanto a las obligaciones respectivas a este ámbito.

Sainz de Bujanda al sostener que "la infracción tributaría es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico protegido de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena"²⁵

b) Carácter de la sanción

Cuando se trata de establecer la naturaleza del ilícito tributario, ya sea partiendo del bien jurídico protegido o de la sanción aplicable, no se puede perder de vista la finalidad de las normas cuya violación es penada por del Derecho Penal Tributario.

²⁵ GURFLNKEL DE WENDY, Lilian, ANGEL RUSSO, Eduardo. -ILICITOS TRIBUTARIOS. Tercera Edición Actualizada, Ediciones Depalma – Buenos Aires Argentina 1993 -Pág. 8

Resumiendo, cuando el ordenamiento jurídico se coloca frente a una infracción tributaria, impone a quien la comete una sanción retributiva, tendiente a castigar e intimidar al infractor. Desde este punto de vista se trata de una sanción de tipo penal.

La mayoría de los tratadistas de Derecho Tributario y Derecho Aduanero, utilizan la denominación de "infracciones", para connotar a los ilícitos tributarios y/o aduaneros.

El término "ilícito tributario", incluye a toda clase de violaciones e incumplimiento a las disposiciones que tienen relación con el Derecho Tributario.

Por lo anterior, entendemos por la naturaleza del ilícito tributario, a las violaciones que las personas obligadas al cumplimiento de las normas legales, realizan conductas consistentes en dejar de hacer lo que las disposiciones legales ordenan, hacer lo que prohíbe o no tolerar lo que preceptúa.

Al respecto se hace notar que acerca del particular se desprende, de esa exposición que la intención legislativa subyacente en la nueva ley ha sido perfeccionar la técnica respecto de la ley anterior y tipificar nuevos delitos, en virtud del *decaimiento de la conciencia tributaria de la población* y del *daño que sufren los ingresos en materia tributaria y provisional*, considerando que las penas previstas son suficientemente

disuasivas como para evitar las conductas reprimidas con medidas ejemplares.

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

3.6.1. Definición

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

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

3.6.2. Clasificación de los Ilícitos en el Código Tributario Boliviano

Los ilícitos tributarios contravienen el derecho en su conjunto, tomando generalmente como sinónimo lo ilegal, que viene a ser contrario a la ley, mientras que la contrariedad en lo ilícito se asume como un significado de antijurídico haciendo referencia al derecho en su conjunto, lo que

abarca no sólo sus leyes sino también sus principios fundamentales y normatividad en general.

La ilicitud en la conducta de la persona puede afectar a cualquier parte del conjunto de la normativa vigente, por tanto la vulneración a la normativa tributaria no es ajena a ello, donde la expresión "ilícito tributario" se debe entender como la violación al ordenamiento jurídico en el que existe la infracción tributaria tanto en el plano administrativo como en el ámbito penal; entender el concepto de Ilícito Tributario es básico para entrar a la clasificación de Ilícitos Tributarios, toda vez que es un concepto genérico donde están comprendidos en nuestra legislación los Ilícitos Aduaneros.

En ese entendido, corresponde mencionar algunas posturas de diferentes tratadistas como por ejemplo para "Carrara" la distinción entre delitos y contravenciones se basa en que las contravenciones son reprimidas por criterios de utilidad social, aunque no violan principios éticos fundamentales, sino leyes de policía. Los delitos son los que violan normas de seguridad social; para "Zanardelli" las contravenciones implican solo un peligro a la tranquilidad mientras en el delito la lesión al bien jurídico; por otra parte para "Golschmidt" las contravenciones atentan solo contra intereses administrativos, en tanto que los delitos ofenden a bienes jurídicos individuales o colectivos; finalmente para "Jiménez de Asúa" no encuentra nada sustancial que permita la diferenciación, más que cuestiones ocasionales, políticas o circunstanciales.

En menester señalar que en nuestra legislación el ilícito tributario se define como las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales tipificadas y sancionadas en la Ley No. 2492 (CTB); donde los ilícitos tributarios se clasifican como **contravenciones y delitos**, es decir, nuestra legislación incluye para los delitos tributarios aduaneros como para las contravenciones aduaneras la violación al ordenamiento jurídico vigente.

Por lo anterior se tiene que la distinción entre delitos y contravenciones aduaneras en Bolivia se basan en la gravedad del hecho ilícito que da lugar a una graduación diferente de las penas en uno u otro caso, considerándose a las contravenciones como infracciones menores o pequeños; en ese entendido, los delitos son sancionados con el comiso definitivo de la mercancía además de una pena privativa de libertad que se encuentra regulada bajo las normas generales de la Ley N° 1768 Código Penal (CP), la Ley N° 2492 (CTB) para la tipificación específica de las conductas de los individuos y el procedimiento sancionador la Ley N° 1970 Código de Procedimiento Penal (CPP).

Por otra parte las contravenciones aduaneras en Bolivia se encuentran reguladas bajo un procedimiento administrativo sumario determinado por la Ley No. 2492 (CTB), el Decreto Supremo N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), asimismo se sujeta a los principios del Derecho Administrativos y solo a falta de disposición expresa se aplican supletoriamente las normas de la Ley N° 2341 (LPA) y del

Decreto Supremo N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

De acuerdo a los Artículos 148, Segunda Parte, 160 del Código Tributario Boliviano, los ilícitos tributarios se clasifican en:

I. Contravenciones:

- a) Omisión de inscripción en los registros tributarios.
- b) No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente.
- c) Omisión de pago.
- d) Contrabando, cuando se refiera al último párrafo del Art. 181 C.T.B.
- e) Incumplimiento de otros deberes formales.
- f) Las establecidas en leyes especiales

Clases de Sanciones

Cada conducta contravenida será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

- 1) Multa
- 2) Clausura
- 3) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;
- 4) Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años
- 5) Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado;
- 6) Suspensión temporal de actividades

2. Delitos:

- a) Defraudación tributaria.
- b) Defraudación aduanera.
- c) Instigación pública a no pagar tributos.
- d) Violación de precintos y otros controles tributarios.
- e) Contrabando.
- f) Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

De la comisión de un delito tributario surgen responsabilidades: una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de las penas o medidas de seguridad correspondientes; y una responsabilidad civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes.

3.6.3. Concepto de Ilícito Tributario Aduanero

Como podemos apreciar la Ley No. 2492 (CTB), engloba dentro de los ilícitos tributarios a los aduaneros, en ese entendido, haciendo un análisis retrospectivo de la interpretación del ilícito tributario las Terceras Jornadas de Derecho Tributario (San Pablo Brasil 1962) declararon que *“para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios del derecho tributario y en su defecto a los principios generales del derecho en materia punitiva”*.

El ilícito tributario aduanero dentro del Derecho Penal Aduanero según Fernando Cosío Jara es definido de la siguiente forma: *“quien durante el desarrollo de una operación de comercio exterior, es decir, durante la entrada y salida de mercancías del territorio aduanero de un país incurre en una conducta contraria a la señalada en las disposiciones legales pertinentes, pone en movimiento el aparato represor del Estado que ejerce sobre él el ius imperium quien busca reestablecer el daño ocasionado”*; en ese entendido el ilícito aduanero engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito aduanero con lo cual se evita de inicio su desdoblamiento en delitos, figura propia del ámbito penal e infracciones o contravenciones administrativas.

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

La doctrina divide al Derecho Penal Aduanero en dos ramas, el Derecho Contravencional Aduanero relativo a las denominadas infracciones aduaneras y el Derecho Penal Aduanero propiamente dicho, relativo a los denominados Delitos Aduaneros donde los principios del derecho penal encuadran preferentemente, es decir, que el Derecho Penal Aduanero tiene por objeto principal la reposición del ilícito aduanero o Fraude Comercial que tiene dos objetos específicos, la sanción de las Infracciones Aduaneras y la penalización de los Delitos Aduaneros.

Por lo anterior corresponde manifestar que la Infracción Aduanera es la acción u omisión que implique la violación de las normas contempladas en las leyes aduaneras, mientras que el Delito Aduanero es toda conducta típica antijurídica y culpable involucra la violación de normas de control aduanero.

3.6.4. Delitos Aduaneros

Los delitos aduaneros son las acciones típicas, antijurídicas y culpables señaladas como tales en la Ley, que constituyen una violación de las disposiciones aduaneras esenciales para el ejercicio del control aduanero y la debida recaudación de los tributos que gravan las importaciones; asimismo en la legislación boliviana se establece que de la comisión de un delito tributario surgen dos responsabilidades una penal tributaria para la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de penas o medida de seguridad correspondientes y una responsabilidad civil para la reparación de los daños y perjuicios emergentes.

Por su parte el Parágrafo II del Artículo 149 de la Ley N° 2492 (CTB) dispone que la investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas del Código Tributario Boliviano, por otras Leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en el referido Código Tributario Boliviano; ésta clasificación de los ilícitos aduaneros se encuentra bajo la potestad jurisdiccional del Poder Judicial como órgano imparcial juzgador, el Ministerio Público como ente investigador del delito y la Administración Aduanera como víctima, en representación de los intereses del Estado.

La Ley N° 2492 (CTB) en los Artículos 178 Defraudación Aduanera, 181 Contrabando, 181 °bis Usurpación de Funciones Aduaneras, 181 °ter Sustracción de Prenda Aduanera, 181 °quater Falsificación de Documentos Aduaneros, 181 °quinqües Asociación Delictiva Aduanera, 181 °sexies Falsedad Aduanera, 181 septies° Cohecho Activo y Pasivo Aduanero, 181° octies Tráfico de Influencias en la Actividad Aduanera y 181 °nonies Contrabando de Exportaciones Agravado, tipifica los delitos aduaneros, los cuales están sometidos a la jurisdicción penal ordinaria.

