

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES, SEMINARIOS Y TESIS



TESIS DE GRADO

(Tesis de grado para optar al grado de licenciatura en Derecho)

**“PROPUESTA DE MODIFICACIONES AL CÓDIGO
TRIBUTARIO BOLIVIANO PARA UNIFICAR LOS
ILÍCITOS TRIBUTARIOS QUE CAUSAN DAÑO
ECONÓMICO AL ESTADO EN UNA SOLA FIGURA
TRIBUTARIA: LA CONTRAVENCIÓN DE DAÑO”**

Postulante: **JAIME ORLANDO VISCARRA MEJÍA**

Tutor: **DR. EDWIN A. MACHICADO ROCHA**

LA PAZ – BOLIVIA

2022

ÍNDICE GENERAL

- I. PORTADA
- II. DEDICATORIA
- III. AGRADECIMIENTOS
- IV. RESUMEN ABSTRACT
- V. ÍNDICE

II. DEDICATORIA

A mi amada hija AMAYA, a mi amado hijo ALEJANDRO FAVIO.

Al poderoso Colegio “HUGO DÁVILA”.

A la poderosa U.M.S.A. y, en especial a la poderosa carrera de DERECHO.

III. AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO, por haberme dado la vida, por haberme colmado de bendiciones y por haber puesto en mi camino a mucha gente que me ayudó a lo largo de mi vida.

RESUMEN (ABSTRACT)

La obligación tributaria es la obligación de **pagar** el tributo y constituye el elemento esencial y material de la relación jurídica-tributaria entre sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (generalmente contribuyente), por lo que la obligación tributaria constituye el concepto central del Derecho Tributario sustantivo.

El Código Tributario Boliviano (CTB) vigente, establece ilícitos tributarios (contravenciones y delitos), entre los cuales, 5 de ellos, los más usuales e importantes, son la “omisión de pago” (contravención), “contrabando contravencional” (contravención), “defraudación tributaria” (delito), “contrabando delictual” (delito) y “defraudación aduanera” (delito). Analizando estos 5 ilícitos, se puede ver que todos ellos son ilícitos de **resultado**, que causan **DAÑO** económico al Estado y que tienen en común que son **violaciones de la “obligación tributaria”**.

Por estas razones, correspondería conceptualmente unificar estas 5 figuras ilícitas y subsumirlas dentro de una sola figura en concepto, tipificación y sanción, Esta única figura **nueva propuesta** por la presente Tesis es la **CONTRAVENCIÓN DE DAÑO**, cuya tipificación es la siguiente: “Comete contravención de daño el sujeto pasivo de una obligación tributaria que por cualquier medio, por acción u omisión, efectúe un pago de menos del tributo o deje de pagarlo y tendrá una multa del 100% de la deuda tributaria.

La **contravención de daño NO** tiene como sanción la **pena privativa de libertad**, porque la misma está reservada solamente para los que quedan como delitos tributarios (Instigación pública a no pagar tributos, Violación de precintos y otros

controles tributarios y Alteración de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes). Las contravenciones puramente administrativas son los incumplimientos a deberes formales, con sanciones solamente administrativas.

Con esta lógica, el actual contrabando, queda dividido en dos partes: 1- la parte tributaria (el NO pago de tributos aduaneros de importación está dentro de la figura de “contravención de daño”) y 2- la parte aduanera que queda como contrabando propiamente dicho (introducción de mercancías por lugares u horarios no autorizados). Así estas dos partes del actual contrabando (2 conductas), serían sancionadas por separado: 1- multa por la contravención tributaria (de daño) y 2- comiso y remate de la mercancía y de los medios de transporte por la conducta de contrabando en sentido estrictamente aduanero. De esta manera, al fin se endurecerían en forma real las sanciones para el contrabando. Coherente con esto, los ilícitos de materia aduanera deben ser eliminados del CTB y quedar exclusivamente en la Ley General de Aduanas.

ÍNDICE

	Pag.
Introducción	7
Capítulo 1 Diseño Metodológico.....	12
Capítulo 2 La obligación tributaria y los ilícitos tributarios	54
Capítulo 3 Naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios (ubicación de los ilícitos tributarios)	86
Capítulo 4 Teoría de la culpabilidad.....	112
Capítulo 5 Principales ilícitos tributarios en la legislación boliviana vigente y fundamentos para conceptualizar y sancionar tales ilícitos dentro de una sola concepción.....	153
Capítulo 6 Concepción de “Contravención de Daño” como nueva Figura dentro del contexto del Código Tributario Boliviano.....	204
Conclusiones Generales	218

Bibliografía

Base legal

Proyecto de Ley

Apéndice

INTRODUCCIÓN

El ámbito tributario contiene tres grandes áreas: la “política tributaria”, la “legislación tributaria” y la “administración tributaria”. Estas tres áreas deben ser llevadas adelante en forma coordinada y armónica, de tal manera que en esa inter-relación se ubiquen los problemas existentes para ser analizados y luego solucionados.

El tema elegido para ser desarrollado en la presente Tesis de grado permite el análisis de conceptos y doctrinas sobre los ilícitos tributarios, dentro de los cuales tenemos a las contravenciones tributarias y a los delitos tributarios, de tal manera que en determinado momento se liga al análisis principalmente de cinco figuras tributarias establecidas por el Código Tributario Boliviano: ‘omisión de pago’, ‘defraudación tributaria’, ‘defraudación aduanera’, ‘contrabando delictual’ y ‘contrabando contravencional’, acerca de las que se detectan y explican las razones conceptuales por las cuales es difícil e improductivo diferenciar una de otra.

Estos 5 ilícitos tributarios vigentes tienen en común todos ellos que son incumplimientos de la “obligación tributaria” (mediante el No pago o disminución de pago) causando daño económico al Estado. El contenido de ellos conforma la nueva figura propuesta por esta Tesis: la **“CONTRAVERSIÓN DE DAÑO”**, que **engloba a todos ellos**.

El Capítulo I de esta Tesis tiene contenido metodológico.

En el capítulo denominado “La Obligación Tributaria y los Ilícitos Tributarios” (Capítulo II), se explica que esta figura tributaria sancionatoria es genérica y abarca

dos conceptos: Contravenciones Tributarias y Delitos Tributarios, tal como se encuentra normado en el Código Tributario Boliviano vigente. El Capítulo incluye el concepto de “obligación tributaria” para denotar que la misma es considerada por la doctrina tributaria como la “obligación de pago” (aspecto material del tributo) y que al ser incumplida causa daño económico al Estado.

El capítulo de “Naturaleza Jurídica de los Ilícitos Tributarios” (Capítulo III), ubica a las conductas que incumplen las normas administrativas (formales) dentro del Derecho Administrativo Penal y a las conductas que incumplen las normas tributarias sustantivas (incumplimiento de la obligación tributaria) dentro del “Derecho Tributario Penal” y no así dentro del “Derecho Penal Tributario” (nótese la diferencia) y mucho menos dentro del “Derecho Penal Común”, basándose en la teoría “Dualista” que rescata los principios de Derecho Tributario para fundamentar su autonomía como disciplina con sus propios criterios sancionadores. Por tanto, la presente Tesis es de “Derecho Tributario”.

El capítulo de “Teoría de la Culpabilidad” (Capítulo IV) se basa en teorías de la culpa objetiva desde los puntos de vista civil, penal, económico y tributario, para concluir que, en el ámbito del Derecho Tributario, lo más importante es determinar el resultado objetivo del delito, sin que interese diferenciar si existió dolo o culpa, debiendo determinarse el daño producido al Fisco como resultado del no pago o de la disminución de pago del tributo.

El capítulo de “Figuras Principales en la Violación de las Normas Tributarias en la Legislación Boliviana Vigente y Fundamentos para Conceptualizar y Sancionar tales Conductas dentro de Una Sola Figura” (Capítulo V), describe cada uno de los ilícitos tributarios tal como se encuentran vigentes, mostrando las incoherencias conceptuales de algunos de esos ilícitos vigentes, para fundamentar que deben

unificarse en un solo concepto (**“Contravención de Daño”**) a las actuales Defraudación Tributaria, Defraudación Aduanera, Contrabando Delictual, Contrabando Contravencional y Omisión de Pago, por la exactitud de resultado existente entre ellos.

El capítulo de “Concepción de ‘Contravención de Daño’ como Nueva Figura dentro del Contexto del Código Tributario Boliviano”, (Capítulo VI), muestra la nueva conceptualización propuesta con la tipificación y sanción de la “Contravención de Daño”.

Además, se adjunta el **Anteproyecto** de ley de modificaciones al Código Tributario Boliviano que, en realidad constituye un “Texto Ordenado” de cómo quedaría el Título IV de “Ilícitos Tributarios” del señalado Código, introduciendo la propuesta de la presente Tesis.

En general, existen muchas razones que justifican la investigación de la Defraudación, tanto tributaria como aduanera y, la omisión de pago, como figuras que perfectamente se las puede equiparar por tener características muy similares que, en lugar de forzar su diferenciación, nos permiten identificar las unas con las otras.

Por otra parte, se debe tomar en cuenta que la figura de contrabando, en sentido tributario, es muy similar a la omisión de pago, porque ambos consisten en evadir u omitir (no pagar) tributos; por tanto, corresponde también equipararlos.

Precisamente, en cuanto al actual “Contrabando”, corresponde desdoblar esta figura en dos partes:

1. El contenido tributario que implica la omisión de pago de tributos aduaneros de importación, que entra dentro del concepto de “Contravención de Daño”. En estos casos las facultades serían estrictamente de la Administración Tributaria y
2. El contenido aduanero, que implica la violación de normas estrictamente aduaneras sin contenido tributario, como por ejemplo el ingreso a territorio aduanero nacional de mercancías prohibidas de ingresar o el ingreso de mercancías permitidas pero ingresadas por lugares u horarios NO autorizados por la Administración Aduanera, manteniéndose la terminología de “Contrabando” para ser considerado un delito exclusivamente aduanero en la Ley General de Aduanas. En estos casos las facultades serían estrictamente de la Administración Aduanera.

De esta manera, **la parte tributaria** del actual contrabando entra dentro del concepto de “Contravención de Daño”.

Esto permite endurecer las sanciones contra los contrabandistas, pero con fundamento conceptual, identificando que en realidad se trata de dos conductas diferentes: por un lado, existe el delito de contrabando simplemente por haber ingresado mercancías por lugares NO autorizados -delito aduanero- y de otro lado está el NO pago de tributos de importación -**Contravención de Daño**- con contenido estrictamente tributario.

Coherente con esto, todos los **delitos aduaneros y sus respectivas sanciones**, deben ser **eliminados del Código Tributario Boliviano y ser materia estrictamente normada por la Ley General de Aduanas.**

De otra parte, el sólo hecho de enmarcar en la teoría del dolo y de la culpa a los delitos tributarios actualmente vigentes, constituye un problema conceptual, que servirá para observar, analizar y demostrar a lo largo del desarrollo del presente trabajo que no corresponde aplicar el elemento del dolo al concepto de ilícitos que violan las normas sustantivas de Derecho Tributario y que por lo mismo, constituyen incumplimiento de la obligación tributaria, es más, al intentar solucionar el problema que implica esa imprecisa conceptualización, daremos un paso más hacia adelante, introduciéndonos en la explicación y proposición de una figura nueva que englobe, centralice, equipare y homologue no sólo las tres figuras delictivas señaladas anteriormente, sino también la contravención de ‘omisión de pago’ y el ‘contrabando contravencional’, para subsumirlas todas ellas en una sola concepción que denominamos simplemente **“Contravención de Daño”**.

Para poder afirmar todo lo anotado, se efectuó una investigación y análisis conceptuales y doctrinales, además de la observación en nuestra realidad actual, que pueda respaldar lo aseverado, por ello con el desarrollo de la presente Tesis intentamos dar respuestas concretas a los problemas planteados.

CAPÍTULO 1

DISEÑO METODOLÓGICO

1.1. ENUNCIADO DEL TÍTULO DEL TEMA.

La presente Tesis de Grado se denomina:

“PROPUESTA DE MODIFICACIONES AL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO PARA UNIFICAR LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS QUE CAUSAN DAÑO ECONÓMICO AL ESTADO EN UNA SOLA FIGURA TRIBUTARIA: LA ‘CONTRAVENCIÓN DE DAÑO’.”

1.2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.

Actualmente, el Código Tributario Boliviano (CTB) establece algunos ilícitos que son confundidos unos con otros y que no cuentan con un concepto claro ni mucho menos fundamentado.

Siendo que esos ilícitos tienen en común que causan daño económico al Estado, son tipificados, procesados y sancionados de manera diferente porque no se le está dando importancia al aspecto conceptual y tampoco al resultado que producen esos ilícitos tributarios que, en todos los casos es el mismo.

Asimismo, una cantidad exageradamente mínima de personas se encuentra cumpliendo pena privativa de libertad por defraudación tributaria, así como por defraudación aduanera y por contrabando delictual, a pesar de que en el Código

Tributario Boliviano una parte de la sanción para estos delitos es la pena privativa de libertad, constituyendo un problema jurídico el prever una sanción de esta naturaleza que, en los hechos se cumple mínimamente.

Aprovechando este despropósito, los contrabandistas continúan operando por no tener en su contra sanciones económicamente más duras.

Es confuso y constituye otro problema jurídico el hecho que los delitos aduaneros, a pesar de tener naturaleza exclusivamente “aduanera” como su nombre indica, se encuentren dentro del Código Tributario Boliviano, el cual debería contener normas estrictamente tributarias.

1.3. PROBLEMATIZACIÓN

A raíz de la problemática identificada, surgen las siguientes preguntas:

Pregunta principal

¿Cómo pueden tener los ilícitos tributarios fundamento conceptual, tomando en cuenta que algunos de ellos tienen en común que causan el mismo resultado: daño económico al Estado?

Preguntas secundarias

¿Cómo pueden dejar de confundirse unos ilícitos con otros en materia tributaria?

¿Qué tipo de sanciones en materia tributaria serán más efectivas: la multa, la pena privativa de libertad, o ambas?

¿En la comisión de un ilícito tributario que produce como resultado daño económico al Estado, es importante diferenciar si existió dolo o culpa?

¿Se podrá desdoblar conceptualmente la figura del contrabando para que su tratamiento y sanción sean coherentes y efectivas para el bien de la sociedad?

¿Existirá algún fundamento conceptual que desemboque en el endurecimiento de las sanciones pecuniarias para el contrabando?

¿Será correcto que los delitos aduaneros se encuentren tipificados y sancionados por el Código Tributario Boliviano?

1.4. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

1.4.1. Delimitación Temática.

El tema de la presente Tesis de Grado está delimitado por conceptos y doctrinas de Derecho Tributario y, en cuanto a la normativa, es un tema que corresponde al Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003).

1.4.2. Delimitación Espacial

La presente Tesis abarca todo el territorio boliviano.

1.4.3. Delimitación Temporal.

La presente Tesis abarca desde el año 2004 hasta el año 2020.

Se eligió el año 2004 porque el Código Tributario Boliviano de 2 de agosto de 2003 fue publicado el 4 de agosto de 2003 y entró en vigencia el 2 de noviembre de 2003, por lo que, en los hechos, para poder observar la aplicación de las normas sobre ilícitos tributarios, corresponde tomar el año siguiente de la vigencia, es decir el año 2004

1.5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

1.5.1. Fundamentación de Contexto.

Actualmente, las Administraciones de Impuestos Nacionales y la de Aduanas, tienen problemas para diferenciar un ilícito tributario de otro. Con la nueva figura propuesta por la presente Tesis (“Contravención de Daño”), las señaladas Administraciones no caerán en errores ni confusiones al tipificar conductas ilícitas y aplicar normas tributarias y aduaneras.

Una de las finalidades para la creación de esta nueva figura tributaria es introducirla en el Código Tributario Boliviano y no sólo eso, sino también el hecho que se institucionalice en la mentalidad del contribuyente y en las actividades de la Administración Tributaria, principalmente Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y unidades de Recaudación de los Gobiernos Autónomos Municipales y, potencialmente de los Gobiernos Autónomos Departamentales; todo ello para evitar el grave error de concepción que existe actualmente al tipificar y sancionar por separado y en forma diferenciada a la ‘omisión de pago’, a la ‘defraudación tributaria’, a la ‘defraudación aduanera’, al ‘contrabando contravencional’ y al ‘contrabando delictual’, que si fuesen conceptuados todos

ellos dentro de una sola figura (“**Contravención de Daño**”), vamos a facilitar el análisis a momento de adecuar en el tipo y sancionar cualquier conducta ilícita en materia tributaria, en vista que las cinco figuras mencionadas constituyen en realidad “ilícitos de resultado” porque el daño económico contra el Estado es el mismo.

Asimismo, actualmente el contrabando constituye un grave perjuicio en contra de la industria, del comercio formal y, en definitiva, de la economía de Bolivia, por lo que la figura propuesta en esta Tesis permitirá una real sanción económica para el contrabando, endureciendo las actuales sanciones, para intentar al fin disminuir esa actividad ilegal.

Coherente con ello, se propone en esta Tesis que los ilícitos estrictamente aduaneros sean eliminados del Código Tributario Boliviano y queden solamente en la Ley General de Aduanas, ya que actualmente los ilícitos aduaneros se encuentran tipificados en el Código Tributario Boliviano, lo cual es incorrecto desde el punto de vista de la especialidad de materias del Derecho.

1.5.2. Fundamentación Académica.

Una tesis de Grado de Derecho debe contar con claridad conceptual, de tal manera que ese referente conceptual sea desarrollado a lo largo del trabajo de investigación.

La presente Tesis es esencialmente conceptual, buscando un coherente enlace entre el concepto de “obligación tributaria” y el de “ilícito tributario”, toda vez que el incumplimiento de las normas tributarias constituye la comisión de ilícitos tributarios y, específicamente el incumplimiento de la “obligación tributaria” constituye la

comisión de “Contravención de Daño” (conforme a la presente Tesis de Grado).

Conforme a ello, dentro del concepto genérico de “ilícito tributario” la presente Tesis propone un concepto nuevo: el de “Contravención de Daño”, porque el incumplimiento de pago del tributo o disminución en el pago (incumplimiento de la “obligación tributaria”) produce daño económico al Estado y el concepto que propone esta Tesis precisamente engloba y unifica las conductas que, al incumplir la “obligación tributaria”, causan DAÑO económico al Estado.

La importancia de tener claros estos conceptos radica en que se pueden formular políticas sancionatorias en materia tributaria con fundamentos y sustentos académicamente conceptuales basados en doctrinas tributarias de reconocidos autores, plasmados en la presente Tesis como la propuesta de una figura conceptual nueva: la “Contravención de Daño”.

1.5.3. Fundamentación Personal.

Trabajé varios años en el Viceministerio de Política Tributaria, teniendo la oportunidad de profundizar a nivel conceptual, doctrinal y analítico en el Derecho Tributario y, de esa manera, comprender varios de los problemas específicos tanto del Servicio de Impuestos Nacionales, como de la Aduana Nacional, que motivaron las propuestas conceptuales que contiene la presente Tesis de Grado, para tratar de solucionar esos problemas.

1.6. OBJETIVOS

1.6.1. Objetivo General

Introducir, con fundamento conceptual, dentro del Código Tributario Boliviano, una nueva figura ilícita: la “CONTRAVENCIÓN DE DAÑO” que engloba algunos actuales ilícitos tributarios, toda vez que estos actuales ilícitos tienen todos ellos en común que causan como resultado daño económico al Estado por haberse incumplido la “obligación tributaria” (incumplimiento de pago del tributo o disminución en el pago).

1.6.2. Objetivos Específicos

- ❑ Efectuar un diagnóstico de los actuales ilícitos tributarios que causan daño económico al Estado.
- ❑ Efectuar un diagnóstico que permita establecer la efectividad o no de la aplicación actual de la pena privativa de libertad para defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando delictual.
- ❑ Efectuar un diagnóstico acerca de la importancia de diferenciar o no si existió dolo o culpa en la comisión de un ilícito tributario que causa como resultado daño económico al Estado.
- ❑ Efectuar un diagnóstico de las conductas que configuran el contrabando, para establecer la posibilidad de desdoblar el concepto mismo de esta figura y sancionar por separado tanto la omisión en el pago de tributos de importación, que le debería corresponder a la Administración Tributaria,

como por otra parte, la violación de las normas estrictamente aduaneras que le corresponde a la Administración Aduanera.

- Endurecer las sanciones pecuniarias para las conductas de contrabando, pero con fundamento conceptual.

- Identificar los ilícitos aduaneros que, por su naturaleza estrictamente aduanera, deban ser eliminados del Código Tributario Boliviano, para que solamente se encuentren tipificados y sancionados por la Ley General de Aduanas.

1.7. MARCO HISTÓRICO QUE SUSTENTA LA INVESTIGACIÓN

A lo largo de la historia, la recaudación de tributos ha sido de mayor o menor relevancia para los Estados, dependiendo de las distintas etapas, regiones geográficas y características socio culturales que atravesaron.

En la actualidad, en todos los Estados del mundo, la recaudación tributaria se ha convertido en una de las fuentes más importantes para el auto sostenimiento precisamente estatal, por ello los conceptos que a tributación se refieren están adquiriendo cada vez más una importancia especial.

En la historia de nuestros Códigos Tributarios en Bolivia existió un proceso progresivo permitiendo que se vayan aminorando las subjetividades y vaya ganando terreno la objetividad en la tipificación de delitos y contravenciones.

De esta manera, la evasión (casi idéntica a la actual “Omisión de Pago”), en sí misma, comenzó siendo de dos clases: dolosa (multa del 50% del tributo omitido) y

culposa (multa del 25% del tributo omitido), pero pasó a ser luego una figura con única multa (50% del tributo omitido). Con el actual Código la evasión fue eliminada. Se puede ver el avance en la tipificación y sanción de la evasión al observar que con el transcurso del tiempo pasó a ser una figura que no diferencia el dolo y la culpa, sin embargo, mientras existió, se la diferenció de la defraudación.

La “Defraudación Tributaria” siempre tuvo una multa del 100% del tributo omitido, pero en el primer Código Tributario también tenía prevista pena privativa de libertad, luego en el segundo Código solamente multa habiendo sido eliminada la privación de libertad hasta llegar al actual Código en que se vuelve a establecer la pena privativa de libertad. En el Código vigente se incorpora un criterio de punibilidad permitiendo que sólo las Defraudaciones Tributarias mayores a 10.000 UFV’s sean consideradas delito. En los casos de Defraudación Tributaria siempre se requirió y se requiere actualmente la presencia del dolo para configurar el delito.

En cuanto a la “Defraudación Aduanera”, la misma existió con el primer Código, fue eliminada en el segundo Código y en el tercero y actual Código vuelve a aparecer.

El “Contrabando” es casi siempre una omisión de pago de tributos aduaneros de importación, diferenciándose de la actual figura contravencional de “Omisión de Pago” simplemente porque esta última se genera en mercado interno. El Contrabando con el Código vigente puede ser delictual si supera el monto a que se refiere ese criterio de punibilidad y será Contrabando contravencional si no supera ese monto.

La “Omisión de Pago” fue introducida con el Código vigente y es una contravención que consiste en no pagar o disminuir el pago del tributo, pero siempre que no llegue al monto a que se refiere ese criterio de punibilidad establecido para la Defraudación Tributaria.

1.8. MARCO TEÓRICO QUE SUSTENTA LA INVESTIGACIÓN

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO

Objeto principal. La Relación Jurídica Tributaria

*La doctrina moderna del Derecho Tributario tiene como objeto principal la llamada “relación jurídica tributaria”. Cuando se habla de este tópico, se alude –en general– a la relación tributaria principal, la que **tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar)**. No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias como los intereses, suplementos de impuestos, etc.*

Componen el Derecho Tributario Sustantivo o Material las relaciones de dar el tributo propiamente dicho y sus accesorios.

La mayoría de los autores consideran que forman parte del Derecho Tributario las relaciones entre el Estado o entidad pública, titular del crédito contra el contribuyente en lo que atañe al pago indebido y al derecho de repetición consiguiente. Un tema aparte que ubicamos en el Derecho Tributario Sustantivo es el que se refiere a la obligación de pagar anticipos o bien a las obligaciones de retención o percepción en la fuente. Desbrozada así de los elementos heterogéneos que hemos reseñado arriba, la relación jurídica tributaria principal asume un papel central y fundamental. Su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo—Estado u otra entidad a la que la ley atribuye el derecho creditorio— y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias. Debe rechazarse la teoría según la cual hay una relación jurídica de prestar el tributo con el bagaje de los deberes administrativos y penales, transformándose el impuesto en una relación jurídica compleja.

NATURALEZA JURÍDICA DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

SUSTANTIVA

Este análisis está destinado a poner de relieve el núcleo fundamental del Derecho Tributario Sustantivo, lo que se logra separando las obligaciones y deberes hacia la administración y las relaciones penales, porque sólo de esta manera puede establecerse la naturaleza de la relación jurídica tributaria propiamente dicha. Dicha naturaleza puede resumirse en las siguientes proposiciones: a) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional. b) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado. c) La relación jurídica tributaria es una relación simple no compleja que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero. d) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder. En materia de derecho tributario sustantivo, es decir, cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley; únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho-deber, en el sentido que lo que es su derecho creditorio es también su obligación de hacerlo valer en favor del Estado, que el organismo administrativo representa. En cambio, cuando se trata de una relación de carácter administrativo, existe la posibilidad que la Administración ejerza o no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad; y cuando hablamos de oportunidad administrativa, usamos un término que es característico para indicar el contenido de las facultades discrecionales que se rigen no por derechos-deberes, sino por el criterio de apreciación, de oportunidad, que el mismo organismo puede ejercer. Ésta es una norma que otorga una facultad discrecional en varios sentidos, ante todo porque la Dirección puede usarla o no, puede inspeccionar o no. Es discrecional también en otro aspecto, una vez elegido por la Dirección General Impositiva el camino de realizar la inspección, ninguna norma establece cómo, en qué circunstancias y en qué forma debe

ejercerse tal inspección

Basta este ejemplo para indicar que existe una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes como las de pagar el tributo, y otras de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la Administración, para facilitar o cooperar con las tareas del organismo administrativo encargado de la recaudación fiscal. Mezclar todo esto en una única relación jurídica de carácter complejo, significa ignorar la característica fundamental del estudio científico, que consiste, ante todo, en el análisis con el que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego, en la síntesis que capta y abraza la naturaleza de conjunto. La diferencia fundamental que existe entre los deberes de colaboración con la Administración Pública, entre las relaciones que nacen de las infracciones y pretensiones a las multas o sanciones correspondientes y la relación tributaria propiamente dicha, cuyo objeto es la prestación del tributo, lleva a la conclusión que no se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja: es una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas. Ni siquiera existe —necesariamente— una identidad de sujetos en la relación sustantiva y en las demás, porque la relación que tiene como objeto la prestación del tributo tiene, siempre como sujetos, por un lado, el sujeto activo titular del crédito fiscal —e s decir, de la pretensión al tributo— y por el otro, los contribuyentes y responsables que están obligados al pago de esa prestación. Pero los que deben soportar verificaciones, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo; en muchos casos se deben presentar declaraciones juradas sin ser contribuyentes

Existen otras relaciones jurídicas tributarias, de carácter accesorio, que nacen por hechos distintos. Así, la mora puede provocar la obligación del pago de intereses. No queremos llegar a un fraccionamiento excesivo de relaciones, sosteniendo que

la obligación del pago de intereses o recargos sea una relación jurídica separada: pero, por cierto, es una obligación accesoria y nace por un hecho nuevo, distinto del hecho imponible, que es el supuesto de la relación jurídica tributaria propiamente dicha. Forma parte también del derecho tributario sustantivo otra relación jurídica tributaria, opuesta a la relación que tiene como objeto la prestación del tributo y que no puede confundirse con ésta, porque el supuesto es totalmente distinto y podríamos decir contrario al que da origen a la obligación tributaria. Aludimos a la relación que surge entre el contribuyente o el responsable que ha pagado un tributo indebido y cuyo objeto es la repetición de lo indebido: es una relación igual y contraria, paralela pero opuesta, a la relación jurídica propiamente dicha. Tiene su origen en un mismo principio constitucional, es decir, que el contribuyente sólo debe en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, de lo cual deriva que cuando se verifica un determinado hecho imponible surge la obligación, pero limitada al supuesto y a la cantidad que la ley ha querido imponer. Y si limitamos, entonces, la relación jurídica tributaria sustantiva a aquella que tiene como objeto la prestación del tributo y descartamos la tesis que se trata de una relación compleja, vemos también que esta relación nace de la ley, atribuyendo derechos y obligaciones a las partes, en la misma forma que cualquier otra obligación legal. Las dos partes están en un pie de absoluta igualdad. Ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no esté previsto en la ley, ni en medida mayor que la que la ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, sustraerse al pago de la obligación, ni invocar que se le reduzca lo que la ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria.

JARACH DINO. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” pag 369 a 374

“LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO a) Principio nullum crimen et nulla poena sine lege. Los principios nullum crimen et nulla poena sine lege tienen plena aplicación en materia de infracciones fiscales. La doctrina y la jurisprudencia hacen derivar estos principios de la norma constitucional que señala que: "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe". Como corolario de estos principios, se ha reconocido la vigencia en el derecho tributario penal de la irretroactividad de la sanción penal. La única excepción que se hace a este principio en el derecho tributario penal, como en el penal criminal, es en el caso que la ley posterior sea más benigna.

También es de aplicación en el derecho tributario penal el principio nulla poena sine iudicio.

Culpabilidad. En el derecho tributario penal de la Argentina se ha verificado, como en todos los países, una tendencia hacia una relevancia cada vez mayor del factor subjetivo dolo o, simplemente, culpa. La jurisprudencia ha sostenido reiteradamente, en especial aplicando las leyes represivas del contrabando o las referentes a las infracciones a los impuestos internos al consumo, que la materialidad de la infracción es suficiente, sin necesidad de demostrarse la infracción y, más aún, ha llegado a sostener que corresponde al contribuyente probar su inocencia. Esta doctrina jurisprudencial ha sido aceptada por Giuliani Fonrouge como valedera en términos generales. El principio general también en materia tributaria penal, es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales, en los que se prescinda de ese requisito. Además, en la tesis general, no existe una inversión de la carga de la prueba, por la cual el autor deba probar su inocencia cuando se verifica la materialidad de la infracción; sólo en los casos en los que la ley establece presunciones legales de intención, es necesario probar lo contrario. Pero, aun en estos casos, creemos

aplicable la doctrina penal general respecto a que la carga de la prueba no resulta invertida, esto es, no grava al autor, sino que incumbe también al juez, mediante sus poderes de investigación, examinar si existe la prueba contraria que la ley exige.

JARACH DINO, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" pags. 421,422, 425.

EL SUJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1) La obligación tributaria. *Concepto. Empezaremos explicando el concepto para analizar seguidamente su naturaleza jurídica.*

El Estado para la satisfacción de los gastos públicos se vale, entre otros, de dos clases de recursos fundamentales: a) los llamados recursos originarios, dominiales o patrimoniales, que los obtiene de su propio patrimonio, y b) los denominados recursos derivados que los detrae del patrimonio de los individuos o de la riqueza perteneciente a entidades ajenas al Estado, a consecuencia del ejercicio del "poder de imposición estatal" o "soberanía fiscal". La convivencia humana impone deberes en pro del organismo superior que la hace posible. El desenvolvimiento del Estado y la prestación de los servicios públicos se traducen en gastos que deben sufragarse mediante la recaudación de recursos equivalentes, dentro de los cuales revisten capital importancia los llamados "recursos derivados", que en la mayoría de los Estados constituyen la base fundamental para la formación del tesoro público. La derivación o tributación, se explica pues, como la detracción de la riqueza individual o particular que se opera a favor del Estado en ejercicio de su poder de imposición.

2) División de los recursos derivados. *La doctrina coincide sobre la existencia de una división tripartita de los recursos derivados, o sean: los impuestos, las tasas y las contribuciones de mejoras. No entraremos aquí, por no ser oportuno, en la consideración particular de cada uno de estos recursos derivados, pero sí*

señalaremos desde ya, que en substancia, todos ellos traducen la satisfacción por el contribuyente de la obligación fiscal que pesa sobre él en beneficio del Estado. Dicha obligación, repetimos, tanto existe en la especificidad del "impuesto", como en las "tasas" o en las "contribuciones de mejoras", que integran las distintas categorías en que la doctrina ha dividido hasta hace poco los recursos derivados. Hacemos esta salvedad, porque ya en la hora actual se abre en los autores más modernos una cuarta categoría de recursos derivados: me refiero a los llamados recursos parafiscales, cuya particular naturaleza impide su inclusión en la clásica división tripartita que hemos mencionado i 1).

Fijando el concepto, podemos concluir afirmando que la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia, una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición. La relación se establece entre dos personas, vale decir entre dos entes susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones.

3) Naturaleza jurídica. La naturaleza jurídica de la obligación tributaria es la de una relación personal, no la de un derecho real, ya () Véase en la Revista del Instituto de Investigaciones Económicas, año 1. Número 1, oct-dic. 1957, mi estudio sobre La Parafiscalidad, pág. 10. 69 que el Estado ejerce su acreencia contra el contribuyente, a quien en definitiva toca satisfacer la prestación. El hecho de que el Estado pueda compeler al deudor a liquidar o enajenar sus bienes para pagar la obligación fiscal, no le acuerda otra ventaja que la de una mera preferencia sobre su valor económico, pero no el dominio sobre ellos, mientras no los adquiera por cualquiera de los medios que el derecho privado (civil o comercial) señala. Por lo demás, las cosas no son titulares de derechos, ya que no son personas. Aquéllas sólo revisten la calidad de objeto de las prestaciones. De ahí entonces la necesidad de distinguir y precisar conceptos a fin de evitar errores tales como los que suelen*

deslizarse en la jurisprudencia y en la doctrina, cuando con motivo de la aplicación de los llamados impuestos reales ha creído verse una titularidad de derechos en los bienes o conjuntos de bienes, carentes de personalidad, que sólo corresponde a los propietarios de tales bienes. 4) Estudio de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria frente a la teoría general de las obligaciones. El Derecho Tributario no escapa a la Teoría General del Derecho. Sus principios como rama del derecho público difieren en lo particular de los estatuidos para el derecho privado, pero ambos quedan sujetos a normas generales y postulados comunes, cuya aplicación no puede ni debe vulnerarse por el juego de las instituciones específicas de cada una de estas ramas jurídicas.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Las primeras jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario, en revista "Impuestos", Nº 169 dic 1956 pag 333-334

“Por lo dicho, si hemos de considerar la naturaleza jurídica de la obligación fiscal, debe ser previo recordar en primer término cuál es la que atañe a las obligaciones en general. En las Institutas exprésase que la "obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa, según el derecho de nuestra ciudad" (obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur ali cuius solvendae rei; secundum nostrae civitatis jura). Las Partidas de Alfonso el Sabio, las definían como "ligamento que es fecho según la ley e según natura" (Partida 5ª, título 12). "Ligamento" equivale a "vínculo". El "vínculo" coloca al deudor en la obligación, o mejor dicho en la necesidad de hacer algo a favor del acreedor, o sea como apunta Salvat, que reduce al primero, en cierto modo, a una verdadera situación de dependencia frente a su acreedor con su persona y sus bienes (3). En lugar de la palabra "obligación", entonces desconocida, se utilizaba el término "nerum", derivado de "nexus", "nectere", que quiere decir "anudar". Es evidente que el rigor primitivo de esta dependencia

desapareció con el correr del tiempo, pero la sumisión o el vínculo, subsiste a través del término "ob ligare", que significa "ligar". En el derecho moderno el concepto ha variado en el sentido de que la obligación ya no es tanto un "vínculo personal", sino mas bien "una relación patrimonial en la cual se debe satisfacer una prestación determinada".