3.6.5. Contrabando

Metodológicamente para ingresar al tema que se investiga debemos establecer la definición del ilícito de contrabando, para sacar la definición práctica del delito de contrabando en base a la bibliografía consultada y a la legislación comparada.

De acuerdo con el Diccionario Enciclopédico Usual del Dr. Guillermo Cabanillas "el contrabando es un delito de fraude contra la Hacienda Pública, consiste en el comercio que se hace, generalmente en forma clandestina, contra lo dispuesto en las leyes; tales como las operaciones de exportación o importación fuera de lugares habilitados al efecto, sin fiscalización de las autoridades aduaneras; y extensivamente, la elaboración clandestina de productos, para evadir los impuestos fiscales o negociar aquellos al margen legal"²⁶.

²⁶ GIULIANI, Fonrouge Carlos M. DERECHO FINANCIERO Ob. Cit Toril 3II Pág. 658

En 1996 Carlos Analbon Ramírez el delito del contrabando es: "el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudiera corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana, con arreglo a las ordenanzas o reglamentos"(Pag. 12)²⁷.

En 1996 Fernández Lalanne Pedro,²⁸ dentro de su clasificación anota al contrabando señalando que "es todo lo que se hace contraviniendo una disposición de la ley. Es el acto u omisión que tiende a sustraer mercancías y efectos de la intervención aduanera. En el contrabando, dice este autor, existe *clandestinidad, ocultamiento*. Se obra con *dolo*, furtivamente, precisamente lo que hace directa al contrabando de las defraudaciones o contravenciones, es el elemento doloso o culposo que para configurarse existe en el primero" (Pag. 822).

En 1973 Giuliani Fonrouge Carlos²⁹: en cambio al clasificar las infracciones aduaneras hace notar: "contrabando, es toda acción u omisión tendiente a impedir la intervención aduanera en operaciones de introducción o extracción de mercaderías susceptibles de inducir a error, mediante ardid, o engaño acerca del tratamiento fiscal de éstas y sobre la aplicación de normas establecidas en defensa de la economía nacional"(Pag. 658).

Se puede concluir que el contrabando es un delito de orden público, en contra de las disposiciones positivas, con el objeto de ingresar o egresar

²⁷ ANALBON Carlos "DERECHO PENAL PROCESAL CHILENO" 1996, PAG. 12 google.com

²⁸ FERNÁNDEZ, Lalanne Pedro DERECHO ADUANERO Editorial Depalna Buenos Aires 1966 Pág. 822/901

²⁹ GIULIANI Fonrouge Carlos M DERECHO FINANCIERO ob. Cit. Tomo II Pág. 658

mercadería de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre la misma, que consiste en la internación de mercancías extranjeras a territorio nacional, o salida de mercancías nacionales en forma clandestina, burlando el control y fiscalización aduanera, por vías y horas no habilitadas y sin el respaldo de la documentación exigida por ley.

Asimismo, se considera delito de contrabando, a la tenencia, circulación y comercialización de mercancías, sujetas a control fiscal aduanero, sin la documentación que acredite su legal procedencia.

Los delitos de contrabando están sancionados por leyes especiales.

3.6.5.1. Elementos del Contrabando

De acuerdo a los principios del Derecho Aduanero³⁰ y del Derecho Penal, para la configuración y tipificación del delito de contrabando, deben concurrir cuatro elementos necesarios:

a) La Acción

Consiste en un hecho material positivo o negativo, realizado por un individuo.³¹

³⁰ GARCÍA, Vizcaíno Catalina DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit Torno II Pág. 326 señala que para que una persona pueda ser sancionada por un ilícito tributario (delito o infracción), su conducta (acción) debe ser típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura penal. El tipo penal contiene elementos objetivos y subjetivos, de modo tal que si uno de ellos no se configura en la especie, ninguna pena puede ser aplicada porque lo veda el principio de legalidad

³¹ Idem Pag. 328 anota lo siguiente: los *ilícitos formales* son aquellos cometidos con la simple acción (comisiva u omisiva) del hombre. Para la configuración de los ilícitos materiales es indispensable; un

La acción humana en la comisión de un delito conlleva tres instancias: voluntariedad, actuación o resultado. Binding en su teoría de la acción, nos dice que "el hombre causa una variación cuando desencadena un movimiento en la dirección de su fin y logra acrecentar ese movimiento de tal modo que supera los obstáculos que le oponen" (citado por Soler)³²

Por lo tanto, el contrabando es la acción humana dispuesta para cometer un acto, que realiza una persona a los fines de obtener un resultado, y comete todos los actos preliminares suficientes para obtener ese fin que persigue y el que en definitiva realiza, a través de los hechos que efectivamente ocasiona.

b) Omisión

Significa no realizar una acción que normalmente no debiera cometerse, así mismo, tomando en cuenta que existe la omisión simple, la cual no es aplicable al caso de contrabando, pues no existe voluntad, intencionalidad, de cometer el delito además que debe observarse un resultado o cambio en el mundo exterior. Entonces para referirnos al caso de contrabando debe existir una comisión por omisión, cuyo elemento fundamental es la intencionalidad, una vez existiendo intencionalidad, existe el delito de contrabando.

resultado posterior a fin de que se los considere configurados. Lo dicho no significa prescindir de la consideración de los elementos subjetivos

³² TOSI, Jorge Luis – Derecho Penal Aduanero OB. Cit. – Pág. 12

Un claro ejemplo de omisión en el contrabando es no informar al servicio aduanero el lugar irregular en donde se porta la mercadería, pero siempre teniendo en cuenta que esa omisión debió ser con la intención de evitar el control, y no por simple olvido. De esa forma, la omisión tendrá relación directa con el acto de ocultar la mercadería en lugar indebido y no habitual, demostrándose así la intención de cometer el hecho.

c) Impedir o Dificultar

Es el objetivo para el que se produce la acción u omisión del comitente. Es así que impedir significa evitar el control correspondiente, y de esta forma, se quita el mismo en manera total, en tanto que dificultar es hacer más ardua esa función con la intención de confundir al servicio en el control que debe ejercer sobre la mercadería que se pretende introducir o extraer del territorio aduanero. Entonces, de la simple lectura, entendemos la diversa acción del comitente, que en el primer caso extrae totalmente la mercadería al control aduanero, evitando su percepción por completo, como es ocultar aquella en lugares no habituales de portación. Y el segundo comete la acción de confundir al servicio, a los fines se considera la mercadería, de manera diversa a la que realmente corresponda ³³.

³³ Ídem Pág. 13

d) Ardid o Engaño

Ardid significa, cualquier creación del infractor para producir el error en el servicio aduanero, el engaño es mostrar una situación diversa a la real; así mismo se puede concluir que el engaño es uno de los tantos ardidés que podrá utilizar el interesado para lograr su objetivo.

Entonces, se debe tener en cuenta para calificar la acción de ardid o engaño, que exista la suficiente idoneidad para inducir a error al servicio aduanero (ejercerse directamente sobre las personas que forman parte del servicio aduanero) pues una simple mentira, podrá llegar a catalogarse quizá como una infracción, pero no se llegará a tipificar de contrabando.

e) Control

La función del control del Servicio Aduanero recae sobre las importaciones y exportaciones. Aclaremos que la importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero y exportación es la extracción de cualquier mercancía de un territorio aduanero.

f) La Antijuridicidad

Consiste en que las acciones deben ser típicas, tal como la ley las describe y delimita, consiste en una abstracta relación de

contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial".³⁴

Welzel a su vez expresa que la antijuridicidad es la "contradicción de la realización del tipo de una norma prohibitiva con el ordenamiento jurídico en su conjunto"

g) La Imputabilidad

Consiste en que la persona debe reunir condiciones que el derecho fija, para responder penalmente por un hecho.

"La imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente de su acción; ha de distinguirse este concepto del de imputar, que alude a la atribución de hecho a un sujeto³⁵ .

En 1969 Jarach Dino señala que la imputabilidad, en el derecho tributario penal, no está regida por los principios y las normas del derecho penal criminal (Pag. 330)³⁶. Entendemos que esto es cierto con relación al derecho tributario infraccional en la medida en que haya disposiciones y principios en contrario, pero que en lo atinente a los delitos tributarios sancionados con penas privativas

³⁴ GARCÍA, Vizcaino Catalina DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit. Tomo II Pág. 330

³⁵ Ídem Pág. 331

³⁶ JARACH, Diño CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO Ob. Cit. Tomo II Pag. 423

de libertad corresponde aplicar los principios y las normas del "derecho penal criminal"

h) La Culpabilidad

Consiste en que no hay pena sin culpa, ya que esta toma el hecho del hombre, una manifestación de su conducta.

Esta no sólo tiene un componente psicológico, sino también uno valorativo y, por tanto, depende principalmente de la exigibilidad de la conducta a los sujetos por el ordenamiento jurídico. El reproche sólo es posible cuando el hecho le es desaprobado al autor, y esto será sobre la base de una valoración³⁷.

En consecuencia, el delito de contrabando exige la concurrencia de la acción del agente, es decir la voluntad de incurrir en determinada conducta punible, la propia y real ejecución del hecho, que consiste en internar al país mercancías en forma clandestina, por vías no habilitadas, sin la documentación exigida por ley y burlando el control - fiscal de los funcionarios de la aduana nacional.