PUGLIESE, Mario, Derecho Financiero, pág. 26-27

EL OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"10) El objeto como elemento material de la obligación tributaria.

Al referirnos anteriormente dentro de la teoría general de las obligaciones al objeto de éstas dimos como equivalente la prestación comprometida. La obligación constriñe al deudor a hacer una cosa, o como reza la definición del derecho romano: "quo necessitate adstringi murali cujus solvendae rei" (que nos constriñe a hacer una cosa o pagar una cosa). Por ello se afirma que la prestación comprometida es el objeto de la obligación. Según los romanos las obligaciones podían consistir en: dar (entregar alguna cosa); hacer (hacer o no hacer algo) y prestar (facilitar algún bien para que se constituya un derecho real). La legislación civil ha recogido el concepto generalizando el sentido de la prestación cualquiera sea el objeto de las obligaciones. El Código Civil Argentino dice en su art. 495: "las obligaciones son de dar, hacer o de no hacer", y es que en realidad el contenido de aquéllas consiste siempre en un hecho, una acción o en una abstención, que debe cumplir el deudor: dar una cosa, hacer una cosa, no dar una cosa o no hacer una cosa. Por lo común la prestación debe tener un valor económico. Se cumple la prestación o se indemniza. Claro está que existen valores morales que no se reflejan económicamente. Tal, por ejemplo, el daño moral indemnizable por la muerte de una persona no entraña al final de cuentas más que un alivio económico, pero nunca llega a ser una equivalencia total. ¿Podríamos trasladar tal concepción

genérica del objeto de las obligaciones al derecho tributario? Desde ya contestamos que si así lo hiciéramos sin reparar en las particularidades de esta rama del derecho público, nos apartaríamos de la solución correcta. La posición deudora del contribuyente frente al Fisco no debe identificarse con la de un mero deudor ante un acreedor particular según las reglas del derecho privado. El sentido y la naturaleza de la tributación descartan esa posibilidad de confusiones. Lógicamente que esta afirmación no traduce un criterio categórico y definitivo para todas las épocas. 93 Antiguamente existió el procedimiento de la "conainte" \ expresión que en el derecho francés involucraba los conceptos de "compulsión" y "requisición", en virtud del cual se obligaba al individuo a prestar un servicio o aportar algún bien al soberano. Hasta entonces y durante largo tiempo no se conocían prácticamente los tributos con las características que exhiben en la actualidad. El patrimonio del Estado se confundía con el del gobernante o soberano. Las gabelas o contribuciones pues, que nos recuerda la Historia, sólo será prudente invocarlas a título ilustrativo, mas no como antecedentes fieles de los actuales gravámenes,, que descansan sobre bases y razones muy diferentes. Así en Grecia se advierte la existencia de un impuesto territorial de tipo progresivo, otro de carácter aduanero y varios más a los consumos. En Roma apunta una diferenciación entre el patrimonio de los reyes y el del Estado. El pueblo romano obligaba a tributar al de las provincias abusándose en la imposición con tal exceso por la codicia fiscal, que aquélla frecuentemente se transformaba en verdadera expropiación. En la Edad Media se experimenta un retroceso en las finanzas estatales sustentadas sobre recursos derivados, para volcarse principalmente al amparo de los recursos patrimoniales (gabelas, tasas de peaje, etc.). El sistema tributario se torna así cada vez más insoportable. Proliferan los gravámenes para atender las exigencias siempre mayores de los soberanos y de su corte. La percepción de los recursos se agudiza en severidad y desconsideración hacia el

contribuyente. La casa de éste se resquebraja, por el saqueo, tras una revisión humillante. Ante tal intemperancia pudo afirmarse que jamás fueron más odiados los recaudadores. Desde entonces se advierte una evolución en el curso de las contribuciones, que avanza hasta llegar al Estado Moderno del cual cabe decir que su régimen tributario descansa sobre los principios de Justicia que fundamentan el reparto de las cargas públicas. Dicho sea en otros términos, el régimen impositivo originario ha sido superado, pues su permanencia habría llevado a una franca incompatibilidad con los principios filosóficos y jurídicos del Estado de Derecho. Al definir la obligación tributaria, o simplemente el tributo, dijimos que la misma constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición. Vimos luego, que tal atribución del poder fiscal se ejerce por el Estado como una consecuencia del llamado "dominio eminente" sobre los bienes que en él se encuentran situados. Tal atribución permite pues al Estado obtener, extraer o detraer riqueza del patrimonio de los contribuyentes conforme a los principios superiores que rigen constitucionalmente la organización estatal, y en cuanto ésta hace necesario tal requerimiento. De ello se infiere la necesidad de marcar en la obligación tributaria una diferenciación entre sus partes, y así como el sujeto es su elemento personal, el objeto constituye su elemento material.

() El presente estudio corresponde al curso de Derecho Tributario, dividido en tres disertaciones, que he pronunciado los días 4, 5 y 6 de febrero de 1958, en el Instituto de Estudios Superiores de Montevideo (Uruguay)*

MANUEL DE JUANO

“Valdez Costa, Villegas, Tesoro, Pugliese, no admiten complejidad en la relación jurídica tributaria, ya que se trata de una sola relación obligacional (de pago) al lado

de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico: el pago del tributo”.

JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, t. 1, pag. 162

“La obligación tributaria no es compleja, es simple porque es una sólo: la ‘obligación de pago’, sin embargo existen otras relaciones jurídicas no obligacionales que nacen de los deberes formales”

VILLEGAS Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pag. 254

ILÍCITO TRIBUTARIO

“Por ilícito tributario debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir todo acto u omisión que sancionan las leyes tributarias. De acuerdo con este concepto, el ilícito tributario se constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma. Esto, en síntesis, es lo que se denomina conducta ilícita. El contenido de ésta puede quedar encuadrado dentro del incumplimiento de un deber formal, de hacer, no hacer, o tolerar, o bien, comprender la violación de una obligación de carácter sustancial, como lo sería la falta de pago de un tributo en forma total o parcial”.

MABARAK Doricela, “Derecho Financiero Público”, pag. 202.

“El ilícito tributario es toda infracción de las normas tributarias, ya sea mediante delito o contravención, que además de constituir un atentado a los derechos pecuniarios del Estado, significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral

pública, por lo que corresponden determinadas sanciones”.

GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II, pag. 655

“El ilícito o infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales”.

VILLEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 377.

“Cuando se habla de ilícito tributario, la terminología empleada tiende a destacar su unidad, en cuanto configura el género de conductas que por acción u omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, y en la regulación de sus sanciones”.

GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios”, pag. 3

“El ámbito fiscal debe ser tomado en sentido amplio (todo lo relacionado con el Fisco, por ejemplo una deuda por malversación de fondos estatales) y el ámbito ‘tributario’ debe ser tomado en sentido restringido (lo relacionado solamente con tributos).”.

MARTÍN José María, RODRÍGUEZ Guillermo, “Derecho Tributario General” Tomo II pag. 26.

“Clasificación de los ilícitos tributarios.-

- a) *Por la afectación al orden jurídico existente. Tomando en cuenta la manera en que la conducta del sujeto afecte al orden jurídico en un lugar y momento determinado, los ilícitos se pueden clasificar en ilícitos de daño y de peligro. Los primeros son los que se presentan cuando no se cubre un tributo en*

forma total o parcial, es decir, cuando se incumple la norma sustantiva aplicable. Por su parte, los ilícitos de peligro existen cuando una persona no cumple con sus deberes formales, ya sean éstos de hacer, no hacer o tolerar, por ejemplo, cuando omite el deber de presentar los avisos o informes que exigen los ordenamientos administrativo tributarios.”.

MABARAK Doricela, “Derecho Financiero Público”, pag. 213.

“Desde el punto de vista genérico, las sanciones se clasifican en dos grandes grupos: civiles y penales. Las primeras son las que se aplican cuando el infractor ha violado una norma de conducta, pero en las que el legislador considera que la transgresión no ha alterado gravemente el orden social y, por ende, la sanción se ubica sólo en el ámbito civil. En cambio, la sanción tendrá carácter penal cuando el sujeto infractor haya alterado con su conducta gravemente el orden social, en cuyo caso la infracción a la ley se ubicaría en la categoría de los delitos. Las sanciones penales, por su gravedad, y por mandamiento expreso de las normas fundamentales de un país contenidas en la Constitución Política, sólo pueden ser aplicadas por autoridad judicial mediante un proceso judicial previo y formal en donde se permita al reo defenderse. En cambio, las sanciones civiles pueden ser determinadas y aplicadas inclusive por los mismos particulares, como sucede con las famosas cláusulas penales de un contrato celebrado entre partes. Asimismo, como las sanciones administrativas pertenecen al género de las sanciones civiles, su aplicación corresponderá a las autoridades de la administración en los casos en que así lo dispongan las leyes. En consecuencia, si dentro de las normas de derecho público y, concretamente, dentro del derecho tributario, las personas cometieron una violación a una norma que se encuentre considerada o tipificada como contravención, corresponde a la autoridad administrativa, aplicar la respectiva sanción.”.

MABARAK Doricela, “Derecho Financiero Público” pag. 215

Multas.

“Las multas tributarias se diferencian de las penas del Derecho Penal común porque estas últimas siempre son de carácter personal, es decir que se aplican necesariamente a la persona que cometió el delito, en cambio, la multa tributaria castiga al autor en sus bienes y, por tanto, ese patrimonio beneficiado con el ilícito debe ser el que sea alcanzado o atacado por la multa.”

BIELSA, citado por Héctor Villegas en “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 390.

“Las multas que la autoridad exige del particular infractor consisten en la entrega de una suma de dinero adicional al tributo y su monto o cuantía se determina con base en la disposición legal exactamente aplicable al caso de que se trate, con base en el tributo omitido, es decir que la base para fijar la multa debe ser el propio tributo que se dejó de pagar, actualizado para que mantenga su valor en el tiempo.”

GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 728

*d. 1) **En las contravenciones tributarias.** En las infracciones formales se aplicará la sanción de multa, siendo graduable entre montos mínimos y máximos.*

En los casos de infracciones materiales también se aplicará la sanción de multa, tomándose como referencia el gravamen no ingresado.”

GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios”, pag. 112

“En materia de aduana existe una responsabilidad ‘penal’ sui generis que se funda en el carácter especial de sus infracciones y en el propósito ‘fiscal’ que los origina,

y las penas pecuniarias tienen un carácter particular que aun conservando su calidad de 'penas' les da cierto carácter de 'indemnización' de daños y las somete a reglas que no tienen aplicación 'penal estricta'. Una de las principales consecuencias es la excepción a la regla general de que la 'responsabilidad penal es personal' y sólo son imputables los actos propios, creándose así una responsabilidad "penal" juris et de jure de participación en las infracciones para cierta clase de personas".

GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, "Ilícitos Tributarios", pag. 29

PROBLEMÁTICA DE LA UBICACIÓN DE LOS ILÍCITOS DE ÍNDOLE TRIBUTARIO.

"Tendencia Administrativista.

Sin hacer mención a la teoría del derecho penal administrativo, que parece ignorada por la doctrina francesa, Waline se pronuncia por una solución netamente administrativista. Reconoce el carácter específico de las sanciones fiscales, por su objeto y por su naturaleza jurídica, asignándoles un carácter mixto (no son sanciones del derecho penal, pero tampoco constituyen reparaciones de orden civil) y en definitiva las asimila a las sanciones administrativas, ya que ambas -dice- tienen por efecto reprimir actos que constituyen obstáculos para la buena marcha de un servicio público, lo que importa en esencia, la misma posición adoptada por los sostenedores de aquella teoría; es un castigo por violaciones a los actos u órdenes de la autoridad. Sostiene, en conclusión, que no obstante las diferencias formales que las separan, 'las penas fiscales, aún las impuestas por el juez, tienen apreciablemente la misma naturaleza jurídica que las sanciones administrativas, es

decir que son esencialmente penas, aunque no en el sentido del derecho penal', y exteriorizan un fenómeno general característico de la evolución jurídica moderna, como es "el retroceso del derecho penal propiamente dicho en beneficio de una especie de derecho pseudo-penal o, si se quiere, de un derecho represivo no penal".

Nature juridique des pénalités fiscales (en R.S.L.F., 1949, pags. 14 y sgtes.), **citado por Giuliani Fonrouge** en su obra Derecho Financiero Vol II, pag 668.

"Tendencia Autonomista.

En realidad, esa obra no postula claramente una autonomía científica para esa disciplina, pero lo deja entrever para el futuro, cuando la legislación tributaria constituya un conjunto armónico y adecuado a los principios de justicia y equidad. Para que realmente -dice- pueda desarrollarse la ciencia de un Derecho Penal Financiero, es menester, ante todo la disposición de la conciencia popular hacia una gran severidad en la apreciación de las violaciones fiscales".

CARANO-DONVITO Giovanni, casa Editrice Nazionale Roux e Viarengo, Torino – Roma, 1904, **citado por Giuliani Fonrouge** en su obra Derecho Financiero Vol II, pag 669.

"Concepción Dualista.

Las doctrinas analizadas precedentemente, todas ellas, conciben unitariamente el ilícito fiscal, sin embargo, algunos autores de derecho tributario, principalmente italianos, fraccionan el ilícito fiscal en categorías jurídicas distintas según la naturaleza de las infracciones. Esta concepción se inspira en los principios generales de la legislación represiva, especialmente en la ley italiana del 7 de enero

de 1929 y distingue las sanciones en penales y civiles, aún cuando estas últimas podrían calificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las sanciones penales 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 y multa; contravenciones: arresto y ammenda); en cambio, las sanciones administrativas o civiles se refieren a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en pena pecuniaria, recargo o adicional (sopratassa) y otras de índole accesoria, como el comiso y la clausura de establecimientos.

GIULIANNI FONROUGE Carlos M., “Derecho Financiero” Vol II, pag 671-672.

“Se debe reconocer la dificultad de encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo, se debe considerar que el verdadero planteamiento consiste en que la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado Derecho Penal, sino que se la encuentra en todo el derecho y también en la rama que se considera en general como la más lejana del derecho penal, o sea el derecho civil, de modo que al derecho penal común no le corresponde la paternidad de todo lo penal, sino que, por el contrario, "es el hijo emancipado del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho", y las otras normas penales aún no separadas de la gran nebulosa del derecho, tienden a agruparse en torno a núcleos bien definidos. Como el derecho tributario es un centro de atracción de las relacionadas con obligaciones fiscales y el derecho administrativo ejerce función equivalente con las vinculadas a la actividad administrativa, resulta que las sanciones referentes a infracciones inherentes a la obligación sustancial, corresponderían al 'derecho tributario penal', y las referidas a deberes fiscales de orden administrativo, que no revisten carácter sustantivo, pertenecerían al 'derecho administrativo penal'.”.

JARACH DINO, “Las multas fiscales y la teoría del Derecho Penal Administrativo”
(en Revista Jurídica de Córdoba, enero-marzo de 1947, pags. 146 - 151)

TEORÍA DE LA CULPABILIDAD OBJETIVA APLICADA A ILÍCITOS DE RESULTADO

“Teorías civilistas de la culpabilidad objetiva

El nexo de la causalidad - “daño emergente” y “lucro cesante”. - “ En general, toda acción genera una reacción, es decir que una acción se convierte en causa que produce una consecuencia llamada efecto.

En sentido jurídico, una acción humana que produce daño a una persona física o jurídica, amerita el resarcimiento de ese daño.

El resarcimiento sólo se debe por daños que sean respecto del incumplimiento como “consecuencia inmediata y directa”. Pongamos un ejemplo: yo doy un martillazo (hecho imputable); el efecto (consecuencia inmediata y directa), es la ruptura, la deformación o el estropeamiento del objeto sobre el cual ha caído el martillo. ¿Cuál es el daño resarcible?.

A la luz de aquel criterio, no sería más que el valor – o la disminución del valor – del objeto destruido, deformado o estropeado.

El resarcimiento del daño debe comprender tanto la pérdida experimentada por el acreedor como la ganancia no conseguida”: lo cual, en términos jurídicos y, entendibles de manera corriente y común, se denomina “daño emergente” y “lucro cesante”.

Ahora bien, es claro que el “lucro cesante” no será nunca, o raras veces, una consecuencia directa e inmediata del incumplimiento, sino que será siempre, o la mayoría de las veces, mediato respecto del “daño emergente”.

4.1.2. Hechos ilícitos (o “delitos”). - Las doctrinas civilistas, no tan recientes, hablan

de delitos identificando este término con el de ilícitos, en sentido puramente civilístico: “delito civil”; es decir, delitos no previstos, como hipótesis-presupuesto de la irrogación de una pena (“delito penal” o “reato”).

La categoría comprende todo hecho del hombre, a él imputable, que irroga a otro un daño injusto. Y es fuente de la obligación de resarcir el daño.”.

BARBERO Doménico, “Sistema del Derecho Privado”, pag. 327

“El daño en sentido jurídico.- Daño significa nocimiento o perjuicio, es decir, aminoración o alteración de una situación favorable.

El efecto jurídico causado por el daño consiste en una reacción que el derecho facilita para lograr la represión del daño. Consiguientemente, esa reacción jurídica es en sentido contrario al que opera el daño, oponiéndose a él y, con esto, el daño en sí considerado en el sistema de los hechos jurídicos, queda profundamente caracterizado.

Podría ponerse en duda si la calificación de “hecho jurídico” corresponde precisamente al daño, o bien al hecho producido por el ser humano, del que se deriva (como a continuación podrá verse, el daño en sentido jurídico no puede derivar más que de hechos del ser humano). Cuando se haga de la lesividad un simple atributo del hecho causante del daño, se tendrá que tomar en consideración, como hecho productivo de la reacción del derecho, el hecho dañoso; cuando por el contrario, se sitúe la cuestión en torno a la relación causal entre el hecho productor del daño y el daño (considerados como entidades conexas, pero distintas) el hecho productor del daño podría considerarse como hecho jurídico en razón a una relación de causalidad indirecta: Directamente, sólo el daño debería llamarse hecho jurídico (productor de reacción jurídica).

Si se quiere considerar que el hecho productor del daño y el daño en sí, son elementos de un proceso complejo, “hay que convenir en que el elemento principal

determinante para la producción del efecto jurídico – reacción del derecho – está constituido por el daño”. La reacción del derecho, estando encaminada a reprimir el daño, se realiza solamente en cuanto aparece allí el daño en sí; cierto, que es necesario que este daño derive de un hecho humano, pero lo decisivo, para que actúe la reacción jurídica, es su existencia concreta.”.

DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 157

“El daño antijurídico.”- *En cuanto hecho jurídico, el daño constituye, como se ha expresado, una especie del daño entendido simplemente como fenómeno de orden físico. El que no todos los fenómenos del orden físico obtengan relevancia jurídica, es un principio general válido también en lo concerniente al daño. El derecho elige los hechos que quiere investir de una calificación propia; como tenga lugar esta elección en la esfera de los daños, es lo que en este momento nos proponemos examinar.*

La elección recae, ante todo, en el daño ocasionado por un acto humano antijurídico, y es este, precisamente su aspecto visible.

La consideración de la antijuricidad (oposición al derecho) presupone un exacto conocimiento del concepto de derecho. La expresión “derecho” tiene diferentes significados, indicando tanto un conjunto de normas o reglas jurídicas (derecho objetivo), como una facultad de querer acomodarla o acogerla al derecho objetivo (derecho subjetivo) o, finalmente, como objeto del derecho correspondiente a un sujeto, que en este caso no es necesario introducirnos en los significados de ciencia del Derecho. Cuando se habla de antijuricidad, con ello se pretende referir al derecho entendido en los dos primeros significados, o sea, al derecho objetivo y al derecho subjetivo.

El conjunto de normas que integran el derecho objetivo, se encamina a actuar en

una coordinación intersubjetiva de intereses, mediante la solución de los conflictos que pueden producirse entre ellos, de manera tal, que cada individuo encuentra el medio de satisfacer sus necesidades en la medida que permite la satisfacción de las necesidades de los demás, que es, precisamente, lo que posibilita la vida en común, que de otra forma, no podrá subsistir. (basta pensar con qué frecuencia se plantean conflictos de intereses y lo difícil que sería solucionarlos pacíficamente con medios extrajurídicos). La solución de los conflictos de intereses, sólo puede conseguirse, estableciendo un criterio de valoración supra existencial de los actos humanos, del que arranca la distinción entre actos jurídicos en sentido estricto (conformes al derecho) y actos antijurídicos (contrarios al derecho). “La antijuricidad no es más que expresión del valor preferente reconocido por el derecho a un interés opuesto, por lo general tomando en cuenta la apreciación dominante en la conciencia social”.

DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 161

“Los actos humanos pueden ofrecer la mayor variedad, cuando el hombre puede determinar su conducta en la vida social; y es a esta variedad, a la que se yuxtapone el criterio discriminador del derecho, reagrupando la mayor parte de los actos humanos en las señaladas categorías de actos adecuados al derecho y de actos antijurídicos, cada una de ellas conteniendo una abundantísima gama, pero con la indicación de no ser conformes al derecho, o de su antijuricidad.

El conjunto de los actos ajustados al derecho integra la esfera de los actos lícitos, mientras que, de la suma de los antijurídicos, se obtiene la esfera de los ilícitos. La esfera de los ilícitos significa la libertad jurídica, entidad más restringida que la libertad natural. Por su naturaleza los hombres son libres de orientar y emplear lo más adecuadamente posible sus talentos, sus energías físicas y psíquicas a sus

intereses. “La presencia de estas ilimitadas libertades llevaría, inevitablemente, a la destrucción de la misma libertad, la cual para subsistir, no tiene más remedio que aparecer limitada”.

DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 162

Concepto de la culpabilidad.-

“La culpa constituye un estado anímico que, con relación a un daño concreto, puede apelarse de reprobable. De hecho, es un estado de ánimo disforme del que suele encontrarse en los individuos dispuestos a evitar los efectos perniciosos (daños). Se ha discutido si este ser reprobable tiene que tener carácter jurídico. Ha prevalecido la opinión afirmativa: Normalmente, la culpa se pone en correlación con la antijuricidad, considerándose precisamente como el estado anímico que integra psicológicamente el hecho dañoso antijurídico. Adquiere, por tanto, el carácter de contraria al derecho, junto con el hecho material al que acompaña.

El análisis minucioso del estado psicológico en que consiste la culpa, lleva a distinguir el dolo de la culpa en sentido estricto, en la que puede exteriorizarse una intensidad decreciente de lo reprobable, es decir que el dolo es más reprochable que la simple culpa. Ambas tienen de común la voluntariedad del hecho productor del daño; al dolo hay que añadir la voluntad de dañar mientras que la culpa en sentido estricto se caracteriza de una forma que es más difícil de poder definir. Corrientemente se suele decir que en ella concurre la ausencia de previsión del daño que se pudo prever (noción ésta que encuentra sus raíces en el Digesto; pero sosteniendo esto, no se tiene en cuenta a la llamada “culpa con previsión”. Esta última se verifica cuando el daño se prevé como efecto del hecho productivo del mismo, sin ser por consiguiente, querido; se ha observado justamente que a su

amparo se configura un serio problema de límite entre el dolo y la culpa. Este problema se resuelve preferentemente en el sentido de clasificar en la culpa en vez de en el dolo, la “culpa como no previsión”, dado que para determinar el dolo, no es suficiente con que se produzca la previsión del daño, sino que es necesaria la voluntad de dañar. Por consecuencia, el ámbito de la culpa es de tal entidad que requiere se modifique su definición corriente: “Se puede afirmar que hay culpa cuando no se ha empleado aquella tensión de las facultades mentales que habrían permitido prever el daño previsible, al igual que aun habiéndose previsto el daño, no se ha impreso a la propia energía volitiva aquella orientación que, con la finalidad de evitarlo, habría sido necesaria”.

DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 175

“Teorías penalistas de la culpabilidad objetiva aplicadas a delitos de resultado

Delitos materiales o de resultado y formales o de actividad.-

En la clasificación de delitos en el ámbito del Derecho Penal, tomando en cuenta las consecuencias de la acción antijurídica, los delitos se clasifican en “materiales o de resultado” por una parte y, por otra en “formales o de actividad”.

La estructura de los delitos materiales o de resultado es diferente que la de los delitos formales o de actividad, en los primeros la hipótesis típica consiste en un comportamiento del hombre más un determinado resultado material de él, en tanto que en los delitos formales sólo consisten en una acción de hacer o no hacer, en ellos se encuentra un daño o un peligro en el sólo hecho de que se desarrolle una cierta acción; en los materiales el resultado externo es el único que constituye el daño o peligro.

La distinción tiene importancia sobre todo en lo que se refiere a la necesidad de diferenciar entre conductas culposas y conductas dolosas en los delitos formales o de actividad, existiendo la posibilidad de evitar esa diferenciación en los delitos materiales o de resultado toda vez que en los mismos la relevancia jurídica radica en el efecto o resultado y no así en la conducta causante.

Teoría Finalista aplicada a delitos de resultado.-

La teoría Finalista es diferente de la teoría clásica de la culpa en materia penal. Según Edmundo Mezger en su "Tratado de Derecho Penal", con Welsel surge el criterio de la culpabilidad normativamente preestablecida, dice que el sujeto realiza el acto porque lo considera beneficioso o útil para él y esa conducta es valorada objetivamente por la comunidad que previamente ha declarado lo jurídico o antijurídico de ese tipo de conductas.

La discrepancia de la valoración subjetiva del autor del delito con la valoración objetiva de la comunidad constituye el fundamento de reproche de culpabilidad. Lo notable y diferente en la teoría de Welsel es que el dolo y la culpa ya no son elementos, especies o formas de la culpabilidad como en la dogmática tradicional, sino momentos constitutivos de la acción y de lo injusto personal, por lo que pertenece a la acción y al tipo de lo injusto, saliendo así de la culpabilidad.

Para Welsel la culpabilidad no tiene como parte el dolo ni la culpa, ya que la culpabilidad genérica (en sentido amplio) es solo reprochabilidad, mientras que el dolo es únicamente el objeto de la culpabilidad.

Critica el sistema de considerar primero la acción de modo natural y después lo injusto del acto para ocuparse luego de la culpabilidad, donde se tratan el dolo y la culpa como referencia de ánimo del autor del delito, con lo que destruye la estructura interna (final) de la acción. Por lo tanto la diferencia entre delitos dolosos y culposos se expresa en el tipo objetivo dado por la comunidad y no así como diferencia conceptual dentro de la culpabilidad.

Divide los actos en dolosos (auténticas acciones finalistas que desde la preparación del acto buscan su objetivo) y culposos (si bien son un acontecimiento causal ciego deben ser consideradas como acciones porque su efecto finalmente es evitable). En la obra de Welsel el dolo es un elemento de la acción, dicho de otro modo, “el factor configurador objetivo de la misma, el dolo pertenece a lo injusto”.

“El dolo despejado de todo contenido ético no pertenece al requisito de la culpabilidad, sino de la acción y antijuricidad, como encuentro subjetivo de ambos.”. Interpretando las frases textuales de Welsel se ve que en su teoría lo antijurídico y lo injusto está preestablecido por la comunidad, por la sociedad que determina cuáles son las conductas reprochables y cuáles son las conductas aceptables, convirtiendo esta valoración social en normas jurídicas.

Al ser así, el dolo y la culpa en sentido estricto ya no forman parte de la culpabilidad en sentido genérico o amplio, sino que el dolo y la culpa están inmersos en la acción y ésta puede ser injusta y antijurídica para la comunidad a pesar de ser beneficiosa o útil para el individuo autor del delito, por eso es una acción finalista, porque el individuo no se detiene a analizar si su acción es justa o injusta, sino que solamente le interesa cumplir su finalidad de utilidad personal. La voluntad consciente o intencionalidad (dolo) consiste en cumplir su finalidad personal y si con ello comete delito ya no tiene sentido determinar si es un delito culposo o doloso, sólo se debe determinar quién cometió la acción y cuál fue el resultado.

La culpabilidad como concepto está en las normas jurídicas predeterminadas por la comunidad porque constituye un presupuesto de reprochabilidad el violar esas normas, pero la culpa en sentido estricto y el dolo son parte de la acción antijurídica o reprochable, por ello no es necesario descubrir la culpabilidad en un delito que se haya cometido concretamente, pues ya está preestablecida en la norma violada, entonces solo resta descubrir el resultado porque en él se ha plasmado una acción y en la acción se encuentra la finalidad que buscó el autor del delito y, en la

finalidad, por ser conciente, se encuentra el dolo.

La teoría Finalista iniciada por Welsel fue seguida y compartida por Maurach y Niese.”.

MEZGER Edmundo, “Tratado de Derecho Penal”, pag. 289-291

LA CULPABILIDAD DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

“En el plano de las abstracciones no es posible afirmar que la culpabilidad –al menos en el sentido tradicional de la expresión- sea una pieza indispensable para construir una teoría general del delito”.

AFTALIÓN, citado por Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Vol. II, pag. 694

“La dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual tributario, haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar – como principio general- que basta la objetividad de la transgresión para que exista ilícito punible”.

GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II, pag. 695

“Aún en aquellos casos en que corresponda apreciar el grado de imputabilidad del infractor, no es menester ajustarse estrictamente a las enseñanzas de la doctrina penalista, pudiendo existir un concepto tributario de dolo con caracteres propios y que no siempre exige la prueba de la intención de defraudar”. Tal fue el criterio que sirvió de base para la parte pertinente del proyecto de Código Tributario de Argentina (1963).

“no nos preocupa discrepar con los conceptos del derecho penal porque, a diferencia de los autores orientados en esa dirección como la mayoría de los italianos, entendemos hallarnos en el ámbito del derecho tributario”.

GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 697.

“... no se trata del derecho genérico de punir a un culpable sino del derecho específico de percibir un tributo...”.

FALSITTA, citado por **GIULIANI FONROUGE Carlos**, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 700.

1.9. MARCO CONCEPTUAL

Palabras Clave:

- Obligación Tributaria
- Ilícito Tributario
- Contravención Tributaria

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“Contenido del Derecho Tributario Sustantivo

Objeto principal. La Relación Jurídica Tributaria

*La doctrina moderna del Derecho Tributario tiene como objeto principal la llamada “relación jurídica tributaria”. Cuando se habla de este tópico, se alude –en general– a la relación tributaria principal, la que **tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar).**”*

JARACH DINO. Finanzas Públicas y Derecho Tributario pag 369

“Se trata de una sola relación obligacional (de pago) al lado de la cual existen otras

relaciones distintas, como serían las formales. Mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico: el pago del tributo”.

JARACH Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, t. 1, pag. 162

“La obligación tributaria no es compleja, es simple porque es una sólo: la ‘obligación de pago’, sin embargo existen otras relaciones jurídicas no obligacionales que nacen de los deberes formales”

VILLEGAS Héctor, **Curso de Finanzas**, “Derecho Financiero y Tributario”, pag. 254

“La obligación tiene por objeto exclusivo el pago de tributos”

VALDEZ COSTA Ramón, **Instituciones de Derecho Tributario**, pag. 2

ILÍCITO TRIBUTARIO

“Por ilícito tributario debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir todo acto u omisión que sancionan las leyes tributarias.”.

MABARAK Doricela, “Derecho Financiero Público”, pag. 202.

“El ilícito tributario es toda infracción de las normas tributarias, ya sea mediante delito o contravención, que además de constituir un atentado a los derechos pecuniarios del Estado, significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública, por lo que corresponden determinadas sanciones”.

GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II, pag. 655

“El ilícito o infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen

las obligaciones tributarias sustanciales y formales”.

VILLEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 377.

“Cuando se habla de ilícito tributario, la terminología empleada tiende a destacar su unidad, en cuanto configura el género de conductas que por acción u omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, y en la regulación de sus sanciones”.

GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios”, pag. 8

CONTRAVENCIÓN

“La contravención es el acto de ejecutar en clara oposición a lo que está mandado o reglado; es decir, es actuar en total contraposición a la ley, es la acción de un individuo en forma contraria a la norma claramente tipificada en ésta”

MEZGER Edmundo, “Tratado de Derecho Penal”, pag. 625

CONTRAVENCIÓN TRIBUTARIA

“Las contravenciones tributarias tienden a proteger las facultades formales de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus atribuciones de investigación, control, verificación o fiscalización.”.

PEREZ DE AYALA José Luis y GONZALES Eusebio, “Curso de Derecho Tributario”, Tomo I, pag.302

0

1.10. HIPÓTESIS

“MIENTRAS EXISTA DIFERENCIA ENTRE ‘OMISIÓN DE PAGO’, ‘DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA’, ‘DEFRAUDACIÓN ADUANERA’,

‘CONTRABANDO CONTRAVENCIONAL’ Y ‘CONTRABANDO DELICTUAL’, EN MATERIA TRIBUTARIA EXISTIRÁN PROBLEMAS DE CONCEPTUALIZACIÓN, TIPIFICACIÓN Y SANCIÓN.

DEBIDO A QUE LOS CINCO ILÍCITOS PRODUCEN UN MISMO RESULTADO (DAÑO ECONÓMICO AL ESTADO), DEBEN SUBSUMIRSE EN UNA SÓLA FIGURA JURÍDICA: ‘LA CONTRAVENCIÓN DE DAÑO’, CATALOGÁNDOSE A LA MISMA COMO ILÍCITO DE RESULTADO POR EL DAÑO ECONÓMICO CAUSADO AL FISCO, SIN DIFERENCIAR SI EXISTIÓ DOLO O SIMPLE CULPA EN LA CONDUCTA.’.

1.11. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN

1.11.1. Variable independiente.

“Debido a que los cinco ilícitos producen un mismo resultado (daño económico al estado), deben subsumirse en una sólo figura jurídica: ‘la contravención de daño’, catalogándose a la misma como ilícito de resultado por el daño económico causado al fisco, sin diferenciar si existió dolo o simple culpa en la conducta.”.

1.11.2. Variable dependiente.

“Mientras exista diferencia entre ‘omisión de pago’, ‘defraudación tributaria’, ‘defraudación aduanera’, ‘contrabando contravencional’ y ‘contrabando delictual’, en materia tributaria existirán problemas de conceptualización, tipificación y sanción”.

1.12. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.

1.12.1. Métodos.

Se utilizaron los métodos “Inductivo” y “Analítico”.

Método Inductivo porque se partió de objetos de estudio **particulares** y específicos, para llegar a un **resultado general**.

Los objetos de estudio **particulares fueron cinco ilícitos tributarios** actualmente vigentes: la “omisión de pago”, “contrabando contravencional”, “defraudación tributaria”, “contrabando delictual” y “defraudación aduanera”.

El resultado es general porque la propuesta de la presente Tesis consiste en “unificar” los cinco ilícitos señalados para **englobarlos en una sola** figura: La “Contravención de Daño”, con un concepto final **generalizador**.

Método Analítico porque **cada uno** de los cinco ilícitos tributarios actualmente vigentes fue **estudiado por partes (dividiendo** lo que es el concepto, tipificación y sanción **de cada uno de ellos)** para llegar a un **resultado** (salto) cualitativamente diferente como **síntesis**: La “Contravención de Daño”.

1.12.2. Técnicas.

Se utilizaron las técnicas de la “observación” y de la “documentación”.

La Observación porque se **identificaron problemas** reales, tanto en el Servicio de

Impuestos Nacionales, como en la Aduana Nacional. Se **detectaron problemas conceptuales, de tipificación y de sanción** en los cinco ilícitos tributarios actualmente vigentes (anteriormente señalados), todo ello mediante la **observación de la realidad objetiva y de la normativa vigente**.

La Documentación porque se acumularon para la observación normativa y para el análisis, tanto el **Código Tributario Boliviano, como la Ley General de Aduanas**, en ambos casos vigentes, así como los dos anteriores Códigos Tributarios abrogados y, asimismo, **textos de doctrinarios** del Derecho Tributario y **documentación** del Servicio de Impuestos Nacionales para una demostración cuantitativa.