í) Bien Jurídico Tutelado

Es aquél que se protege al tipificar un hecho como delito. Debemos entonces enfatizar que en el control del servicio

³⁷ JARACH, Dino CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO ob. Cit. Tomo I Pág. 423

aduanero se realizan dos funciones que son el control de la importación y de la exportación, las cuales se configuran a favor del mismo, siendo que estas funciones las realizan a nombre del Estado, al ser esa Administración de uno de los organismos del Estado. En consecuencia el bien jurídico tutelado serán las funciones del Estado y su transgresión irá en desmedro de las mismas.

j) Sustracción al Control

Los métodos utilizados para la comisión serán:

- 1) Horas no habilitadas siendo que en oportunidades se establecen horarios administrativos de atención al público, el contrabando se realiza durante horas no autorizadas, y ese hecho conlleva a la comisión de dicho delito, existiendo también excepciones como es el caso de atención al público durante las veinticuatro horas del día, precautelando éste método de comisión;
- 2) Lugares no habilitados, el resguardo aduanero se fija en determinados puntos autorizados del territorio, el cual opera sus funciones desde los mismos, la utilización de lugares no habilitados para la importación y la exportación determina la comisión de contrabando. Siempre saldando las excepciones que se pueden dar en razón de causas climáticas (nieve en la cordillera, inundaciones, etc.) o físicas externas al interesado (caída de puentes, corte de caminos, etc.), o a pedido del

interesado se deberá realizar su operación por resguardos alternativos, ya sea de la misma a aduana jurisdiccional o de otras;

3) Desvío de rutas señaladas, las rutas señaladas ocurre en el caso de los medios de transporte terrestres, en los que al existir tránsito de una aduana a otra, ya sea de ingreso o egreso de mercadería determinará por escrito la ruta a recorrer ciudades por donde pasará, hasta llegar a la aduana de destino, en el caso de transporte aéreo o marítimo se determina la ruta directa hacia la aduana de destino, más al tratarse de se aduanas mediterráneas que no se encuentran en fronteras los medios de transporte deberán solicitar la autorización de la autoridad correspondiente, marítima o aérea para su circulación por el mar y ríos territoriales o espacio aéreo nacional;

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

3.7. El contrabando en el Estado Plurinacional de Bolivia

La comisión de este ilícito en nuestro país se produce con el objeto de ingresar o egresar mercadería de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre la misma

dicha actividad ilícita es en forma clandestina, burlando el control y fiscalización aduanera por vías y horas no habilitadas y sin el respaldo de la documentación exigida por ley, aprovechando que la Aduana Nacional no cuenta con sistemas de control en todo el territorio, los suficientes recursos humanos (Control Operativo Aduanero) son insuficientes como para realizar el control en las fronteras.

De la revisión de nuestra codificación en el ámbito aduanero, se tiene que este ilícito aduanero, se encontraba tipificado como delito aduanero Art. 166 Ley General de Aduanas No. 1990 de 28 07-99 estableciéndose la sanción penal en el Art. 167 de la citada Ley sancionando con privación de libertad de un (1) mes a seis (6) años, el decomiso de las mercancías y otras sanciones accesorias. Estos dos artículos fueron derogadas por las Disposiciones Finales-Décima. Primera del Código Tributario Boliviano, Ley 2492 de 02-08-03.

Es así que el Artículo 181 del Código Tributario Boliviano tipifica al contrabando de la siguiente manera:

"Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación:

- a)** Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía.

- b)** Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.
- c)** Realizar trasbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria mas próxima.
- d)** El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria.
- e)** El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas.
- f)** El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.
- g)** La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

El contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros.

Las sanciones aplicables en sentencia por el Tribunal de Sentencia en materia tributaria, son:

I. Privación de libertad de cinco (5) a diez (10) años, cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía decomisada sea superior a UFV 200.000 (Doscientas Mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda).

II. Comiso de mercancías. Cuando las mercancías no puedan ser objeto de comiso, la sanción económica consistirá en el pago de una multa igual a cien por ciento (100%) del valor de las mercancías objeto de contrabando.

III. Comiso de los medios o unidades de transporte o cualquier otro instrumento que hubiera servido para el contrabando, excepto de aquellos sobre los cuales el Estado tenga participación, en cuyo caso los servidores públicos estarán sujetos a la responsabilidad penal establecida en la presente Ley, sin perjuicio de las responsabilidades de la Ley 1178. Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía sea igual o menor a UFV's 200.000 (Doscientas Mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), se aplicará la multa del cincuenta por ciento (50%) del valor de la mercancía en sustitución del comiso del medio o unidad de transporte.

Cuando las empresas de transporte aéreo o férreo autorizadas por la Administración Tributaria para el transporte de carga utilicen sus medios y unidades de transporte para cometer delito de Contrabando, se aplicará al transportador internacional una multa equivalente al cien por ciento (100%) del

valor de la mercancía decomisada en sustitución de la sanción de comiso del medio de transporte. Si la unidad o medio de transporte no tuviere autorización de la Administración Tributaria para transporte internacional de carga o fuere objeto de contrabando, se le aplicará la sanción de comiso definitivo.

IV. Se aplicará la sanción accesoria de inhabilitación especial, sólo en los casos de contrabando sancionados con pena privativa de libertad.

V. Quienes importen mercancías con respaldo parcial, serán procesados por el delito de contrabando por el total de las mismas.

Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV 200.000 (Doscientas Mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código.

3.8. El ilícito de contrabando en la legislación Mexicana

La regulación del contrabando como delito sancionado con pena corporal, esta regulado en el Código Fiscal de la Federación de México. De donde se colige que el Código Fiscal está considerad como una Ley Especial, de conformidad a lo dispuesto por el Art. 6 del Código Penal para el Distrito Federal, que permite que algunas le leyes regulen conductas antijurídicas.

Por tanto el "TÍTULO IV, CAPÍTULO II DEL CÓDIGO FISCAL, tipifica el contrabando entre los delitos denominados fiscales.

Para proceder penalmente con el delito del contrabando, será necesario que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público previamente declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicios y deberá formular la querrela correspondiente.

La sanción por el delito de contrabando, es la pena corporal de tres meses a seis años si el monto de los impuestos omitidos no excede N\$ 1 30.000.00 pesos.

La misma pena se aplicará para quienes no declaren ante la aduana cuando entre al país, que llevan consigo cantidades superiores a los N\$ 60.000.00 pesos.

3.9. El ilícito de contrabando en la legislación Panameña

En la República de Panamá el delito de contrabando esta regido por el Código Fiscal de la República de Panamá. Este Código en lo concerniente a la represión del "Delito de Contrabando" generado por el trafico de mercancías corrientes, la Administración Aduanera utiliza procedimientos convencionales, aplicando dispositivos tales como:

- a) El patrullaje y vigilancia de las áreas sensibles como los puertos, aeropuertos, fronteras, zonas libres y carreteras.

- b)** Inspección de barcos, aviones o vehículos en los puertos, aeropuertos y fronteras
- c)** Allanamiento, decomisos, registros, cateo y determinaciones cuando se amerite
- d)** Operaciones especiales

La ley establece que los ilícitos aduaneros de contrabando y defraudación, serán conocidos y decididos en primera instancia por la Administración Regional de Aduana respectiva; y en segunda instancia por la Comisión de Apelación Aduanera y cuando se instale, por el Tribunal Penal Tributario.

El Contrabando y la defraudación aduanera se sancionan:

- a)** Con multa de una (1) a cinco (5) veces el valor de la mercancía objeto del ilícito.
- b)** Con multa de dos (2) a cinco (5) veces el valor de la mercancía, además de prisión de uno (1) a tres (3) años, si fuere reincidente.
- c)** Los cómplices y encubridores, sufren la mitad de las penas.

3.10. El delito del contrabando en la legislación Peruana

En el Perú el delito del contrabando está regulado por la Ley General de Aduanas; en la que "el delito del contrabando, es una infracción administrativa sujeto a la incautación de las mercancías, cuando se detecte su ingreso o salida por horas y lugares no autorizados.

3.11. Análisis de la legislación comparada.

De análisis de la legislaciones referidas se evidencia que si bien existen diferentes tendencias en clasificar el ilícito de contrabando como contravención y/o delito, sin embargo en el Estado Plurinacional de Bolivia, éste ilícito tiene su particularidad propia, en cuanto a la tipificación de la conducta respecto a la cuantía (contravención y delito) y la calificación de la conducta que hacen que el ordenamiento jurídico boliviano posea una identidad única que si bien podría asemejarse a otra legislación latinoamericana, ésta goza de sus elementos propios que la distinguen de las demás.

En ese sentido, en cuanto a la tipicidad respecto a la cuantía de los tributos omitidos para que se configure el ilícito de contrabando el Último Párrafo del Artículo 181 de la Ley No. 2492 (CTB) determina que para que se configure como contravención los tributos omitidos no deben superar los 200.000 UFV (Unidades de Fomento a la Vivienda) y en el caso de superar dicho monto se tipifica como delito.