No se utilizaron técnicas de investigación de campo, porque la presente Tesis es esencialmente conceptual.

CAPÍTULO 2

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Este capítulo comienza conceptualizando la “obligación tributaria” para denotar que la misma es considerada por la doctrina tributaria como la “obligación de pago” (aspecto material del tributo) y que al ser incumplida causa daño económico al Estado. Al existir este incumplimiento se configura un tipo de ilícito tributario que es de resultado y al producir como resultado un daño económico al Estado, la presente Tesis de Grado propone una nueva figura ilícita: la “Contravención de Daño”.

Se aclara que la doctrina moderna y la presente Tesis toma a los ilícitos tributarios como figura tributaria genérica y abarca dos conceptos: Contravenciones Tributarias y Delitos Tributarios, tal como se encuentra normado en el Código Tributario Boliviano vigente.

2.1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1.1. Concepto de obligación tributaria.-

La “obligación” en materia tributaria, es sin duda alguna la “obligación de pago”, llamada también “obligación material”, “obligación sustantiva” o simplemente “obligación tributaria” que significa únicamente la obligación de pago del tributo. Todos los doctrinarios y tributaristas saben que la obligación significa la obligatoriedad de pagar el tributo.

Los tratadistas explican que la obligación tributaria es simple y es una sola (obligación de pago) y que las otras relaciones emergentes de la misma son administrativas, por ser formales.

Dino Jarach, Héctor Villegas, Ramón Valdez Costa, Carlos Giuliani Fonrouge, Tesoro, Pugliese y otros, afirman que no existe complejidad en la relación jurídico-tributaria. Para Dino Jarach se trata de una sola relación obligacional (de pago) al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Por tales razones, el vínculo fundamental y básico, según la distinta terminología utilizada por la doctrina, es la obligación de pagar una suma de dinero, por concepto de tributo. “*La obligación tiene por objeto exclusivo el pago de tributos*”.

Desde el punto de vista de los ilícitos tributarios, tenemos tratadistas que reconocen que la esencia fundamental de la obligación tributaria es el pago, como Doricela Mabarak Cerecedo que en su libro “Derecho Financiero Público”, Edit. Mc Graw-Hill, México, 1995, señala que “*La relación Fisco – contribuyente presenta muchas formas y variedades de incumplimiento de las normas, en virtud de que su esencia fundamental es el pago, lo que constituye una obligación legal ...*”.

Concepto propio:

“Obligación tributaria es la prestación a favor del Fisco, que nace con el acaecimiento del hecho generador previsto en la ley y que consiste en el pago de un tributo”

2.1.2. La relación jurídica de la obligación tributaria.-

La doctrina no coincide plenamente en cuanto a definir cuál es el real contenido de la relación jurídica tributaria. Unos sostienen que esta relación es compleja y en ella se encuentran tanto la obligación material o sustantiva (de pago) como obligaciones formales (deberes formales), mientras que otros, en realidad la mayoría, no admiten esa complejidad en la relación jurídica de la obligación tributaria y más bien explican que la obligación tributaria es simple y es una sola (obligación de pago) y que las otras relaciones emergentes de la misma son administrativas, por ser formales. Veámos los dos criterios:

a) Achile Donato Giannini sostiene que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria. Afirma este autor que tal relación es esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad tributaria, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el objetivo final al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, observando que dentro de la expresión más genérica de “derechos y obligaciones tributarios” se encuentran también otras facultades y deberes emergentes de la relación jurídico-tributaria. *“La diferencia principal consiste en que mientras la obligación tributaria principal (de pago) sólo nace del presupuesto de hecho¹, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos”².*

b) Otros tratadistas (Jarach, Valdez Costa, Villegas, Tesoro, Pugliese,) no admiten esa complejidad de la relación jurídico-tributaria. Para Dino Jarach se trata de

1 En nuestro país el “presupuesto de hecho” es más conocido como “hecho generador”.

2 GIANNINI Achile Donato, Instituciones de Derecho Tributario, pag. 68

una sola relación obligacional (de pago) al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Opina Jarach que *“mezclar todo esto en una única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico: el pago del tributo”*³. Por ello incluye en el concepto de “relación jurídico-tributaria” sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación tributaria. *“La obligación tributaria no es compleja, es simple porque es una sólo: la ‘obligación de pago’, sin embargo existen otras relaciones jurídicas no obligacionales que nacen de los deberes formales”*⁴. Por tales razones, el vínculo fundamental, básico o principal, según la distinta terminología utilizada por la doctrina, es la obligación de crédito y débito, consistente en pagar una suma de dinero, por concepto de tributo y sus accesorios. Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la existencia y cuantía de aquélla. Al conjunto de estas normas se le llama derecho tributario material o sustantivo, con indiscutible autonomía científica. *“La obligación tiene por objeto exclusivo el pago de tributos”*⁵.

La Ley General de Aduanas de nuestro país en su Artículo 6 dispone que *“La obligación aduanera es de dos tipos: obligación tributaria aduanera y obligación de pago en aduanas.*

La obligación tributaria aduanera surge entre el Estado y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador de los tributos. Constituye una relación jurídica de carácter personal y de contenido patrimonial, garantizada mediante la prenda aduanera sobre la mercancía, con preferencia a cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre ella.

3 JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, t. 1, pag. 162

4 VILLEGAS Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pag. 254

5 VALDEZ COSTA Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, pag. 2

La obligación de pago en aduanas se produce cuando el hecho generador se realiza con anterioridad, sin haberse efectuado el pago de la obligación tributaria.”.

Al analizar el aspecto conceptual inmerso en el indicado Artículo de la Ley General de Aduanas, se observa que no es correcto crear conceptos como éste porque no es cierto que la obligación tributaria sea el género y que tenga especies, ya hemos visto que no existen las especies “sustantiva” y por otra parte “formal” dentro de un concepto de “obligación tributaria” como supuesto género; ahora bien, volviendo al tema aduanero, no es cierto que la “obligación tributaria aduanera” sea una especie del supuesto género “obligación tributaria”, de ser así, ¿cuál sería la otra especie? ¿sería la “obligación tributaria interna”?

Desde el punto de vista conceptual, la “obligación tributaria” es única y no tiene especies o divisiones, lo que sucede en realidad, es que es un concepto que se puede aplicar tanto a materia de tributación interna, incluida la tributación municipal, como también a tributación aduanera.

2.2. EL ILÍCITO TRIBUTARIO

2.2.1. Concepto de ilícito tributario.-

Con la finalidad de clarificar el aspecto conceptual sobre los ilícitos tributarios, se menciona en primera instancia, que éstos abarcan tanto a contravenciones tributarias como a delitos tributarios y, a continuación se señalan los conceptos enunciados por algunos doctrinarios:

Doricela Mabarak Cerecedo, señala que “*por ilícito tributario debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir todo acto u omisión que sancionan las leyes tributarias. De acuerdo con este concepto, el ilícito tributario se constituye por un acto de conducta de un sujeto legalmente obligado que ejecuta un acto prohibido u omite la realización de un acto ordenado por la norma. Esto, en síntesis, es lo que se denomina conducta ilícita. El contenido de ésta puede quedar encuadrado dentro del incumplimiento de un deber formal, de hacer, no hacer, o tolerar, o bien, comprender la violación de una obligación de carácter sustancial, como lo sería la falta de pago de un tributo en forma total o parcial*”⁶.

Para Carlos Giuliani Fonrouge, “*el ilícito tributario es toda infracción de las normas tributarias, ya sea mediante delito o contravención, que además de constituir un atentado a los derechos pecuniarios del Estado, significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública, por lo que corresponden determinadas sanciones*”⁷.

Héctor Villegas, señala que “*el ilícito o infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales*”⁸.

Para Lilian N. Gurfinquel de Wendy y Eduardo Angel Russo, “*cuando se habla de ilícito tributario, la terminología empleada tiende a destacar su unidad, en cuanto configura el género de conductas que por acción u omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, y en la regulación de sus*

6 MABARAK Doricela, “Derecho Financiero Público”, pag. 202.

7 GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II, pag. 655

8 VILLEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 377

sanciones"⁹.

2.2.2. Distintas concepciones y enfoques del ilícito tributario.- No existe un criterio uniforme para definir al "ilícito tributario", ni para establecer qué figuras abarca el mismo, así como tampoco para utilizar una terminología única al respecto.

Comenzando por la terminología, se hace notar que muchos autores y legislaciones utilizan la expresión "infracción tributaria" o "infracción fiscal" para designar al concepto genérico que abarca tanto a contravenciones tributarias como a delitos tributarios. Se aclara que en la presente tesis de grado se utiliza la expresión "ilícitos tributarios" que se interpreta en el mismo sentido que la expresión "infracciones tributarias" a que se refieren tales autores, toda vez que abarcan las mismas figuras: delitos y contravenciones.

En cuanto a las expresiones infracción "fiscal" o delito "fiscal", José María Martín y Guillermo Rodríguez en su obra "Derecho Tributario General" Tomo II explican que el ámbito "fiscal" debe ser tomado en sentido amplio (todo lo relacionado con el Fisco, por ejemplo una deuda por malversación de fondos estatales) y el ámbito "tributario" debe ser tomado en sentido restringido (lo relacionado solamente con tributos), por ello es que a lo largo de la presente tesis de grado se utilizarán expresiones referidas a lo "tributario" y no así a lo "fiscal" cuando nos refiramos a aspectos exclusivamente relacionados con tributos, como ser el ilícito tributario, dentro del que se encuentran los delitos tributarios y las contravenciones tributarias.

⁹ GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, "Ilícitos Tributarios", pag. 3

Volviendo al tema de si es más correcto hablar de infracción o de ilícito, se menciona que en Latinoamérica, en la década de 1960 y con anterioridad inclusive, tanto en la doctrina como en algunas legislaciones, adquirió mucha fuerza la expresión “infracciones tributarias” entendida en sentido genérico como las violaciones a las normas tributarias, dentro de la cual se encontraban dos especies: los delitos tributarios y las contravenciones tributarias. Tanto así que el Modelo de Código Tributario para América Latina de OEA/BID10 fue redactado en ese sentido en su Título referido a las Infracciones y la mayoría de los países que asumieron este modelo no introdujeron variaciones al respecto, incluido nuestro país que contó con un Código Tributario desde 1970, pasando por el Código de 1992, en el que tampoco se efectuaron modificaciones ni en la denominación genérica ni en el contenido de las infracciones tributarias. Recién con el actual Código Tributario Boliviano aprobado mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, se introdujo la denominación de “ilícitos tributarios”, manteniendo las figuras de contravenciones tributarias y delitos tributarios como las especies del género señalado.

El criterio de utilizar la denominación de “infracciones” no fue aceptado en algunos países, como en México que desde 1967 en su primer “Código Fiscal” hasta la fecha, el “ilícito tributario” es la figura genérica y se divide en dos figuras diferenciadas: las “infracciones” y los “delitos”. Las infracciones, asemejándose a las sanciones “civiles” o “administrativas” de los regímenes italiano y francés y, los delitos que por la gravedad de su naturaleza no pueden ser comparados con las infracciones, al igual que el Código Tributario del Perú que habla de “infracciones” sancionadas administrativamente y de “delitos tributarios”.

En cambio, la Ley General Tributaria de España se refiere genéricamente a las

10 Este Modelo fue concluido en la década de los años 1960 y sirvió de base, precisamente de “modelo” para la elaboración de los Códigos Tributarios de los países latinoamericanos, incluido el nuestro.

infracciones tributarias, aunque luego, al enumerar las especies, además de la defraudación, el contrabando y las infracciones de omisión, menciona las “simples infracciones”, significando que estas últimas son de menor gravedad que el delito de defraudación tributaria y que las infracciones de omisión, sin embargo el carácter genérico del término “infracciones” abarca también a los delitos, cuya naturaleza es de mayor gravedad, mostrando una contradicción en la terminología utilizada.

La revisión de la doctrina y de la legislación extranjera permite observar que existen discrepancias considerables en la enumeración de las diferentes categorías de violaciones del ordenamiento tributario y también en los elementos calificativos de ellas. Por ejemplo en Italia el “ilícito fiscal” se divide en ilícito penal e ilícito administrativo o civil, penal cuando se incurre en una conducta sancionada por el Código Penal y cuando se incurre en sanción pecuniaria hay ilícito administrativo, mal llamado ilícito civil.

En Francia y Bélgica también se efectúa la distinción entre infracciones administrativas e infracciones penales (delitos), siendo las sanciones del primer tipo aplicadas por la Administración Tributaria y las del segundo por la autoridad judicial.

La Ordenanza Tributaria alemana prescinde de la terminología del Derecho Penal ordinario. Según sus disposiciones se configuran como infracciones tributarias: la defraudación fiscal, el contrabando, la falsificación de sellos fiscales y los actos que las leyes fiscales declaran punibles, así como el favorecimiento de los mismos.

La doctrina suiza está de acuerdo con la orientación alemana y muestra preferencia por la tipificación de pocas categorías de ilícitos, sin referencia a calificaciones del Derecho Penal común.

En Estados Unidos, entre las distintas clases de ilícitos, se identifica como una sola figura la “Evasión o Fraude” como delito de incumplimiento de pago mediante el engaño y, por otra parte, se identifica en una sola figura la “omisión de pago del impuesto o de las retenciones efectuadas”¹¹.

En general, se puede advertir que tanto en la doctrina como en las distintas legislaciones tributarias existen diferencias conceptuales de importancia, así por ejemplo, la “Evasión Tributaria” es concebida unas veces en sentido genérico e incluyendo a la “Defraudación”, en otros casos, inversamente, lo genérico es el delito de Defraudación y la Evasión constituye una especie de él, otras veces la Evasión es configurada como un delito independiente de la Defraudación, observándose que no existe criterio unificado al respecto.

El aspecto de determinar si es correcto utilizar la terminología de “infracciones” como figura genérica para abarcar tanto a contravenciones como a delitos tributarios, fue ampliamente discutido por la doctrina y se llegó, en los últimos años, al criterio generalizado que debe utilizarse la terminología de “ilícitos” tributarios como categoría genérica. Esto debido a que la terminología “infracciones” tiene un sentido que mayormente se identifica con faltas leves, no sólo como producto del análisis jurídico sino también observando cómo la sociedad capta dicha terminología entendiéndola como violaciones a la normativa pero que no revisten la gravedad de los delitos, inclusive se la identifica con las “contravenciones”, por ello es que no tiene sentido socio-jurídico establecer como género a las “infracciones” y

¹¹ Nótese que en Estados Unidos se identifica la Evasión con el Fraude en un sólo concepto y por otra parte, se identifica la “omisión de pago del tributo” con la “omisión de pago de las retenciones efectuadas”, mientras que en Bolivia la omisión del pago de tributo es una conducta tipificada como contravención y la omisión de pago de las retenciones efectuadas es una conducta tipificada como delito de defraudación tributaria. El “Fraude” no existe en la actualidad como figura o terminología en nuestro ordenamiento jurídico, sin embargo, se lo puede identificar con la defraudación.

como especie a los “delitos”.

La teoría penal de los “hechos ilícitos” ha adquirido mayor fuerza últimamente, en sentido que un hecho ilícito es aquél que viola el ordenamiento jurídico, ya sea mediante conductas delictivas o no delictivas y merece una sanción, es decir que la terminología “ilícitos” encaja perfectamente como concepto genérico para establecer en materia tributaria que los “ilícitos tributarios” son el género y las especies que lo conforman son las “contravenciones tributarias” y los “delitos tributarios”. Asimismo, no existe ninguna razón de orden tributario para aplicar otra terminología distinta que la de “ilícitos tributarios” en el sentido explicado.

2.2.3 Clasificación de los ilícitos tributarios.-

Existen diferentes criterios para clasificar a los ilícitos tributarios. De entre los más importantes se encuentran los siguientes:

- a) Por la afectación al orden jurídico existente. Tomando en cuenta la manera en que la conducta del sujeto afecte al orden jurídico en un lugar y momento determinado, los ilícitos se pueden clasificar en ilícitos de daño y de peligro. Los primeros son los que “*se presentan cuando no se cubre un tributo en forma total o parcial, es decir, cuando se incumple la norma sustantiva aplicable. Por su parte, los ilícitos de peligro existen cuando una persona no cumple con sus deberes formales, ya sean éstos de hacer, no hacer o tolerar*”¹², por ejemplo, cuando omite el deber de presentar los avisos o informes que exigen los ordenamientos administrativo tributarios.

¹² Para Doricela Mabarak los “**ilícitos de daño**” **infringen la norma sustantiva, presentándose cuando no se paga el tributo, lo que concuerda plenamente con la presente tesis de grado**, toda vez que el planteamiento incluye detectar que los ilícitos de este tipo son “contravención de daño”, por ello mismo, todo otro ilícito que no viole la norma sustantiva y más bien viole normas formales será un incumplimiento de deber

- b) Por el impacto susceptible de ser producido. En este grupo, los ilícitos tributarios se pueden clasificar en graves y leves. Los primeros son aquellos en los que la conducta del sujeto afecta de una manera muy importante las características de su obligación, produciendo en perjuicio del Fisco un daño o un riesgo de significativas consecuencias. Ejemplo de este tipo de ilícitos sería la omisión de tributos, la falsificación de documentos o llevar una doble contabilidad, entre otros también muy graves. Por su parte, los ilícitos leves son los que no producen impactos considerables ni de importantes consecuencias para la Hacienda Pública o para el orden jurídico existente. Ejemplo de este tipo de ilícito sería presentar un aviso formal a la Administración fuera de plazo¹³.
- c) Por el sujeto emisor de la conducta ilícita. Tomando en cuenta a la persona de la cual emana la conducta que conduce a la comisión de los ilícitos tributarios, éstos se clasifican en tres grandes grupos: ilícitos cometidos por personas con responsabilidad directa, por responsables solidarios y por terceros ajenos a la relación jurídico tributaria. En el primer grupo están los ilícitos que pueden cometer las personas que las disposiciones tributarias mencionan como afectadas de manera directa e inmediata al cumplimiento de una obligación tributaria, por ejemplo, quienes directamente deben presentar declaraciones y, en su caso, pagar tributos derivados de la aplicación de las normas legales del Impuesto al Valor Agregado. El segundo grupo está representado por las

formal (para Mabarak ilícito de peligro).

13 Dentro del género que constituye la categoría "ilícito", según Doricela Mabarak, la "omisión de pago" es el primer ejemplo que pone de mayor gravedad, lo que concuerda con dos aspectos de la presente tesis: a) que no es correcto tratar a la omisión de pago como si fuese una contravención de menor gravedad y a la defraudación como delito de mayor gravedad como sucede con el actual CTB y b) que la "omisión de pago", al ser de gravedad, es una parte esencial de la figura de "contravención de daño" propuesta por esta Tesis de grado. A su vez, a pesar que la mayoría de los incumplimientos de deberes formales son leves, algunos otros, aún siendo formales revisten gravedad (Ej. llevar doble contabilidad), por ello es que en el inciso b) de la

personas que de manera voluntaria, o por disposición de las leyes tributarias tienen el carácter de responsables solidarios con los directamente obligados al cumplimiento, como los patrones, los directivos de empresas y las otras personas a quienes las disposiciones tributarias les atribuyen ese papel. Por último, los terceros que pueden ser considerados como sujetos de un ilícito tributario son las personas que teniendo la obligación de colaborar con el Fisco en el cumplimiento de determinadas obligaciones, no lo hacen, como puede suceder en los casos en que se designa como agente de información a un tercero y éste no cumple dicha obligación.

- d) Por el tipo de conducta externada al momento de cometerse el ilícito.- En este grupo se encuentran clasificados los ilícitos por acción, ilícitos por omisión e ilícitos de carácter mixto. Los primeros son aquellos en los que el sujeto infractor pone de manifiesto una conducta positiva para la comisión del ilícito, por ejemplo pagar un tributo falseando los datos necesarios para su determinación y liquidación. Por su parte, un ilícito por omisión es aquél en que el sujeto infractor adopta una actitud de abstención total o parcial en el cumplimiento de su obligación legal, un ejemplo de este tipo de ilícito sería no pagar el tributo, o pagarlo sólo en forma parcial sin engañar al Fisco, es decir, simplemente dejar de pagar una parte del tributo. El ilícito de carácter mixto es el que se produce cuando el sujeto comete un ilícito que integra, al mismo tiempo, una acción y una omisión, por ejemplo, si un contribuyente presenta su declaración para el pago de un tributo, pero omite asentar la totalidad de sus ingresos que son determinantes para calcular el monto y, simultáneamente, eleva de manera ilegal el monto de sus gastos, cuando éstos también fueren elementos de determinación de la base para el cálculo del tributo. En este caso

clasificación no se dice que exclusivamente los delitos son los ilícitos de tipo grave.

se conjuga una conducta negativa y una positiva que conllevan a la comisión de ilícitos en un mismo acto.

- e) Por el lapso que transcurre en la comisión del ilícito.- Esta clasificación agrupa a los ilícitos instantáneos, continuos y continuados. Los primeros son aquellos en los que el inicio y la terminación de la comisión ocurre en un lugar y momento determinado, por ejemplo, la persona que no paga el impuesto sobre la transferencia de su vehículo, en este caso el ilícito es instantáneo, ya que para que se inicie y consuma la comisión del ilícito bastará con que la transferencia se haya efectuado sin que se realice el pago del tributo. En este tipo de ilícitos, una vez consumados, el sujeto infractor no tiene ya ningún poder para prolongar el ilícito, ni para hacerlo cesar. Por su parte, los ilícitos continuos, llamados también permanentes, son los que se inician en un momento determinado y sus consecuencias permanecen a lo largo del tiempo, de manera indefinida y no cesa la comisión del ilícito hasta que el propio infractor decide colocarse dentro de la ley, o bien, la autoridad competente descubre el ilícito cometido mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación e investigación, un ejemplo de este tipo de ilícitos en materia tributaria sería la no exhibición del registro de contribuyente en lugar visible, pues mientras transcurra el tiempo en que no se cumpla dicho deber formal, se estará cometiendo este ilícito en forma continua. Por último, los ilícitos continuados son aquellos que con un mismo propósito y con múltiples conductas que se dan en diferentes momentos, una persona incumple sus obligaciones tributarias, un ejemplo de este tipo de ilícitos es el caso de un contribuyente que no presenta una declaración mediante la que deba hacer un pago provisional y tampoco presenta las subsecuentes, o bien, omite presentar la declaración final del ejercicio, aquí el propósito del infractor es único: no pagar el tributo y se manifiesta con la negativa a presentar las declaraciones parciales y final y, la de no efectuar los pagos provisionales ni el definitivo.

f) Por la presencia o ausencia de una conducta meditada por el infractor.- Desde este punto de vista, los ilícitos tributarios se pueden clasificar en intencionales y no intencionales. Las primeras son aquellas en las que la persona sabe claramente que por determinado acto que realice, debe cumplir con ciertas obligaciones tributarias y en forma deliberada no lo hace, por ejemplo, un empleador que retiene a sus trabajadores el importe del Régimen Complementario al IVA (RC-IVA) y sin embargo no entrega dicha retención al Fisco. En cambio los *ilícitos no intencionados* son los que sin darse cuenta cometen las personas cuando, por desconocimiento de la norma aplicable, *no cumplen con un deber formal*¹⁴, por ejemplo, un contribuyente de escasos recursos económicos y poca preparación, *que cubre puntualmente los tributos a su cargo*, pero que debiendo recabar y conservar comprobantes de ingresos o gastos, de acuerdo con la ley tributaria, no lo hace. Sin duda alguna en este caso, de acuerdo con los ordenamientos tributarios, se está cometiendo un ilícito, pero es evidente que el sujeto no lo hace de manera intencional.

2.2.4. Elementos integrantes de los ilícitos tributarios.-

En el ilícito tributario participan una serie de elementos como los sujetos, el objeto, la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad.

a) Los sujetos del ilícito tributario.-

¹⁴ Nótese que la doctrinaria Mabarak limita los ilícitos no intencionales solamente al campo de los deberes formales, toda vez que señala textualmente que los *“ilícitos no intencionados ... no cumplen con un deber formal”*. Esto se debe a que la señalada doctrinaria piensa que en materia tributaria el incumplimiento de una obligación material, es decir el incumplimiento de pago de un tributo, es intencional, relacionando el pago con una exteriorización de voluntad y la omisión o disminución de pago, lo propio.

En los hechos ilícitos, en toda materia jurídica, existen dos sujetos: el activo y el pasivo. El primero es el que comete la infracción que viola lo establecido por el ordenamiento legal. El sujeto pasivo es quien de manera directa sufre la acción u omisión antijurídica realizada por el sujeto activo.

Tomando en cuenta que, en Derecho Tributario, la obligación tributaria tiene como sujeto activo de la relación jurídica a la Administración Tributaria y como sujeto pasivo a la persona física o jurídica obligada al pago del tributo, se debe notar que la terminología es al contrario que en materia de ilícitos en Derecho Penal, por tanto, para no crear confusiones nos referiremos a la “víctima” del ilícito y al “autor” del ilícito, respectivamente.

a).1 La persona como autora del ilícito tributario.- En el caso de ilícitos tributarios, el carácter de “autor” del ilícito puede recaer tanto sobre la persona física como sobre la persona jurídica. En materia tributaria y en el plano de ilícitos tributarios, el incumplimiento o violación de la obligación es elemento suficiente para que se configure el ilícito y, por tanto, la naturaleza jurídica de la persona no tiene relevancia para ello. Por consiguiente, la respectiva sanción, por tener fundamentalmente carácter económico, se aplica por igual a la persona física o a la persona jurídica cuando alguna de ellas hubiere cometido el ilícito.

En consecuencia, en el Derecho Tributario Sancionador, como se conoce a la parte del Derecho Tributario que se encarga del estudio de los ilícitos y las sanciones tributarias¹⁵, lo que interesa es la ubicación del precepto legal, así como la del autor del ilícito cometido. Por tanto, si las obligaciones tributarias son susceptibles de estar a cargo tanto de una persona física, como de una persona jurídica, se

¹⁵ Nótese que Doricela Mabarak reconoce como materia específica al “*Derecho Tributario Sancionador*”, que en otras palabras es el “Derecho Tributario Penal”, propugnado en la presente tesis.

debe concluir que los ilícitos también pueden ser cometidos por cualquiera de estos dos tipos de persona¹⁶.

a).2 La Hacienda Pública como víctima del ilícito tributario.- El Fisco, o para expresarse con mayor precisión, los órganos dependientes de la autoridad fiscal que se encargan de recibir el pago de los tributos y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asumen el carácter de víctimas del ilícito tributario. Tales órganos son los titulares de los derechos violados, los ofendidos con el ilícito cometido. Pero quien en realidad resulta afectada con la conducta ilegal del contribuyente es la sociedad y, en virtud de que ella no puede actuar por sí misma, son los órganos estatales los que de acuerdo con la estructura constitucional y legal, adoptarán su papel de parte ofendida y actuarán en consecuencia para la imposición de las sanciones que procedan.

b) El objeto del ilícito tributario.-

Este importante elemento de las relaciones jurídico tributarias está conformado por los intereses o bienes tutelados por las normas jurídicas correspondientes. La satisfacción de estos intereses o bienes tutelados se pone de manifiesto cuando el sujeto obligado acata estrictamente en tiempo y forma la medida de la obligación tributaria a su cargo. En caso contrario, la persona está incurriendo en una violación a la norma y, por consiguiente, se hará presente el precepto que configura la comisión del ilícito, con todas las consecuencias que la propia norma sancionatoria determine.

¹⁶ Quedando claro que la persona jurídica puede ser autora de un delito tributario, la pregunta es ¿Cómo se le puede atribuir un grado de culpabilidad a una persona jurídica? ¿Actuó con dolo o con culpa al cometer el delito? La respuesta es que al no poder atribuírsele un grado de culpabilidad a una persona jurídica, es coherente afirmar que en materia tributaria no se debe diferenciar entre dolo y culpa, sino que se hace la presunción que por lo menos existió culpa en la conducta de la persona jurídica como autora del delito tributario, lo que es aplicable también a la persona física, a esta última sí se le puede atribuir un grado de

c) La conducta como elemento sustancial del ilícito tributario.-

En el campo jurídico la conducta se conceptúa como una manifestación de voluntad de una persona que produce modificaciones en el mundo exterior y que está íntimamente vinculada al cumplimiento de una obligación o al ejercicio de un derecho. Junto con los sujetos y con el objeto, la conducta de los primeros constituye el tercer elemento sustancial del ilícito tributario. Se requiere la manifestación de un acto de conducta del autor del ilícito para que éste se concrete. Esta manifestación de conducta puede ser positiva o negativa, es decir puede consistir en hacer lo que la norma jurídica prohíbe o en no hacer lo que el precepto ordena que se haga.

La conducta, para poder alterar o modificar el mundo exterior, requiere de la presencia simultánea de tres elementos: 1) la manifestación de voluntad de una persona, 2) un resultado producido y 3) un nexo causal, es decir una vinculación lógica entre los primeros dos elementos.

De la conducta se desprenden una serie de elementos que le dan cuerpo, forma, contenido y convalidación a un ilícito tributario, estos elementos son: la tipicidad, la antijuridicidad, la imputabilidad, la culpabilidad y la punibilidad.

c).1 La tipicidad.- Como ya se expuso, para que pueda existir un ilícito tributario es necesario que se concrete una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación tributaria o de un deber formal. Pero para que ese incumplimiento pueda ser motivo de una afectación será necesario que antes exista una norma que imponga un deber jurídico el que, al ser violado, dé lugar a la noción de violación o

culpabilidad, pero en materia tributaria no es correcto hacerlo, tal como propone la presente tesis.

ilícito. Esta situación conduce claramente a lo que se conoce con el nombre de tipicidad. El concepto jurídico de tipicidad se identifica con el encuadre, el acomodamiento de una acción de conducta humana con lo que al efecto esté descrito como ilícito por la ley aplicable al caso de que se trate. En consecuencia, si la conducta de un contribuyente conlleva al incumplimiento de una aparente obligación o deber con la Administración, pero esa forma de incumplimiento no está considerada como ilícito por una norma aplicable a ese caso específico, la conducta no tendrá carácter de típica y, por tanto, carecerá de valor para efectos de aplicación de una sanción. Un ejemplo de conducta típica sería el siguiente: Si existe una norma jurídica que establece que se considera ilícito tributario no presentar los avisos, manifestaciones o declaraciones que exijan las disposiciones tributarias y, si una persona incumple este deber, su conducta negativa quedará típicamente encuadrada dentro del supuesto de la norma jurídica y por tanto, se estará frente a una *conducta típica*.

c.2 La antijuridicidad.- Se conceptúa como todo aquello que va en contra del Derecho. Es un elemento corruptor del orden jurídico que consta de dos elementos: el material, es decir la conducta humana y el formal, constituido por la norma jurídica expedida por el Estado. Así, se dice que una determinada conducta es antijurídica cuando su manifestación es en alguna forma contraria al ordenamiento legal que la regula. Por ejemplo, si en materia tributaria existe ordenamiento que exige que todas las personas que realicen actos que sean o puedan ser materia de cumplimiento de obligaciones tributarias, deben inscribirse en el Registro de Contribuyentes correspondiente, la conducta antijurídica será la de aquella persona que, ubicada perfectamente dentro del supuesto legal, no cumple con su deber de inscripción, afectando con ello el orden jurídico existente.

c.3 La imputabilidad. - Se considera como el elemento psicológico que le permite al individuo darse cuenta del hecho contrario a la ley en que ha incurrido. Es la madurez emocional que conduce a una persona a cometer un ilícito con la clara conciencia de los efectos que podría generar la ilegalidad de su conducta. En materia penal se expresa en términos generales que son imputables las personas mayores de determinada edad y en pleno uso de sus facultades mentales que cometan algún acto sancionado por las leyes penales. Por el contrario, son inimputables penalmente los menores de dicha edad y las personas privadas de uso de razón a quienes no se les puede atribuir ninguna responsabilidad en el terreno delictivo.

En materia tributaria esta situación no presenta en términos generales iguales condiciones. En efecto, como los menores y mayores de edad incapacitados actúan y se obligan por medio de representantes, si un incapacitado tuviere propiedades o negocios a su nombre, contrae obligaciones tributarias que debe cumplir pero por medio de su representante. Si el representante no cumple las obligaciones tributarias que competen a su representado, el contribuyente (incapacitado) será responsable directo de los ilícitos cometidos y el representante asumirá responsabilidad solidaria con el contribuyente, en los términos que al efecto establezcan las disposiciones tributarias. Es decir, como aquí la responsabilidad generalmente tiene carácter pecuniario o económico, la imputabilidad juega un papel diferente al que se presenta en el terreno penal. Lo anterior quiere decir que en materia tributaria, la minoría de edad o la incapacidad jurídica en el caso de un contribuyente mayor de edad, no tiene la relevancia que se le da en el ámbito de los delitos penales. En efecto, si un contribuyente realiza actos que constituyen fuentes de obligaciones tributarias, no puede argumentar la minoría de edad ni la ausencia de sus facultades mentales para que se le considere inimputable en la comisión de ilícitos tributarios y de esta manera eludir que se le impongan las

sanciones correspondientes. Éste es el caso, por ejemplo, de un mayor de edad que pone a nombre de un menor un establecimiento comercial, esa persona mayor de edad tendrá que representar al menor en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que en calidad de contribuyente le corresponden y si en algún momento se incumple con una obligación y este incumplimiento está tipificado como ilícito en la ley correspondiente, la autoridad sancionará como corresponde al menor y el padre o tutor quedará como responsable solidario de las sanciones aplicadas.

c).4 La culpabilidad.-

Este elemento del ilícito tributario consiste en la actitud volitiva que adopta el sujeto infractor para cometer el ilícito. Este acto de voluntad puede ser conciente o inconsciente, es decir se puede cometer el ilícito conociendo las consecuencias que se generarán con el incumplimiento o, por el contrario, sin conocer los alcances de la ley tributaria. Parte de la doctrina y algunas legislaciones hablan de grados de culpabilidad que van desde el acto doloso, es decir aquél en que deliberadamente la persona falsea o altera los hechos para incumplir su obligación, hasta la culpabilidad simple que existe cuando un ilícito se comete por la simple ignorancia de la existencia de un mandato legal. *“Estos grados de culpabilidad se ‘utilizan’ en la legislación para establecer la gravedad o levedad del ilícito y el monto o categoría de la sanción aplicable al caso específico”*¹⁷.

Si se diferencia la culpa, en sentido estricto, del dolo, un ejemplo de culpabilidad en materia tributaria sería el siguiente: la ley tributaria obliga a todas las personas que generan impuestos que deban pagarse periódicamente, a presentar las declaraciones en las que consignen, además de los hechos o actos gravados, los

montos de impuestos correspondientes, así como a realizar el pago del gravamen que resulte. Si una persona que genere un impuesto no lo declara, pero lo paga, esta acción producirá un ilícito de incumplimiento formal y por tanto una culpabilidad legalmente sancionable. Si otra persona en el mismo caso, presenta la declaración y paga el impuesto, pero en una cantidad menor que la que le corresponde y para ello recurre a la realización de actos fraudulentos para no cumplir en forma cabal con sus obligaciones tributarias, existirá dolo.

Tomando en cuenta en materia tributaria tanto la conceptualización, que para algunos autores tiene la culpa, diferenciada del dolo, se destaca que Doricela Mabarak, menciona que *“estos grados de culpabilidad (refiriéndose a la diferenciación y graduación entre dolo y culpa) se ‘utilizan’ en la legislación para establecer la gravedad o levedad de la infracción y el monto o categoría de la sanción aplicable al caso específico”*. Como se puede observar, la doctrinaria citada acepta que es un aspecto de “utilidad” el hecho que la legislación tributaria adopte al dolo o la culpa para establecer la gravedad o levedad del ilícito, es decir que estos grados le “sirven” a la legislación, no es que la coherencia conceptual así lo recomiende.