Por otra parte, en cuanto a la calificación de la conducta en sujeción al principio de legalidad y/o reserva de Ley previsto en el Artículo 6, Parágrafo I del

Numeral 6 de la Ley No. 2492 (CTB) que determina solo la Ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones, es un aspecto legal que para la calificación de la conducta del ilícito de contrabando el Artículo 181 del mismo cuerpo legal prevé, en virtud a que en sus Incisos a) al g) determina y detalla todos los tipos de conducta en los cuales se podría adecuar el actuar ilegal de los personas dentro del territorio aduanero boliviano, situación por la cual se evidencia con toda claridad que la legislación boliviana es clara y concreta en la tipificación de la conducta sobre el ilícito de contrabando; en ese sentido corresponde demostrar lo señalado en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1
Comparación de la legislación comparada

Bolivia	México	Panamá	Perú	Observaciones
El Contrabando se divide en contravenciones y delitos 200. UFV	El Contrabando se divide en contravenciones y delitos 60.000 N\$	El Contrabando se divide en contravenciones y delitos no se verifico monto determinado	El Contrabando se divide en contravenciones y delitos no se verifico monto determinado	Contravenciones y delitos de acuerdo al monto de los tributos omitidos
Decomiso de mercancía – no existe sanción en sustitución del decomiso de la mercancía	Decomiso de mercancía	Tres meses a seis años	Decomiso de mercancía – no existe sanción en sustitución del decomiso de la mercancía	No existe devolución de la mercancía
Penas privativas de libertad de 5 a 10 años	Tres meses a seis años	- Multa de 1 a 5 veces del valor de la mercancía - Multas de 2 a 5 veces del valor de la mercancía, además de prisión de uno a tres años si fuera reincidente	Penas privativas de libertad	En Bolivia la pena privativa de libertar es más drástica no existen sanciones pecuniarias por la comisión del ilícito de contrabando; en Panamá existe una multa en sustitución del decomiso de la mercancía

3.12. Contravenciones Aduaneras

Las contravenciones aduaneras en el convenio de Kyoto se las denomina como “Infracción Aduanera” que vienen a ser una violación de la legislación aduanera; en nuestra legislación de acuerdo al convenio de Kyoto el Artículo 165 bis de la Ley N° 2492 (CTB) determina que comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la Ley General de Aduanas y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros.

El Parágrafo I del Artículo 149 de la Ley N° 2492 (CTB) prevé que para las contravenciones aduaneras el procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por normas del Código Tributario Boliviano, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimiento Administrativo; donde la Administración Aduanera es la autoridad competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria de conformidad con el Artículo 166 de la Ley N° 2492 (CTB); en ese contexto legal una vez que la Administración Aduanera, se pronuncia con la Resolución ya sea Administrativa, Sancionatoria y/o Determinativa, los administrados tienen el derecho de recurrir en Recurso de Alzada, Jerárquico ante la Autoridad de Impugnación Tributaria de conformidad con los Artículos 143 y 144 de la Ley N° 2492 (CTB) y ante la Corte Suprema de Justicia con el Proceso Contencioso Administrativo.

3.12.1. Elementos de las Contravenciones Aduaneras

Los elementos constitutivos de las contravenciones aduaneras como ya dijimos son: el infractor, la acción contraventora, el objeto material y la sanción.

a) Infractor

El infractor es la persona natural o jurídica que realiza una acción o incurre en un supuesto que constituye contravención aduanera en la Ley, la responsabilidad que se le atribuye debe ser objetiva, es decir, que no se analiza su intencionalidad sino exclusivamente la autoría, en algunos casos específicos en razón de su participación como por ejemplo el Transportista en el tránsito que genera para el transporte de determinada mercancía; el Despachante de Aduanas, en las operaciones de comercio exterior en las que participa por cuenta de su comitente y el consignatario de la mercancía como actor fundamental de la importación de bienes y servicios a territorio aduanero nacional.

b) La Acción Infractora

La acción infractora puede constituirse en un hacer o en una omisión, que implica el incumplimiento de una obligación legal o la vulneración de una prohibición o restricción, vinculada al comercio de mercancías sometida a control, verificación y fiscalización de la Administración Aduanera.

c) El Objeto Material

El objeto material de la infracción está relacionado a las mercancías que ingresan o salen de territorio aduanero nacional que esta sujeta a variación en cuanto a cantidad (faltante) o no declarada (en demasía), que una vez identificada por la Administración Aduanera puede ser objeto de comiso o multas con un previo proceso administrativo que declare firme la infracción.

d) La sanción

Las sanciones administrativas son medidas de castigo para el administrado como consecuencia de su conducta ilegal, que impone la Administración Aduanera por haber vulnerado el ordenamiento jurídico; la finalidad de la sanción es exclusivamente preventiva, puesto que su aplicación tiene por objeto que los sujetos pasivos se abstengan de vulnerar las normas administrativas, reforzando su cumplimiento; en ese entendido constituye una obligación de la Administración Aduanera aplicar las sanciones correctamente a los contraventores, precautelando los derechos y garantías constitucionales referidas al debido proceso.

Un elemento fundamental de la sanción es que debe sustentarse en un acto administrativo realizado por la Administración Aduanera, a través de un proceso sancionador previo que otorgue las garantías correspondientes al infractor, para que pueda asumir una defensa oportuna y ecuánime.

3.12.2. Clases de Sanciones

a) Sanciones Personales

Las sanciones administrativas pueden ser personales cuando implican la suspensión o restricción de un derecho o de una autorización en contra del sujeto pasivo.

b) Sanciones Reales

Las sanciones pueden ser reales cuando afectan al patrimonio del infractor, con la sanción económica que en la legislación boliviana es expresada en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) o del comiso de la mercancía, para su posterior remate o destrucción.

3.12.3. Clases de Infracciones

En materia aduanera las infracciones pueden clasificarse, por su naturaleza, por la vía procedimental y por la naturaleza de la sanción.

3.12.3.1. Por su Naturaleza

Se clasifican en:

a) Infracciones administrativas independientes de la obligación tributaria

Son infracciones que se traducen como acciones u omisiones que no afectan a ninguno de los elementos de la obligación tributaria tales como el nacimiento de la misma como ser la determinación de los sujetos pasivo y activo, la base imponible, tasa alícuota, cálculo de los tributos, las exoneraciones, las suspensiones, la

garantía aduanera, así como cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de los tributos. Dentro de este tipo de infracciones entran las sanciones administrativas a los Agentes Despachantes de Aduana ligadas a su participación en las operaciones de comercio exterior en las que intervienen y otras aplicadas por la Administración Aduanera en aplicación a otros dispositivos distintos al Código Tributario Boliviano (CTB) y la propia Ley General de Aduanas (LGA).

Dentro de esta clasificación de contravenciones se encuentra las contravenciones aduaneras tipificadas en el Artículo 165 bis de la Ley No. 2492 (CTB) - entre otros – los errores de transcripción en declaraciones aduaneras que no desnaturalicen la precisión de aforo de las mercancías o liquidación de los tributos aduaneros; la cita de disposiciones legales no pertinentes, cuando ello no desvirtúe un pago menor de tributos aduaneros; el vencimiento de plazos registrados en aduana; el cambio de destino de una mercancía que se encuentre en territorio aduanero nacional siempre que esta haya sido entregada a una administración aduanera por el transportista internacional, diferente a la consignada como aduana de destino en el manifiesto internacional de carga o la declaración de tránsito aduanero; y la resistencia a órdenes e instrucciones emitidas por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera, a los transportistas internacionales de mercancías y consignatarios de las mismas y a operadores de comercio exterior.

Dentro de este tipo de clasificación de contravenciones, corresponde señalar que la Aduana Nacional de Bolivia tiene la atribución de dictar Normas Reglamentarias Administrativas (Resoluciones de Directorio) para cumplir las funciones de competencia y facultades que le asigna la Ley, de conformidad con los Artículos 64 de la Ley No. 2492 (CTB) 37 Inciso e) de la Ley N° 1990 (LGA) y 33 Inciso a) del Reglamento a la Ley General de Aduanas; en ese entendido es que el Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia dictó la Resolución de Directorio N° RD 01-012-07, de 4 de octubre de 2007 que Aprueba el Anexo de Clasificación de Contravenciones Aduaneras y Graduación de Sanciones y la Resolución de Directorio N° RD 01-017-09, de 24 de septiembre de 2009 que Aprueba la Actualización y Modificación del Anexo de Clasificación de Contravenciones y Graduación de Sanciones Aprobado mediante la RD 01-012-07, donde la Aduana Nacional de Bolivia determina los montos específicos a cada tipo de contravención aduanera tipificada en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) que van desde 50.- UFV hasta 5.000.-UFV, de conformidad con el Inciso a) del Artículo 165 ter de la Ley N° 2492 (CTB).

b) Infracción tributaria

Es toda acción u omisión que afectan algunos de los elementos de la obligación tributaria, se entiende que en esta clasificación

ingresan todas las sanciones cometidas en el desarrollo de todos los regímenes aduaneros e inclusive en la etapa de manifiestos y en el caso de contravención aduanera de contrabando en la medida que directa o indirectamente se vinculan al nacimiento o determinación de obligaciones tributarias, dentro esta clasificación se encuentra la contravención de omisión de pago establecida en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB).

3.12.3.2. Por la Vía Procedimental

Se encuentra ligado a las infracciones de naturaleza tributaria que por lo general se rigen por los procedimientos especiales establecidos en la Ley N° 2492 (CTB) que en caso de vacíos legales se aplica supletoriamente la Ley N° 2341 (LPA) y el Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), dentro de esta clasificación se encuentra la contravención aduanera de contrabando tipificado en el Artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB) que como requisito indispensable para que se configure la contravención aduanera los tributos omitidos no deben superar los 50.000 UFV, en ese entendido tiene un procedimiento específico y exclusivo en cuanto a su notificación y la presentación de pruebas de descargo que se encuentra establecido en los Artículos 90 Segundo Párrafo, 98 Segundo Párrafo y 99 Parágrafo II de la referida Ley N° 2492 (CTB); donde se dispone que para la contravención aduanera de contrabando la notificación con el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria deben ser notificadas en Secretaría de la Administración Aduanera los días miércoles y que

el plazo para la presentación de descargos al Acta de Intervención Contravencional será de tres (3) días hábiles a partir de su legal notificación

Es necesario aclarar en la legislación boliviana el ilícito de contrabando tiene una peculiaridad para que se clasifique como contravención o delito, toda vez que el Artículo 181 de la Ley 2492 (CTB), establece que comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas en los Incisos a) al g); asimismo en el Último Párrafo del referido Artículo señala que cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a 200.000 UFV (Doscientos Mil Unidades de Fomento a la Vivienda) para que la conducta sea considerada contravención tributaria aduanera de contrabando a efecto de aplicarse el procedimiento contravencional previsto en la referida Ley N° 2492 (CTB).

3.12.3.3. Por la naturaleza de la Sanción

Las infracciones se clasifican según la sanción que aplica sea multa, comiso, suspensión cancelación e inhabilitación; en ese contexto entra la contravención aduanera de incumplimiento de plazos o formalidades establecidas para la renovación o sustitución de garantías aduaneras de funcionamiento, en contra del Despachante de Aduanas u operador de comercio exterior autorizado, que sanciona con la suspensión de actividades hasta la renovación o sustitución de la garantía.

3.13. Calificación de la Conducta en los Ilícitos Aduaneros

3.13.1. Definición

La calificación de la conducta de los ilícitos aduaneros resulta de la vulneración a las normas aduaneras por parte de los individuos tanto en los delitos como en las contravenciones, donde el juzgador tiene la obligación de precisar a que tipo legal se adecua la conducta del sujeto pasivo procesado; asimismo se entiende por calificación de la conducta al cargo que se le atribuye al procesado por vulnerar con su conducta hechos sancionables previstos en la normativa aduanera vigente.

En nuestra legislación el procedimiento para sancionar contravenciones tributarias de manera general se encuentra previsto en el Parágrafo I del Artículo 168 de la Ley No. 2492 (CTB), que dispone que *“siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria **mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención**”*, es decir, se establece de manera general que tanto en el Auto Inicial de Sumario Contravencional, la Vista de Cargo y el Acta de Intervención por Contrabando Contravencional como actos administrativos que inician el proceso sancionador deben contar con una calificación de la conducta que la Administración Aduanera pretenda atribuir al contraventor, con la finalidad de no vulnerar el debido proceso y el derecho a la defensa del contraventor, toda vez que desde el inicio del proceso administrativo

tiene el derecho a saber los motivos por los cuales se le inició el proceso y a que tipo contravencional previsto en la Ley se adecua su conducta, para efecto de que pueda asumir defensa y desvirtuar los cargos que la Administración Aduanera pretende atribuirle.

Asimismo el Parágrafo II del Artículo 99 de la Ley No. 2492 (CTB), que determina que a la letra dispone que: *“La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos: Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, **la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones**, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. **La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales**, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, **viciará de nulidad la Resolución Determinativa**”*; en consecuencia con el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), el cual prevé que la Resolución Determinativa debe consignar los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 99 de la Ley No. 2492 (CTB) y que en el ámbito aduanero, los fundamentos de hecho y de derecho contemplarán una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones legales aplicables al caso; en ese contexto normativo se advierte que nuestra legislación reconoce que los actos administrativos que inicien y/o concluyan un proceso sancionador deben contener la una calificación de la conducta del infractor caso contrario dicho acto está viciado de nulidad. Cabe aclarar que para los efectos de verificar los elementos que deben tener las Resoluciones emitidas por la

Administración Aduanera se toma en cuenta los elementos de la Resolución Determinativa de manera general.

MARCO PRÁCTICO DE LA INVESTIGACIÓN

Capítulo IV Promulgación del Decreto Supremo No. 0708 de 24 de noviembre de 2010 que reglamenta a la Ley No. 037 de 10 de agosto de 2010.

4.1. Antecedentes

Teniendo en cuenta que la Ley N° 037, de 10 de agosto de 2010, modificó el Código Tributario Boliviano y la Ley General de Aduanas, con relación al régimen de delitos y sus procedimientos y las sanciones aplicables a los delitos aduaneros, el Supremo Gobierno Nacional determinó una reglamentación a través del Decreto Supremo No. 0708 de 24 de noviembre de 2010, para el control, verificación y fiscalización de las mercancías que circulan interprovincialmente e interdepartamentalmente dentro del territorio aduanero nacional concretamente en el Art. 2 del referido Decreto Supremo de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 2.- (TRASLADO INTERNO DE MERCANCIAS)

I. El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación.

Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la

Unidad de Control Operativo Aduanero.³⁸ (Las negrillas y el subrayado es nuestro).

De lo anterior, teniendo en cuenta los elementos del ilícito de contrabando son la acción, la omisión, impedir o dificultar, ardid o engaño, control, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad, el bien jurídico protegido y la sustracción al control, se evidencia que éstos elementos no se constituyen al momento de tipificar la conducta como contravención aduanera de contrabando de un sujeto pasivo que haya comprado su mercancía en territorio aduanero nacional al amparo de una factura de compra en el mercado interno, puesto que el bien jurídico protegido por el Artículo 181 de la Ley No. 2492 es el ingreso y salida de mercancías de territorio nacional sin la documentación aduanera que ampare su legal importación, que la mercancía no se haya sometido a control aduanero, que no haya sido sometida a un régimen aduanero que lo permita, que se encuentre circulando por rutas y horarios no habilitados; en ese entendido la lógica del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 no resulta congruente puesto que el comerciante que compra su mercancía en territorio aduanero nacional al amparo de una factura de compra en el mercado interno de ninguna manera adecúa su conducta a la comisión de la contravención aduanera en contrabando y/o delito de contrabando, toda vez que quien está llamado a demostrar la legal importación de la mercancía extranjera es el importador.

³⁸ Decreto Supremo No 0708 de 24 de noviembre de 2010

4.2. Procedimiento Sancionatorio por Contravención Aduanera de Contrabando.

De la revisión de la normativa boliviana tenemos que el Artículo 181 de la Ley N^o 2492 (CTB) determina que para que el ilícito de contrabando se califique como contravención aduanera de contrabando los tributos omitidos no tienen que superar las 200.000 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV); en ese entendido, si un comerciante que adquirió su mercancía en territorio aduanero nacional y la hizo circular por vías interdepartamentales y/o interprovinciales sin haberla enviado con la respectiva factura de compra en el mercado interno, ésta es susceptible de ser decomisado por los funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) y una vez ingresada a recinto aduanero a través de un Acta de Intervención, es decir iniciado el proceso contravencional por contrabando el único documento que surte efectos legales para que la mercancía sea devuelta es la Declaración Única de Importación (DUI), bajo la lógica del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, en virtud a que en el momento del operativo no presentó la factura de compra en el mercado interno, toda vez que limita la presentación de la factura de compra en el mercado interno a un determinado momento que es el operativo.

De lo anterior, corresponde precisar que el proceso por contravención aduanera de contrabando se origina con el comiso de la mercancía en un operativo llevado por funcionarios del COA e inicia con la notificación del Acta de Intervención en Secretaría de la Administración Aduanera competente, la cual otorga el plazo de tres (3) días al sujeto pasivo para la presentación de descargos, para posteriormente con o sin la presentación de

descargos se emita la Resolución Sancionatoria de conformidad con los Artículos 90 Segundo Párrafo, 96 Parágrafo II, 98 Segundo Párrafo, 99 Parágrafo II, 168 de la Ley No. 2492 (CTB), 19 y 66 del Decreto Supremo No. 27310 (RCTB).

En ese entendido resulta necesario hacer un análisis legal a la normativa tributaria – aduanera vigente de la siguiente manera:

Ley No. 2492 (CTB).

“ARTICULO 96° (Vista de Cargo o Acta de Intervención).

I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo.

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.” (las negrillas y el subrayado son nuestros).

“ARTICULO 99° (Resolución Determinativa).

I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para Contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aún cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria.

En caso que la Administración Tributaria no dictara Resolución Determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución.

*II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración **deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre***

y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

III. La Resolución Determinativa tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria.” (las negrillas y el subrayado son nuestros).

“ARTICULO 168° (Sumario Contravencional).

*I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la **Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención.** Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.*

II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, sin que se hayan aportado pruebas, o compulsadas las mismas, la

Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en el plazo de los veinte (20) días siguientes. Dicha Resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III de este Código.

*III. Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario. (...)*³⁹(las negrillas y el subrayado son nuestros).

Decreto Supremo No. 27310 (RCTB)

“ARTICULO 19.- (RESOLUCION DETERMINATIVA). La Resolución Determinativa deberá consignar los requisitos mínimos establecidos en el artículo 99° de la Ley N° 2492 (...).”

“ARTICULO 66.- (ACTA DE INTERVENCION). El Acta de Intervención por contravención de contrabando deberá contener los siguientes requisitos esenciales:

- a) Número del Acta de Intervención.*
- b) Fecha.*
- c) Relación circunstanciada de los hechos.*
- d) **Identificación de los presuntos responsables, cuando corresponda.***
- e) Descripción de la mercancía y de los instrumentos decomisados.*

³⁹Ley No. 2492 (CTB), de 2-08-2003

- f) *Valoración preliminar de la mercancía decomisada y liquidación previa de los tributos.*
- g) *Disposición de monetización inmediata de las mercancías.*
- h) *Firma, nombre y cargo de los funcionarios intervinientes.*⁴⁰ (las negrillas y el subrayado son nuestros)

Por lo anterior se evidencia que la normativa aplicable a la materia determina que tanto el Acta de Intervención como la Resolución Determinativa (denominada en los procesos de contrabando como Resolución Sancionatoria) deben identificar como requisito esencial al autor de la contravención y en el caso de la Administración Aduanera omite dicho requisito los actos administrativos referidos estarán viciados de nulidad, en ese entendido teniendo en cuenta que resulta totalmente inviable que a través del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, se pretenda atribuir la comisión de la contravención aduanera de contrabando a un sujeto pasivo que haya adquirido sus mercancías en el mercado interno al amparo de una factura de compra en el mercado interno toda vez que no recae en él la obligación de demostrar la legal importación de la mercancía.