Sobre este aspecto se hace notar que si un contribuyente (obligado al pago tributario) omite pagar cien mil Bolivianos, el resultado del ilícito (daño al Fisco) es más grave que el ilícito cometido por alguien que engañe (defraude) dos mil Bolivianos. Por ello es que no debe interesar el grado de culpabilidad, en realidad no es conceptualmente adecuado que en materia tributaria, el grado de culpabilidad determine la gravedad del ilícito y por ende su sanción.

Por otra parte, se hace notar que no se puede identificar a la culpa solamente con

la ignorancia de la ley, como dice Mabarak. En estos casos la ignorancia de la ley no es eximente de responsabilidad, pero además de ello es probable que de las personas que no conozcan su obligación legal de pago, algunas de ellas tengan la voluntad de pagar el tributo y otras no. Eso es muy difícil de saber porque se tendría que ingresar al interior de la conciencia de cada persona implicada porque el aspecto volitivo es muy interno, especialmente en materia tributaria. Existen personas que a pesar de conocer la norma simplemente “no quieren” pagar tributos y precisamente exteriorizan su voluntad omitiendo el pago, es decir cometiendo la contravención de omisión de pago (nótese que en estos casos no existe engaño, por tanto no existe defraudación) pero sin embargo existió la intencionalidad (dolo) de no pagar el tributo. En consecuencia no se puede afirmar, mucho menos estructurar como concepto que el dolo está vinculado sólo a la defraudación y al engaño y que por lo tanto es un delito más grave y su sanción mayor.

Se debe tomar en cuenta que se preconizará o no la necesidad de la existencia del factor subjetivo, según cual sea la posición que se adopte respecto de la naturaleza del ilícito tributario. “Si se entiende que participa de la naturaleza de los delitos del derecho penal, no se podrá dejar de analizar la subjetividad de la conducta antijurídica tipificada. Si, al contrario, las normas que regulan el ilícito tributario responden a sus propios principios, tanto el legislador al dictar la norma como el juzgador al interpretarla, podrán concluir que frente a ciertas figuras predomine la objetividad de la acción u omisión incurrida sobre el elemento intencional”¹⁸.

Lo que corresponde en realidad en materia tributaria es no diferenciar el dolo de la culpa, toda vez que lo más importante y además posible de probar objetivamente es el resultado, es decir si se pagó o no, si se disminuyó o no el pago, sin interesar

¹⁸ GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios”, pag. 5

si existió o no intencionalidad.

c).5 La punibilidad.- Este último elemento del ilícito tributario consiste en la relación que existe entre el ilícito, la conducta típica, antijurídica y culpable, y la pena o sanción que la ley establece. Como sucede en materia penal, en el ámbito tributario, entre el ilícito tributario y la sanción aplicable debe existir una completa y directa interrelación. Es decir, no puede aplicarse a una conducta determinada una sanción, si no está considerada como ilícito y tampoco se puede sancionar a una conducta que se considere ilícita si no es expresamente aplicable al determinado ilícito.

Por ejemplo, si la ley tributaria expresa que se sancionará con una multa a la persona que teniendo el deber de inscribirse en los padrones fiscales no lo hace, la punibilidad se presenta cuando existe la correspondiente interrelación entre la conducta de una persona que incurre en una falta de esa naturaleza y, en consecuencia, se hace acreedora a la sanción que para tal efecto prevé la correspondiente disposición tributaria. Esa correlación que existe entre el ilícito tipificado en la ley, la conducta ilícita del sujeto y la pena o sanción aplicable prevista en la ley, es lo que se conoce técnica y jurídicamente como *punibilidad*.

2.2.5 Contravenciones.-

Se recuerda que los ilícitos tributarios son de dos tipos: 1) las contravenciones tributarias y 2) los delitos tributarios.

En cuanto a las contravenciones, se hace notar que las mismas, para algunas legislaciones y para algunos doctrinarios, especialmente en décadas pasadas, abarcan figuras como el incumplimiento de deberes formales, la evasión y la mora.

El Modelo de Código Tributario para América Latina señala que constituye incumplimiento de los deberes formales, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por la autoridad administrativa. *“Como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación, los ciudadanos, contribuyentes o no, están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal. El incumplimiento de estos deberes también es un ilícito tributario y está penado por ley”*¹⁹.

Algunos autores y legislaciones le llaman infracciones formales y en realidad *“son ilícitos que consisten en la violación de una serie de disposiciones de carácter formal, contenidas en las leyes tributarias y en normas administrativas tendientes a asegurar la adecuada percepción de los tributos. Se trata, en general, de ilícitos de tipo objetivo, cuya configuración no exige la investigación del elemento intencional”*²⁰.

En este grupo de deberes cuyo incumplimiento constituye el ilícito contravencional, se encuadra a todos los deberes de hacer, de no hacer o de tolerar que corren a cargo de los sujetos sobre los que recaen directamente este tipo de deberes tributarios, o bien de los responsables solidarios, cuando por disposición legal aplicable al caso de que se trate, asumen este papel frente a las autoridades tributarias. Inclusive, cuando los terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, tienen, de acuerdo con la ley, deberes de proporcionar avisos o informes a la autoridad tributaria y no lo hicieren, el incumplimiento de esos deberes queda

19 VILLEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 390

20 GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 726

también encuadrada dentro de ese grupo. Como ejemplo de estos ilícitos formales en nuestro país tenemos: los ilícitos por no inscribirse en los registros o padrones tributarios, ilícitos por no presentar avisos, declaraciones, informes o constancias, etc., adicionándose a estos, en otros países como México, *“los ilícitos relacionados con la contabilidad, ilícitos a deberes formales que pueden cometer los prestadores de servicios o los usuarios del sistema bancario”*²¹.

2.2.6 La sanción tributaria.-

En el Derecho en general, se denomina con el nombre genérico de sanción, a toda consecuencia jurídica que se produce en contra del infractor de una disposición legal, la cual puede ir desde la anulación o el restablecimiento del orden jurídico violado, hasta sanciones muy severas para el infractor como la privación de su patrimonio, la pérdida de su libertad o hasta la de su vida, en algunos sistemas jurídicos en los que existe la pena de muerte.

Existen autores como Doricela Mabarak, que desde el punto de vista genérico, aceptan que las sanciones se clasifican en dos grandes grupos: civiles y penales. Las primeras son las que se aplican cuando el infractor ha violado una norma de conducta, pero en las que el legislador considera que la transgresión no ha alterado gravemente el orden social y, por ende, la sanción se ubica sólo en el ámbito civil. En cambio, la sanción tendrá carácter penal cuando el sujeto infractor haya alterado con su conducta gravemente el orden social, en cuyo caso la infracción a la ley se ubicaría en la categoría de los delitos. Las sanciones penales, por su gravedad, y por mandamiento expreso de las normas fundamentales de un país contenidas en la Constitución Política, sólo pueden ser aplicadas por autoridad judicial mediante un proceso judicial previo y formal en donde se permita al reo

²¹ MABARAK Doricela, “Derecho Financiero Público”, pag. 215

defenderse. En cambio, las sanciones civiles pueden ser determinadas y aplicadas inclusive por los mismos particulares, como sucede con las famosas cláusulas penales de un contrato celebrado entre partes. Asimismo, como las sanciones administrativas pertenecen al género de las sanciones civiles, su aplicación corresponderá a las autoridades de la administración en los casos en que así lo dispongan las leyes. En consecuencia, si dentro de las normas de derecho público y, concretamente, dentro del derecho tributario, las personas cometieron una violación a una norma que se encuentre considerada o tipificada como contravención, corresponde a la autoridad administrativa, aplicar la respectiva sanción.

El régimen de sanciones por ilícitos tributarios depende de las características del Derecho positivo de cada país, pero en general, consiste en penas principales y penas accesorias. Las primeras pueden ser penas privativas de libertad y multas, o bien ambas acumuladas. Las penas accesorias consisten en comiso de objetos o mercaderías, clausura de establecimientos, inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones, suspensión de empleos y algunas otras.

Ya que se le otorga al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar ilícitos futuros. Estas son las sanciones represivas o penas, por ejemplo, las penas privativas de libertad, las cuales sin embargo, no están presentes en la totalidad de las legislaciones tributarias, en cambio las multas tributarias son las sanciones de más usual aplicación en todo régimen tributario, tanto así que en todas las legislaciones, sin excepción, la multa está prevista en materia de ilícitos tributarios. Las multas constituyen un “plus” con respecto al reestablecimiento del tributo que se omitió o

que se disminuyó dañando al Fisco. Las multas no sólo privan al autor de disfrutar el producto de su ilicitud, es decir de utilizar en beneficio propio el monto de dinero que omitió o disminuyó pagar al Fisco, sino que también le privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo.

Las multas tributarias se diferencian de las penas del Derecho Penal común porque estas últimas siempre son de carácter personal, es decir que se aplican necesariamente a la persona que cometió el delito, en cambio, *“la multa tributaria castiga al autor en sus bienes”*²² y, por tanto, ese patrimonio beneficiado con el ilícito debe ser el que sea alcanzado o atacado por la multa.

Las características más importantes de la impersonalidad de la multa son: que responden las personas colectivas, que responden ciertas personas físicas por los ilícitos de terceros y que la multa no se extingue con la muerte del infractor.

Las multas que la autoridad exige del particular infractor consisten en la entrega de una suma de dinero adicional al tributo y su monto o cuantía se determina con base en la disposición legal exactamente aplicable al caso de que se trate, con base en el tributo omitido, *“es decir que la base para fijar la multa debe ser el propio tributo que se dejó de pagar, actualizado para que mantenga su valor en el tiempo”*²³.

En otros casos, como el de ilícitos de tipo formal, la cuantía de la multa es determinada por la autoridad tributaria tomando como base para determinarla, las cantidades que autorice la legislación.

²² BIELSA, citado por Héctor Villegas en “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 390.

²³ GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 728

Por su parte, las sanciones tributarias aplicables en materia aduanera, si bien tienen cierta sustancia penal, son más propiamente fiscales y por ello no cobran tanto rigor a su respecto los principios propios del Derecho Penal.

“En materia de aduana existe una responsabilidad ‘penal’ sui generis que se funda en el carácter especial de sus infracciones y en el propósito ‘fiscal’ que los origina, y las penas pecuniarias tienen un carácter particular que aun conservando su calidad de ‘penas’ les da cierto carácter de ‘indemnización’ de daños y las somete a reglas que no tienen aplicación ‘penal estricta’. Una de las principales consecuencias es la excepción a la regla general de que la ‘responsabilidad penal es personal’ y sólo son imputables los actos propios, creándose así una responsabilidad “penal” juris et de jure de participación en las infracciones para cierta clase de personas”²⁴.

CONCLUSIONES DE ESTE CAPÍTULO

- La “obligación” en materia tributaria, es sin duda alguna la “obligación de pago”, llamada también “obligación material”, “obligación sustantiva” o simplemente “obligación tributaria” que significa únicamente la obligación de pago del tributo. Todos los doctrinarios y tributaristas saben que la obligación significa la obligatoriedad de pagar el tributo.
- La mayoría de los tratadistas (Jarach, Valdez Costa, Villegas, Tesoro, Pugliese,) no admiten complejidad de la relación jurídico-tributaria. Para Dino Jarach se trata de una sola relación obligacional (de pago) al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Opina

²⁴ GURFINQUEL Lilian N., RUSSO Eduardo Angel, “Ilícitos Tributarios”, pag. 29

Jarach que la característica esencial del estudio científico en este tema es: “el pago del tributo”. Por ello incluye en el concepto de “relación jurídico-tributaria” sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria. “La obligación tributaria no es compleja, es simple porque es una sólo: la ‘obligación de pago’.”

- En esto, la doctrina es muy clara, sin embargo, es más una aclaración que un concepto, puesto que no se tiene un concepto específico acerca de lo que es la “obligación tributaria, por ello en este punto se intenta aportar con un concepto propio que es el siguiente:

“Obligación tributaria es la prestación a favor del Fisco, que nace con el acaecimiento del hecho generador previsto en la ley y que consiste en el pago de un tributo”

- En cuanto al ilícito tributario, Doricela Mabarak Cerecedo, señala que “por ilícito tributario debe entenderse todo hecho positivo o negativo, es decir todo acto u omisión que sancionan las leyes tributarias.
- Para Carlos Giuliani Fonrouge, “*el ilícito tributario es toda infracción de las normas tributarias, ya sea mediante delito o contravención*”.
- Para Lilian N. Gurfinquel de Wendy y Eduardo Angel Russo, “*cuando se habla de ilícito tributario, la terminología empleada tiende a destacar su unidad, en cuanto configura el género de conductas que por acción u*

omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, y en la regulación de sus sanciones”.

➤ Para la presente Tesis el ilícito tributario es de dos clases:

- 1- Contravenciones tributarias
- 2- Delitos tributarios

➤ **Concepto propio:**

Contravención Tributaria es la violación de la norma jurídica tributaria, es decir el incumplimiento de la obligación tributaria (contravención de daño) o de los deberes formales (contravenciones puramente administrativas).

- Tomando en cuenta en materia tributaria tanto la conceptualización, que para algunos autores tiene la culpa, diferenciada del dolo, se destaca que Doricela Mabarak, menciona que *“estos grados de culpabilidad (refiriéndose a la diferenciación y graduación entre dolo y culpa) se ‘utilizan’ en la legislación para establecer la gravedad o levedad de la infracción y el monto o categoría de la sanción aplicable al caso específico”*. Como se puede observar, la doctrinaria citada acepta que es un aspecto de “utilidad” el hecho que la legislación tributaria adopte al dolo o la culpa para establecer la gravedad o levedad del ilícito, es decir que estos grados le “sirven” a la legislación, no es que la coherencia conceptual así lo recomiende.
- Sobre este aspecto se hace notar que si un contribuyente (obligado al pago tributario) omite pagar cien mil Bolivianos, el resultado del ilícito (daño al Fisco) es más grave que el ilícito cometido por alguien que engañe

(defraude) dos mil Bolivianos. Por ello es que no debe interesar el grado de culpabilidad, en realidad no es conceptualmente adecuado que en materia tributaria, el grado de culpabilidad determine la gravedad del ilícito y por ende su sanción.

- Por eso, desde el punto de vista estrictamente conceptual, no es correcto diferenciar si existió dolo o culpa en la comisión de un ilícito tributario.
- Se debe tomar en cuenta que se preconizará o no la necesidad de la existencia del factor subjetivo, según cual sea la posición que se adopte respecto de la naturaleza del ilícito tributario. “Si se entiende que participa de la naturaleza de los delitos del derecho penal, no se podrá dejar de analizar la subjetividad de la conducta antijurídica tipificada. Si, al contrario, las normas que regulan el ilícito tributario responden a sus propios principios, tanto el legislador al dictar la norma como el juzgador al interpretarla, podrán concluir que frente a ciertas figuras predomine la objetividad de la acción u omisión incurrida sobre el elemento intencional.
- Las multas tributarias se diferencian de las penas del Derecho Penal común, porque estas últimas siempre son de carácter personal, es decir que se aplican necesariamente a la persona que cometió el delito, en cambio, “*la multa tributaria castiga al autor en sus bienes*” y, por tanto, ese patrimonio beneficiado con el ilícito debe ser el que sea alcanzado o atacado por la multa.

CAPITULO 3

NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

El capítulo 2 conceptualizó la “obligación tributaria” como la “obligación de pago” (aspecto material o sustantivo del tributo) y que al ser incumplida, causa daño económico al Estado. Al existir este incumplimiento se configura un tipo de ilícito tributario de resultado.

Ahora bien, al configurarse el ilícito tributario, es necesario abordar, en el presente capítulo III, la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios para establecer en qué lugar del Derecho se ubican: si en el Derecho Penal, o en el Derecho Penal Tributario, o en el Derecho Administrativo Penal o en el Derecho Tributario Penal.

En los siguientes puntos del presente capítulo se verán los motivos por los que adscribimos a Jarach en la ubicación del ilícito tributario, porque este autor explica que el ilícito fiscal que viola normas sustantivas de Derecho Tributario es de Derecho Tributario Penal y el ilícito que viola normas tributarias formales o deberes fiscales es de Derecho Administrativo Penal.

Por tanto, de acuerdo a la presente Tesis de grado, la “Contravención de Daño”, que engloba conductas que violan normas sustantivas de Derecho Tributario (violan la obligación tributaria, que es el aspecto sustantivo del tributo), es de Derecho Tributario Penal.

3.1. PROBLEMÁTICA DE LA UBICACIÓN DE LOS ILÍCITOS DE ÍNDOLE TRIBUTARIO.

El tributo es, en la actualidad, un elemento esencial de ingresos de cualquier economía estatal, tan importante, que se constituye en la base de la existencia misma del Estado y que cada vez es más estudiado y profundizado en todos sus aspectos, entre los cuales se destaca uno que nos interesa principalmente para el desarrollo de este trabajo de investigación, que se refiere al ilícito tributario, es decir a las conductas que violan las normas jurídicas tributarias y que merece un estudio que en primer lugar determine el lugar donde corresponde ubicar a los ilícitos tributarios, si están dentro del Derecho Penal ordinario, si están dentro del Derecho Penal Administrativo o si están dentro del Derecho Tributario Penal.

Desde hace mucho tiempo atrás que existen conductas violatorias de normas tributarias, con el afán de no pagar el tributo debido, o por lo menos de engañar al Estado mediante maniobras tendentes a disminuir el pago, constituyendo esas conductas violaciones de las normas, pero no sólo de normas que protegen intereses y derechos particulares, sino que estamos hablando de normas cuyo bien jurídicamente protegido es un bien colectivo, de la comunidad, resultando el engaño o la omisión de pago hechos ilícitos que perjudican una totalidad social; precisamente por esas razones es que corresponde un serio análisis de las conductas que violan las normas tributarias y de las sanciones que corresponden, porque en el tema sancionatorio debemos tener un criterio muy claro para que la aplicación de estas sanciones estén de acuerdo a los principios generales del Derecho, a los principios generales de tributación y que estén de acuerdo a la realidad objetiva para que estas sanciones puedan ser aplicadas con efectividad.