En ese contexto se puede verificar que una vez decomisada la mercancía que en el caso de que el comerciante y/o propietario de la mercancía, que se encuentre circulando con la misma, dentro del territorio aduanero nacional se encuentra obligado a portar la factura de compra en el mercado interno, situación con la que no existe observación alguna, sin embargo el aspecto

⁴⁰ Decreto Supremo No. 27130 (RCTB) de 09/01/2004

que se cuestiona en la presente investigación radica en la pertinencia y oportunidad de la prueba puesto que bajo las amplias facultades de control, verificación y fiscalización realizadas por la Aduana Nacional en sujeción a su poder de imperio restringe a la presentación de la factura en el mercado interno sólo al momento del operativo, ya que una vez decomisada la mercancía e ingresada a recinto aduanero, es decir iniciado el proceso administrativo contravencional por contravención aduanera por contrabando, el único documento que ampara la legal importación de una mercancía es la Declaración Única de Importación, situación que limita el principio del debido proceso y el derecho a la defensa del sujeto pasivo en virtud a que la operación comercial de compra venta de mercancías realizada en territorio aduanero nacional es una situación comercial permitida por el ordenamiento jurídico más aun cuando se la realiza con las formalidades de rigor con una factura de compra en el mercado interno; es decir, que la persona que realizó la compra de las mercancías **no es el importador de las mismas**, por lo que resulta inconducente que la Aduana Nacional pretenda que demuestre la legal importación, puesto que no recae en él dicha obligación, ya que sólo se constituye en un comprador en el mercado interno; en ese entendido, se evidencia una incertidumbre en la correcta calificación de la conducta sancionable, sobre un administrado.

4.3. Problemática en la calificación de la conducta sobre un inadecuado sujeto pasivo.

Para ingresar al análisis de la problemática de la calificación del ilícito tributario en el ámbito aduanero sobre todo en la circulación de mercancías

compradas dentro del territorio aduanero nacional, es necesario tener en cuenta el principio de legalidad y/o reserva de Ley, que fue desarrollado a cabalidad dentro del Marco Teórico de la presente investigación, el cual es la base fundamental para calificar una conducta ilícita en la cual deben incurrir los administrados que se encuentran bajo la potestad aduanera, para que su conducta sea calificada como sancionable, situación jurídica donde debe concurrir necesariamente la tipicidad antijurídica de la conducta del sujeto pasivo para que la Administración Aduanera pueda establecer las respectivas sanciones donde se aplica el principio de de legalidad conocido con el aforismo jurídico que vine del latín: “*nullum crimen et nulla poena sine lege*”, aspecto recogido en nuestra legislación por el Numeral 6 Parágrafo I del Artículo 6 de la Ley No 2492 (CTB), es decir, sin la existencia de una ley previa que restrinja el actuar de los individuos, no se puede atribuir la vulneración de un tipo ilícito a la conducta de los administrados ya que lo contrario se constituye en una vulneración al principio de de reserva de ley; en consecuencia, siendo que el comerciante que compra una determinada mercancía en territorio aduanero nacional al amparo de una factura de compra en el mercado interno de ninguna manera puede ser el responsable para demostrar la legal importación de una mercancía decomisada dentro de un proceso contravencional por contrabando, toda vez que dicha situación es atribuible al importador, a quien corresponde que recaiga la calificación de la conducta por contrabando, en virtud a que no resulta viable atribuir una conducta punitiva a una persona que realizó una operación comercial permitida en Estado Plurinacional de Bolivia que es la de compra – venta de una mercancía.

4.4. Potestad Sancionadora de la Administración Aduanera

La potestad sancionadora de la Administración Aduanera consistente en la atribución de determinar la comisión de una infracción y aplicar la sanción que corresponde conforme a Ley ejerciéndose a través del procedimiento sancionador; ésta atribución emana de la Ley en virtud al principio de legalidad toda vez que el Artículo 166 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que la Administración Aduanera es la autoridad competente para calificar la conducta, imponer las sanciones por contravenciones; vale la pena hacer notar que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se encuentra sujeta a un conjunto de principios que resguardan los intereses y derechos de los administrados⁴¹.

4.5. Principios que limitan la potestad sancionadora de la Administración Aduanera

Dentro del tema que estudiamos la potestad sancionadora de la Administración Aduanera en materia administrativa se encuentra regulada por los principios de legalidad tipicidad y el debido proceso los cuales son pilares fundamentales para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Aduanera en el desarrollo de los procesos administrativos aduaneros en contra de los administrados⁴²; es decir, si bien la Administración Aduanera tiene la potestad de calificar la conducta sancionable de los sujetos pasivos, ésta no debe ser discrecional ni

⁴¹ MOLINA BASCOPE, Daniel Eduardo. *El Problema de la Calificación de la Conducta del Ilícito Tributario en el Ámbito Aduanero*. En: Autoridad de Impugnación Tributaria. V Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 5, 6, 7 de diciembre de 2012, Pág. 280

⁴² Ob.Cit. Pág. 280

arbitraria, ya que vulneraría las garantías constitucionales del procesado, situación que en el presente caso con la aplicación del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, se vulnera directamente el principio del debido proceso y el derecho a la defensa, ya que el Sujeto pasivo se encuentra procesando a los ciudadanos que adquirieron su mercancía en territorio aduanero nacional, en ese entendido la Administración Aduanera está dejando de lado las amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación para lograr sus objetivos de conformidad con los Artículos 21, 66 y 100 de la Ley No. 2492 (CTB), ya que debe incluir al proceso sancionatorio a los importadores de la mercancía a efecto de que de muestren la legal importación de la mercancía de comercializan.

4.5.1. Principio de Legalidad

Este principio determina que sólo por norma con rango de Ley puede atribuirse la potestad sancionadora a la Administración Aduanera, definir infracciones y las sanciones respectivas que en ningún caso deben habilitar a la privación de libertad, este principio se encuentra recogido por los Artículos 232 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) 6 Numeral 6 y 66 de la Ley No. 2492 (CTB).

Por lo anterior se advierte que cuando se habla de legalidad se hace referencia a la presencia de un sistema de leyes que debe ser cumplido por el conjunto de la sociedad (Estado y Sujetos Pasivos) y que otorga la aprobación a determinadas acciones, actos o circunstancias. La legalidad es, entonces, todo lo que se realice dentro del marco de la ley escrita y

que tenga como consecuencia supuesta el respeto por las pautas de vida y coexistencia de una sociedad dependiendo de lo que cada una de ellas entienda por tal concepto⁴³. En ese entendido, en sujeción al principio de legalidad, corresponde la modificación del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, para que el precepto legal no vulnere el ordenamiento jurídico ni las garantías constitucionales de los administrados.

4.5.2. Principio de Tipicidad

Este principio regula que las conductas que se sancionen como infracción, deben estar previstas expresa e inequívocamente en normas con rango de Ley no permitiéndose la interpretación extensiva o analógica tal como prevé el Parágrafo III del Artículo 8 de la Ley No. 2492 (CTB).

Entonces se entiende por tipicidad a toda conducta que conlleva una acción u omisión que se ajusta a los presupuestos detalladamente establecidos como delito o infracción administrativa dentro de un cuerpo legal. Esto quiere decir que, para que una conducta sea típica, debe constar específica y detalladamente como delito o contravención aduanera en la Ley No. 2492 (CTB) o normas tributarias conexas pronunciadas por la Adunada Nacional de Bolivia de conformidad con los Artículos 64 de la Ley N° 2492 (CTB) 37 Inciso e) de la Ley N° 1990 (LGA) y 33 Inciso a) del Reglamento a la Ley General de Aduanas⁴⁴; en ese contexto, se advierte que resulta totalmente arbitrario que en

⁴³ Ob. Cit. Pág. 280

⁴⁴ Ob. Cit. Pág. 281

aplicación del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, se califique como contravención aduanera de contrabando la conducta de un comerciante que adquiera mercancías en el territorio aduanero nacional al amparo de una factura de compra en el mercado nacional, en virtud a que su conducta no se encuentra tipificada como tal dentro del Artículo 181 de la Ley No. 2492 (CTB) toda vez que en el peor de los casos una vez instaurado el proceso contravencional por contrabando en quien recae la conducta típica y antijurídica es en el importador (vendedor de la mercancía) quien es el sujeto pasivo encargado que debe demostrar la legal importación de la mercancía.

4.5.3. Principio del Debido Proceso

El debido proceso es un principio jurídico procesal o sustantivo según el cual cualquier persona tiene derecho a cierta gama de garantías mínimas, las cuales tienden a asegurar el resultado justo y equitativo dentro de cada proceso efectuado, y a permitir a las personas tener la oportunidad de ser oídas y así hacer valer sus pretensiones frente a cualquier juez o autoridad administrativa. En términos generales, el Debido Proceso se define como el conjunto de "condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial"; en ese entendido constituyen, pilares fundamentales del derecho al debido proceso: la observancia de la jurisdicción y la competencia predeterminada legalmente, la defensa y la motivación de las resoluciones.

Este principio establece que la Administración debe sujetarse a las normas legales y principios que regulan el procedimiento para determinar la comisión de las infracciones y dictar las sanciones que correspondan; este principio se encuentra previsto en los Artículos 115 Parágrafo II, 117 Parágrafo I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE) y 68 Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB)⁴⁵; en consecuencia el hecho de que a través de la aplicación del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, la factura de compra en el mercado interno, una vez iniciado el proceso contravencional por contrabando no sea considerada como prueba que demuestre lo contrario vulnera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa, toda vez que contiene los requisitos mínimos para identificar al importador (vendedor) de la mercancía donde la Administración Aduanera en aplicación de los Artículos 21, 66 y 100 de la Ley No. 2492 (CTB) tiene amplias facultades de investigación, situación que en el presente caso no lo hace en virtud a que se limita a sancionar al comerciante que compró la mercancía en territorio aduanero nacional, es decir que teniendo las facultades y la oportunidad de ampliar la investigación sobre el sujeto pasivo quien realizó la importación no lo hace, aspecto que vulnera desde todo punto de vista el principio del debido proceso y el derecho a la defensa de los comerciantes; más aun cuando de conformidad con el Artículo 90 de la Ley No. 1990 (LGA) una vez decomisada una mercancía la Declaración Única de Importación (DUI) se constituye en el documento idóneo de descargo para demostrar la legal importación de la mercancía decomisada, sin embargo, éste

⁴⁵ Ob. Cit. 283

documento aduanero no siempre está al alcance de los comerciantes que compraron la mercancía al amparo de una factura comercial; en ese entendido, y en función al Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, se evidencia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria se pronunció con las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0129/2013 de 5/02/2013, AGIT-RJ-0189/2013 de 15/02/2013, AGIT-RJ-0230/2012 de 23/04/2012, AGIT-RJ-0413/2012, AGIT-RJ-0467/2012, AGIT-RJ-0519/2012, AGIT-RJ-0631/2012 de 7/08/2012, en las que resolvió confirmar la contravención aduanera en contrabando toda vez que las facturas de compra en el mercado interno no se constituyen en un documento aduanero que ampare la legal importación de las mercancías a territorio aduanero nacional.

En ese entendido, de conformidad con los Artículos 164 Parágrafo II de la Constitución Política del Estado y 3 de la Ley No. 2492 (CTB) las normas tributarias surgen efecto desde su publicación y es obligación de los bolivianos y las bolivianas cumplirlas en ese entendido desde mientras siga vigente el Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 la presentación de la factura en el mercado interno no se constituye en un elemento de descargo que desvirtúe la comisión de la contravención aduanera de contrabando, aspecto que vulnera de sobremanera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa ya que los comerciantes no siempre pueden conseguir la Declaración Única de Importación (DUI) para presentarla como descargo dentro del proceso sancionatorio en contrabando.

CAPITULO V PROPUESTA

5. Fundamentos legales.

Teniendo en cuenta que los principios de legalidad, tipicidad y debido proceso previstos en los Artículos 115, 117, 232 de la Constitución Política del Estado, 6 Numeral 6, 68 Numeral 6 de la Ley No. 2492 (CTB), limitan la potestad sancionatoria aduanera, resulta necesaria la modificación de la normativa aduanera estudiada, relacionada al Segundo Párrafo del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 que determina que: *“Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable, con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad del Control Operativo Aduanero”*, aspecto legal, que obliga a todo comerciante que su mercancía al momento de ser trasladada interdepartamentalmente o interprovincialmente, cuente con la factura de compra en el mercado interno correspondiente y en el caso de no ser presentada, el Control Operativo Aduanero (COA) tiene la facultad de realizar el decomiso preventivo de la mercancía para su aforo físico, valoración, investigación e inventariación correspondiente, sin embargo, una vez decomisada la mercancía e iniciado el proceso por contravención aduanera de contrabando, el sujeto pasivo se encuentra obligado a presentar la Declaración Única de Importación (DUI) correspondiente, siendo la factura de compra en el mercado interno un documento insuficiente para que la Administración Aduanera pueda liberar la mercancía decomisada, puesto que no demuestra la legal importación de la mercancía a territorio aduanero nacional sino sólo el derecho propietario del sujeto pasivo que la presente; situación que involucra la

vulneración del principio del debido proceso y el derecho a la defensa en contra del comerciante que traslada su mercancía ya sea interdepartamentalmente y/o interprovincialmente, toda vez que limita el valor probatorio de la factura de venta en el mercado interno a un solo momento que es el del operativo, ya que al no hacerlo, la mercancía es decomisada e iniciándose de esa manera el proceso por contravención aduanera de contrabando, donde el comerciante se encuentra obligado a demostrar la legal importación de la mercancía que compró en territorio nacional a través de la presentación de la Declaración Única de Importación (DUI) que debe solicitarla al importador que por lo general no la proporciona, por el sencillo hecho de que en el referido documento aduanero consigna toda la información de la operación aduanera de importación para el consumo, entre otros, el país de origen, la identificación del proveedor y el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía, elementos por los cuales el importador no ve por conveniente proporcionar a su cliente, por no convenir a sus intereses.

En ese sentido, siendo que el Segundo Párrafo del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 determina la condicionante de la presentación de la factura sólo en el momento del operativo, por lo que en estricta sujeción de los principios de legalidad, tipicidad y debido proceso resulta necesario modificar el Segundo Párrafo del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, a efecto que se repongan las garantías procesales a los comerciantes involucrados en este tipo de procesos administrativos, a través de una normativa aduanera específica que permita a la Administración Aduanera ejecutar a cabalidad sus facultades de control, verificación, investigación y fiscalización previstas en la Ley No. 2492 (CTB). de la siguiente manera:

Proyecto de Decreto Supremo que modifica el Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708

CONSIDERANDO:

Que el Código Tributario Boliviano, aprobado por Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, establece los principios y normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano, disponiendo en su Título IV el régimen aplicable a los ilícitos tributarios, refreídos a los delitos y contravenciones.

Que la Ley N° 1990, de 28 de julio de 1999, Ley General de Aduanas, regula el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, normando los aspectos referidos al comercio exterior y régimen de aduanas.

Que la Ley N° 037, de 10 de agosto de 2010, modifica el Código Tributario Boliviano y la Ley General de Aduanas, con relación al régimen de delitos y sus procedimientos y las sanciones aplicables a los delitos aduaneros.

Que la Resolución Camaral N° 000/2014, emitida por la Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, encomienda al Órgano Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, socializar y convocar a los sectores en conflicto para la elaboración de los reglamentos que sean necesarios para garantizar la aplicación de la Ley N° 037.

EN CONSEJO DE MINISTROS,

DECRETA:

ARTÍCULO ÚNICO.- (OBJETO). El presente Decreto Supremo tiene por objeto Modificar el contenido del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, de la siguiente manera:

ARTÍCULO 2.- (TRASLADO INTERNO DE MERCANCIAS)

I. El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación.

Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero; asimismo dentro de la sustanciación del proceso administrativo por contravención aduanera en contrabando la Administración Aduanera en aplicación de las amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación está obligada a ampliar la investigación en contra del importador registrado en la factura de mercado interno a efecto de que demuestre la legal importación de la mercancía.

5.1. Aspectos relevantes para la implementación de la presente investigación.

Entre las condiciones arribadas en el presente trabajo de investigación se tiene que:

Primera

Por la revisión del ordenamiento jurídico boliviano se advierte que cada ilícito aduanero, se encuentra tipificado y sancionado en la normativa aduanera vigente, en cada conducta específica en la cual podrían incurrir los administrados en ese entendido, teniendo en cuenta la regla del principio de legalidad y/o reserva de Ley, un individuo para ser procesado por un ilícito aduanero tiene que necesariamente vulnerar una de las previsiones del ordenamiento jurídico para que su conducta sea sancionable.

Segunda

Dentro del tema estudiado en el ámbito administrativo, siendo que por mandato de la Ley, la Administración Aduanera tiene la facultad de calificar la conducta de los sujetos pasivos, corresponde que ésta aplique como una formula dentro del procedimiento sancionador a su cargo, para la calificación exacta de la conducta de los contraventores se base en la normativa aduanera vigente adecuando el actuar de administrado a un tipo administrativo sancionatorio previsto por ley, para que el procesado tenga conocimiento de la normativa aduanera que vulneró con su actuar a efecto de garantizar la aplicación del

principio del debido proceso y el derecho a la defensa a través del desarrollo de una justicia pronta y oportuna.

Tercero

El Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, vulnera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en los Artículos 115 Parágrafo II y 117 de la Constitución Política del Estado y 68 Numerales 6 y 7 del Ley No. 2492 (CTB), toda vez que restringe al comerciante que circula por territorio aduanero nacional interprovincialmente y/o interdepartamentalmente a la presentación de la factura en el mercado interno en un solo momento que es en el operativo realizado por los funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) y no dentro de la sustanciación del proceso por contravención aduanera de contrabando, ya que simplemente es considerada como un elemento para demostrar el derecho propietario y el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto del IVA.

Cuarto

Cabe hacer notar que el Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, no es por completo una norma arbitraria motivo por el cual se planteó su modificación y no su derogatoria, en virtud a que reglamenta el transporte de mercancías dentro del territorio aduanero nacional otorgando la opción de la presentación de la factura, sin embargo el aspecto observado se encuentra referido a que limita la validez probatoria de la factura de compra en el mercado nacional a un sólo momento que es el del operativo, situación que deja en estado de

indefensión a los comerciantes, ya que una vez iniciado el proceso por contravención aduanera de contrabando, están obligándolos a la presentación de la Declaración Única de Importación que no siempre puede ser adquirida de los importadores, quienes deberían ser los sujetos llamados por Ley para desvirtuar la contravención aduanera de contrabando.

Quinto

La calificación de la conducta como contravención aduanera de contrabando de conformidad con las previsiones del Artículo 181 de la Ley No. 2492 (CTB) en función del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708 deja en estado de indefensión a los sujetos pasivos procesales, toda vez que los comerciantes que adquieren sus mercancías en territorio aduanero nacional al amparo de una factura de compra en el mercado interno no siempre tienen el acceso a adquirir la Declaración Única de Importación (DUI).

Sexto

En aplicación de las amplias facultades de control, verificación e investigación previstas en los Artículos 21, 66, 100 y 166 de la Ley No. 2492 (CTB) la Administración Aduanera se encuentra facultada para ampliar la investigación y calificar la conducta de contravención aduanera de contrabando en contra del importador cuyos datos pueden ser obtenidos de la factura de compra en el mercado interno ya que es la persona llamada por Ley para demostrar la legal importación de las mercancías que comercializan en territorio aduanero nacional.

Séptimo

Se debe tener el cuidado de calificar la conducta del procesado de acuerdo a los Incisos a) al g) del Artículo 181 de la Ley No. 2492 (CTB), toda vez que para que una conducta sea sancionable rige el principio “*nullum crimen et nulla poena sine lege*”, aspecto recogido en nuestra legislación por el Numeral 6 Parágrafo I del Artículo 6 de la Ley N° 2492 (CTB), es decir, sin la existencia de una Ley previa que restrinja el actuar de los individuos, no se puede atribuir la vulneración de un tipo ilícito a su conducta.

Octavo

El juzgador ya sea en sede administrativa o judicial para calificar la conducta del ilícito de contrabando debe verificar si el actuar de los procesados se le puede atribuir la vulneración de las conductas previstas en el Artículo 181 de la Ley N° 2492 (CTB), a efecto de no vulnerar el principio del debido proceso recogido por la Constitución Política del Estado y por el Código Tributario Boliviano

Noveno

Cabe aclarar que para que un acto administrativo sea objeto de anulabilidad este debe carecer de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y dar lugar a la indefensión del infractor de conformidad con los Artículos 36 Parágrafos I y II de la Ley N° 2341 (LPA) y 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA), es decir, que la Administración Aduanera al momento de emitir los actos administrativos que causan estado, es decir, las actuaciones que se

notifican al sujeto pasivo para que este presente descargos y/o asuma defensa dentro del desarrollo de los diferentes procesos a su cargo tiene la obligación de cumplir con los requisitos de forma para no vulnerar el principio del debido proceso y el derecho a la defensa del procesado y evitar que sus actuaciones sean anuladas, sobre todo en la identificación de los sujetos procesales, que se constituye en un requisito indispensable para llevar a cabo un proceso sancionatorio.

Décimo

Para finalizar corresponde aclarar que la calificación de la conducta dentro de los ilícitos aduaneros se encuentra ligada con los requisitos de forma que sustentan los actos administrativos en virtud a que su ausencia se traduce en un vicio de anulabilidad que retrotrae el proceso sancionador hasta el vicio más antiguo, donde la Administración Aduanera debe subsanarlo basándose en los acontecimientos y elementos que conlleven a calificar una conducta del administrado velando el cumplimiento del debido proceso motivando conforme a derecho los actos administrativos que emite.

CAPITULO VI CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

La modificación del Segundo Párrafo del Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, propuesta en la presente investigación contribuirá de sobre manera a la tramitación de procesos contravencionales por contrabando de manera justa y equitativa donde la Administración Aduanera pueda desarrollar a cabalidad sus amplias facultades de control, verificación, investigación y fiscalización sobre los verdaderos sujetos procesales quienes se enciernen llamados por Ley para demostrar la legal importación de la mercancía que importaron y posteriormente vendieron en territorio aduanero nacional; situación que repondrá los derechos y garantías constitucionales que hasta la fecha se encuentran vulnerados referidos principalmente al principio del debido proceso y el derecho a la defensa establecidos en los Artículos 115, 117 de la Constitución Política del Estado y 68 Numeral 6 de la Ley No. 2492 (CTB) en contra de los comerciantes que adquirieron su mercancía en territorio aduanero nacional y se encuentran circulando interprovincialmente y/o interdepartamentalmente.

6.2. Recomendaciones

Mientras siga vigente el Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708, los ciudadanos que realicen operaciones de compra de mercancías en territorio aduanero nacional y éstas sean decomisadas por los funcionarios del Control Operativo aduanero (COA) están obligados a demostrar la legal importación de las mercancías cuando éste hecho no recae sobre ellos, toda vez que el sujeto pasivo llamado por Ley para demostrar la legal

importación de las mercancías es el importador, por lo que nos permitimos recomendar la modificación inmediata de la referida normativa tributaria aduanera.

6.3. Aporte al estudio del problema

La calificación de la contravención aduanera en contrabando en contra de sujetos procesales que no podrán asumir una defensa concreta dentro de la sustanciación del proceso administrativo en contrabando vulnera el principio del debido proceso y el derecho a la defensa aspecto que a causa inseguridad jurídica a los ciudadanos que se dedican a realizar comercio dentro del territorio aduanero nacional, situación que causa desmedro al desarrollo económico y movimiento comercial de mercancías, ya que muchos casos se estaría decomisando mercancías que fueron sometidas a control aduanero debido a que los sujetos pasivos procesados no siempre pueden adquirir la Declaración Única de Importación (DUI) del importador, por lo que resulta una necesidad inmediata la modificación del Segundo Párrafo, Parágrafo I del Artículo 2 del Decreto Supremo No. 0708.

Sin perjuicio de lo anterior corresponde hacer notar que por mandato de la Ley No. 317 a la fecha las mercancías decomisadas por la contravención aduanera de contrabando no son objeto de remate, sino son entregadas al Ministerio de la Presidencia a título gratuito, para su distribución a las organizaciones sociales, situación por la cual no se realizó un parámetro referencial y estadístico de la recaudación por remate de mercancías en la presente investigación, sin embargo es menester hacer notar que por las limitaciones que de las normas

tributarias aduaneras vigentes la mercancía decomisada en muchos casos cuenta con documentación que ampara su legal importación a territorio aduanero nacional, empero al no existir una correcta ejecución de las amplias facultades de control, verificación, investigación y fiscalización de la Aduana Nacional en la sustanciación de los procesos contravencionales en contrabando, al identificar al verdadero sujeto procesal quién debe ser convocado al proceso administrativo para asumir defensa y demostrar la importación de las mercancías que comercializa es una situación que se encuentra en desmedro de los derechos y garantías de los comerciantes y/o los ciudadanos que adquieren mercancías en territorio aduanero nacional y se encuentran circulando interdepartamentalmente y/o interprovincialmente.

Bibliografía.-

- ✓ CABANELLAS, Guillermo, “Diccionario enciclopédico de Derecho Usual”, Editorial Eliasta SRL, Buenos Aires – Argentina, 1996.
- ✓ CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, “Derecho Aduanero”, Quinta Edición Corregida comentada y Actualizada, Editorial Borrúa S.A., México, 1995.
- ✓ CORNEJO ALPACA, Alfonso Ricardo, “Derecho Penal Aduanero”, Librería y Ediciones Jurídicas JR, Lima – Perú, 1999.
- ✓ COSSIO JARA, Fernando, “Manual de Derecho Aduanero”, Primera Edición, Editorial Rodhas, Lima – Perú, 2002.
- ✓ Decreto Supremo N° 25870 “Reglamento a la Ley General de Aduanas”, Gaceta Oficial de Bolivia, Publicada el 11-08-00.
- ✓ Decreto Supremo Reglamentario a la ley 2492 N° 27149, publicado el 02-09-03.
- ✓ D JUANO, Manuel, “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”, Pág. 257. Búsqueda Internet www.google.com
- ✓ DURAN RIVERA, Jesús, “Nuevo Código de Procedimiento Penal Oral”, Editorial Alexander, Cochabamba – Bolivia, 1999.

- ✓ EDWARDS, Carlos Enrique, “Regimen Penal y Proceso Penal Aduanero”, Segunda Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina, 1995.
- ✓ FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro, “Derecho Aduanero”, Tomo I. Búsqueda Internet www.google.com
- ✓ GURFINKEL DE WENDY, Lilian, “Ilícitos Tributarios”, Tercera Edición Actualizada, Ediciones de Palma, Buenos Aires – Argentina, 1993.
- ✓ GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo I, Segunda Edición, Editoriales de Palma, Buenos Aires – Argentina, 2000.
- ✓ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. “Derecho Financiero”, Tomo I y II, Segunda Edición, Ediciones de Palma, Buenos Aires – Argentina, 1973.
- ✓ HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto, “Metodología de la Investigación”, Segunda Edición, Ediciones Mc Graw Hill, México, 1996.
- ✓ JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Edición Actualizada, Buenos Aires – Argentina, 1969.
- ✓ Ley General de Aduanas N° 1990, Gaceta Oficial de Bolivia, Publicada el 28-07-99.
- ✓ Ley 2492 Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, Publicado el 02-08-03.

- ✓ LUCKY, Juan Carlos, “La Obligación Tributaria”, Pág. 91. Búsqueda Internet www.google.com
- ✓ MORALES GUILLÉN, Carlos, “Codigo Penal”, Editorial Gisbert, La Paz – Bolivia, 1993.
- ✓ SEJAS, Eduardo, “Apuntes de Cátedra”, Métodos de Investigación, Universidad del Valle, Gestión 2007.
- ✓ TARANIMO, Jacinto R. “Las Penalidades Tributarias”, Primera Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires – Argentina, 1983.
- ✓ TOSI, Jorge Luis, “Derecho Penal Aduanero”, Primera Edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires – Argentina, 1997.
- ✓ VILLEGAS IBÁÑEZ, Antonio, “Tratado de Derecho Aduanero”, Estampa Gráfica Digital, La Paz – Bolivia, 1997.
- ✓ VILLEGAS, Hector, “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”, Ediciones de Palma, Buenos Aires – Argentina, 1992.
- ✓ MOLINA BASCOPÉ, Daniel Eduardo. *El Problema de la Calificación de la Conducta del Ilícito Tributario en el Ámbito Aduanero*. En: Autoridad de Impugnación Tributaria. V Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 5, 6, 7 de diciembre de 2012.