En Bolivia, por razones socio-económicas, no existe aún un fuerte reproche social ante las conductas de omisión de pago, de defraudación y de contrabando. Lo correcto es darle a esta realidad la verdadera importancia que merece, puesto que estamos hablando de recursos fiscales que deben servir para toda la colectividad.

Como veremos en este Capítulo, el régimen represivo de las violaciones a las normas fiscales, ha inducido a muchos autores a procurar la sistematización de ciertos principios generales, reuniéndolos en grupos homogéneos dentro de otras disciplinas más amplias o independientes de ellas, mencionándose un Derecho Penal Económico, el Derecho Penal Fiscal o Derecho Penal Tributario, el Derecho Penal Financiero y el Derecho Sancionador Tributario o Derecho Sancionatorio Tributario, o una rama del Derecho Tributario como es el Derecho Tributario Penal. Estas denominaciones permiten apreciar las distintas orientaciones de la doctrina, polarizadas principalmente en tendencias penalistas, administrativas y autonómicas.

De todas maneras, el Estado concebido unitariamente es el ente que va a sancionar, sin embargo, es importante observar que la cuestión institucional del Derecho que establezca qué rama es la sancionadora, tiene implicancia en la caracterización jurídica de las sanciones por violación a las normas tributarias.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, a medida que el Estado iba creciendo en sus actividades económico financieras, a fines del Siglo XIX, el tema de las violaciones a las normas tributarias fue creciendo en interés y en amplios análisis, surgiendo la pregunta si estas infracciones eran delitos comunes o especiales por las propias características que poseen, observando también que la caracterización de estas conductas están estrechamente vinculadas con las sanciones que les corresponden, por lo que se debía analizar también a qué rama

pertenece las sanciones que se imponen a este tipo de infracciones, si es que se debe hablar del Derecho Penal común o de un Derecho Penal especial con mayores influencias de carácter económico que se producen precisamente por la actividad financiera del Estado.

Analizaremos estas dos orientaciones de la doctrina, que podríamos llamar penalista y administrativista, como también otras surgidas como consecuencia del desarrollo del Derecho Tributario, algunas con tendencia conciliatoria entre aquellas o bien incluyendo el aspecto penal dentro de un concepto estructuralmente unitario del derecho tributario.

3.1.1. Tendencia Penalista.-

Los ilícitos de índole tributario, a fines del siglo pasado, eran considerados como infracciones de tipo especial, por ejemplo en Alemania constituían contravenciones de policía, pero se observaba que poco a poco se acrecentaba la cantidad de infracciones en el campo tributario, por lo que se vio como necesidad dar un carácter más represivo al tratamiento de estas infracciones.

Precisamente por estas razones es que Schwalger y Meyer, primero, y otros autores después (Wagner, Vocke, von Bar, etc.), criticaron el régimen vigente en Alemania y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes: a) el legislador fiscal y el legislador penal pretenden restringir la libertad de acción del individuo infractor, precautelando un bien superior como es el de la colectividad; b) el Estado tiene la facultad de recaudar tributos en nombre de la comunidad, es decir que cuando se infracciona las normas fiscales, se está infraccionando y lesionando el patrimonio de la propia comunidad; c) el infractor no pretende

perturbar el funcionamiento del órgano estatal, sino más bien, busca mantener su riqueza personal sin disminuirla, de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

Sin embargo, aparecieron criterios divergentes con esta identificación de normas represivas. Myrbach-Rheinfeld, por ejemplo, expresa que "*el derecho penal financiero constituye una materia jurídica muy especial, muy variada, que se presta a casos tan concretos y particulares que podemos entrar en el campo de la casuística*", no obstante, en general las normas especiales del derecho financiero son compatibles con la aplicación simultánea del derecho penal ordinario a los actos u omisiones que constituyen delitos financieros y que al mismo tiempo son delitos para el derecho común, coincidiendo en cierto modo con otros autores (Olshausen y Frank) partidarios de mantener las disposiciones represivas de las leyes fiscales, sin perjuicio de someter ciertos casos de fraude al mismo régimen de las defraudaciones ordinarias en el Derecho Penal común.

Los autores italianos y españoles están divididos en esta materia, según veremos a continuación y cuando examinemos la tendencia administrativista y la concepción dualista.

Los autores italianos se inclinaron por incluir las violaciones a las normas tributarias dentro el Derecho Penal común, Ginanneschi entre los administrativistas, y Rocco, Massari, Battaglini y Grispigni entre los penalistas clásicos.

En cuanto a los autores francamente inclinados al Derecho Penal, tenemos a Tesoro y Dus, quienes consideran que las infracciones tributarias corresponden al Derecho Penal.

Por último, cabe hacer mención de Malinverni, que en su obra sobre este tema y en una publicación posterior expresa que el derecho penal tributario forma parte del derecho penal general, propiciando la unidad de lo represivo tributario sin hacer distinción entre lo "penal" y lo "administrativo", independientemente del derecho criminal ordinario. De todo ello se desprende una proposición básica, que es la de *"reconducir el derecho penal tributario al ámbito del derecho penal común situándolo bajo los principios generales de este último, lo que habrá de reforzar el fundamento ético de las normas penales tributarias, y eliminar cualquier residuo de justificación moral de los contribuyentes"*²⁵.

Por su parte, Micheli no se define sobre el aspecto doctrinal del problema y se limita a hablar de sanciones penales y de sanciones administrativas, en atención al derecho positivo.

Los españoles discutieron el asunto en la IX y en la X Semana de Estudios de Derecho Tributario (Madrid, 1961 y 1962, respectivamente) y también en las primeras y segundas jornadas luso-hispano-americanas de estudios tributarios (Coimbra 1963; Santiago de Compostela 1967). En tales oportunidades Sainz de Bujanda se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, señalando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las de otras leyes es de tipo formal, exponiendo la conclusión de que *"la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena"*, así como también en favor de la *"unidad del derecho penal y como rama especial del derecho penal, el derecho penal tributario concebido también dentro del marco del derecho punitivo"*²⁶.

25 SAINZ de BUJANDA, Sistema de Derecho Financiero, Madrid 1985, pag.640

26 SAINZ de BUJANDA, Intervención en el coloquio sobre infracción tributaria (en la X Semana de

El autor Barrera de Irimo sostiene que el ilícito tributario debe ser una figura jurídica inmersa en el orden propio del Derecho Penal común; y Gonzales Navarro considera la infracción tributaria como hecho penal y el derecho penal tributario como derecho penal especial, lo que autoriza a pensar en una jurisdicción particular, es decir que los delitos de orden penal tributario podrían ser de conocimiento de jueces o tribunales específicamente “penales tributarios”.

Como consecuencia de los estudios sobre los ilícitos tributarios desarrollados en las mencionadas Semanas IX y X y Jornadas luso-hispano-americanas, se dictó en España la Ley General Tributaria el 28 de diciembre de 1963, que legisla sobre un núcleo sistematizado y general de normas sobre la materia. Dicha ley se complementó con la modificación posterior del Código Penal, en el año 1977, que tipifica al delito fiscal.

La doctrina mexicana se pronuncia, asimismo, por la naturaleza penal del ilícito tributario. Así, para la Lic. Lomelí Cerezo el derecho penal administrativo -en el cual incluye el tributario- forma parte del derecho penal común, constituyendo regulaciones especiales de este último cuerpo jurídico, si bien con ciertas modificaciones que no configuran una autonomía; y Hernández Esparza llega a conclusiones análogas, esto es, concibe el derecho penal administrativo -del cual forma parte el penal fiscal- como una subdivisión dentro del derecho penal y, por lo tanto, como derecho penal especial.

Hensel no halla diferencia sustancial entre la pena del delito criminal y la pena del delito tributario, por lo cual no cabe hablar de derecho penal administrativo; pero, estima carente de interés práctico determinar si el derecho tributario penal debe

constituir una rama especial del derecho penal criminal o debe "ocupar una posición autónoma intermedia entre éste y el derecho penal administrativo".

Los penalistas argentinos dedican poca atención al problema penal de la tributación. Sin embargo, algunos autores estudiaron el problema, por ejemplo, Soler al referirse al derecho penal administrativo (del tributo no se ocupa) considera "poco afortunada la tendencia que se empeña en subrayar la autonomía de esta clase de normas, a pesar de la efectiva existencia de algunas diferencias técnicas.

Autores como Nuñez sostienen que no es necesario que la multa sea convertible en arresto para que tenga carácter penal. También Jiménez de Asúa denuncia "el mal camino de fraccionar el territorio del derecho punitivo" -por lo visto sacrosanto- y no halla diferencia esencial entre delitos y faltas, considerando a éstas "miniaturas de delitos"; y Fontán Balestra expresa que, como no hay diferencias ontológicas entre falta y delito, admitir la existencia de un derecho penal administrativo no supone aceptar diferencias cualitativas sino cuantitativas. refiriéndose al derecho fiscal como una "pretendida rama del derecho penal".

Aftalión y Villegas -penalistas ambos y, por lógica, contrarios a la separación de lo tributario- se introducen en la cuestión constitucional, si bien la resuelven de manera distinta. El primero, al manifestar su desacuerdo con el pretendido derecho penal administrativo o derecho penal económico como disciplina independiente, no sólo la considera integrando el derecho penal común como "un ramal especial", sino que al rechazar toda distinción esencial entre delito y contravención estima que la facultad de legislar a su respecto corresponde al Congreso.

También debe incluirse en esta categoría a Bielsa, que si bien admite la posibilidad de sanciones administrativas por infracciones fiscales y no desconoce la

especificidad que caracteriza a las de tipo penal, en la cuestión sustancial que consideramos, afirma que el derecho penal fiscal forma parte del sistema penal general.

García Belsunce, define su posición mediante un minucioso análisis de cada doctrina que comenta, refuta o se adhiere, dando así una serie de conceptos sustanciales para definir la naturaleza del ilícito tributario. Extrayendo las más relevantes, en lo esencial, diremos que se halla diferencias ontológicas (del ser mismo de la infracción tributaria) o cualitativas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, distinguiendo a los delitos de las contravenciones por la naturaleza penal o administrativa de la sanción, por lo que la transgresión tendrá carácter objetivo en las infracciones formales (contravenciones), sin perjuicio de que también sean dolosas, y carácter subjetivo en las infracciones sustanciales (delitos) que son de responsabilidad subjetiva, personal y directa, siéndoles aplicables los principios generales del Código Penal, salvo que leyes especiales no dispusieran lo contrario. Concluyendo que más allá de las razones jurídicas que le permiten sostener el carácter penal del ilícito tributario, existen motivaciones de política jurídica porque en el ámbito del derecho penal se tiene la ventaja de la garantía legal y jurisdiccional como un dique contra la arbitrariedad del Estado.

3.1.2. Tendencia Administrativista.- Muchos autores estaban en desacuerdo con la doctrina penalista, principalmente autores alemanes, los cuales se inclinaron francamente en contra de la doctrina penalista, por esa razón es que con mucha fuerza nació en Alemania una corriente doctrinal en favor de un derecho penal administrativo y que en época relativamente reciente ha derivado en el llamado Derecho Penal Económico. En la primera etapa de formulación de las nuevas ideas, Spiegel y Binding 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; pero fue James Goldschmidt quien le dio sustentación teórica más firme, de modo tal que se le reconoce como el creador de la doctrina.

La interpretación de Goldschmidt radica en el contraste entre libre voluntad y buen obrar social, que lleva su pareja en la diferencia entre orden público y administración, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud: 1) aquello contrario al orden jurídico y 2) la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso habría una desobediencia a las órdenes de la administración, consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común), y no en una actitud subversiva contra el orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; además, en tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo sólo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquella, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración.

En una excelente síntesis, Schonke ha expuesto en estos términos las ideas fundamentales de la doctrina: 1) conducta antiadministrativa 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 a su respecto, principios especiales para la culpabilidad; 4) debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida; 5) se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

Es importante señalar que en una réplica de Goldschmidt a los opositores a la doctrina paterna, recordó que "la tesis de la autonomía del derecho penal administrativo no excluye que éste y el derecho criminal forman parte de una unidad superior", de modo que ella no impide recurrir a los principios generales del derecho.

La teoría del derecho penal administrativo ha sido aceptada por numerosos administrativistas y penalistas italianos, con matices variados, así como por una parte de la doctrina y jurisprudencia suizas, y entre los argentinos por Nuñez, Imaz, Spota, Lubary y Andreozzi, hallando acogida en algunos fallos de los tribunales argentinos; en cambio, fue combatida vigorosamente por Aftalión.

Posteriormente, la corriente doctrinal a que nos referimos, ha derivado en el llamado derecho económico trasgresional o derecho penal económico, cuyo primer aporte significativo aparece en la obra de Grunhut (año 1929) y luego en las de Lindeman y Schmidt, para quienes el objeto de la tutela penal sería "la ordenación estatal de la economía del pueblo, en cuyo funcionamiento sin fricciones reside un elevado interés público", o en el concepto del último autor citado (Schmidt), la función de ese derecho trasgresional consistiría, primero, en la protección de los intereses económicos materiales vitales que corresponden al interés del Estado en el "mantenimiento de la capacidad de prestación necesaria para el desenvolvimiento de sus tareas"; y en segundo lugar, "en la esfera de los intereses administrativos que surgen, en ocasión de las tareas estatales vinculadas a la economía, de las relaciones entre las autoridades administrativas y los particulares, contemplados como órganos de ayuda.

Sin hacer mención a la teoría del derecho penal administrativo, que parece ignorada por la doctrina francesa, Waline se pronuncia por una solución netamente

administrativista. Reconoce el carácter específico de las sanciones fiscales, por su objeto y por su naturaleza jurídica, asignándoles un carácter mixto (no son sanciones del derecho penal, pero tampoco constituyen reparaciones de orden civil) y en definitiva las asimila a las sanciones administrativas, ya que ambas -dicen- tienen por efecto reprimir actos que constituyen obstáculos para la buena marcha de un servicio público, lo que importa en esencia, la misma posición adoptada por los sostenedores de aquella teoría; es un castigo por violaciones a los actos u ordenes de la autoridad. Sostiene, en conclusión, que no obstante las diferencias formales que las separan, *"las penas fiscales, aún las impuestas por el juez, tienen apreciablemente la misma naturaleza jurídica que las sanciones administrativas, es decir que son esencialmente penas, aunque no en el sentido del derecho penal"*, y exteriorizan un fenómeno general característico de la evolución jurídica moderna, como es *"el retroceso del derecho penal propiamente dicho en beneficio de una especie de derecho pseudo-penal o, si se quiere, de un derecho represivo no penal"*²⁷.

Cabe mencionar, dentro de la corriente administrativista, a una parte de la doctrina española, si bien ella aparece con una posición que no tiene conexión con un presunto derecho penal administrativo.

En efecto, en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero (Madrid, 1962) y en las reuniones de Coimbra y Santiago de Compostela de las jornadas luso-hispanoamericanas (1963 y 1967), a las cuales nos referimos anteriormente en este mismo capítulo, se expusieron opiniones que sumergen las sanciones por infracciones tributarias al derecho administrativo sin calificación específica, ni rasgos de independencia doctrinal. Precisamente nos referiremos a estas

²⁷ Nature juridique des pénalités fiscales (en R.S.L.F., 1949, pags. 14 y sgtes.), citado por Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero Vol II, pag 668.

opiniones.

Para profundizar en el tema, debe citarse a Alvarez-Gendín, para quien la infracción tributaria, en general, debe considerarse como infracción administrativa y ser juzgada por tribunales administrativos, y a Quintano Ripollés, según el cual la infracción tributaria rebasa del ordenamiento penal básico, el del código, y aún el de los especiales específicamente criminales, quedando reservada su punición al terreno administrativo, que es el tradicionalmente asignado en España.

En posición similar, en lo sustancial, se halla el Portugués Cortés Rosa, cuando expresa que las multas fiscales no son penales y pertenecen al poder sancionador de la administración.

Para apreciar el verdadero alcance de estas opiniones, debe tenerse en cuenta que las dos primeras de las mencionadas anteriormente fueron emitidas con anterioridad a la Ley General Tributaria de España, que fue sancionada en diciembre de 1963. Como se sabe, este ordenamiento incorporó en el régimen específico de la tributación lo relacionado con las infracciones, incluyendo las de tipo delictual y las de índole formal, el que se complementa con el Código Penal, el cual, a partir de 1977, tipifica al delito fiscal por lo que se criminaliza la infracción tributaria sustancial (delitos).

Por su parte, Delogu participa de la misma corriente y como estima que el derecho tributario carece de autonomía por pertenecer al derecho administrativo, deduce que los delitos tributarios son delitos contra la administración pública y, en especial, contra la administración financiera, lo que constituiría el interés jurídico protegido.

3.1.3. Tendencia Autonomista.- Los ilícitos de carácter fiscal tienen

particularidades muy especiales, por eso mismo es que se ha analizado profundamente la naturaleza jurídica de estos ilícitos; al no haber satisfecho a algunos autores las dos tendencias explicadas anteriormente, ha surgido una posición en favor de una disciplina autónoma: el Derecho Penal Financiero o Derecho Penal Tributario. A comienzos del Siglo XX, apareció en Italia el Trattato di Diritto Penale Finanziario, de Giovanni Carano-Donvito, conteniendo una teoría general de la materia (volumen I), donde se puso de manifiesto en qué aspectos se ajusta a los principios generales del Derecho Penal Común y en cuáles se separa de ellos, aclarando que en este caso la expresión "Derecho Financiero" es utilizada (como en la conocida obra de Myrbach-Rheinfeld) como sinónimo de Derecho Tributario o Derecho Fiscal, pues se limita al ilícito tributario, sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera estatal.

En realidad, esa obra no postula claramente una autonomía científica para esa disciplina, pero lo deja entrever para el futuro, cuando la legislación tributaria constituya un conjunto armónico y adecuado a los principios de justicia y equidad. *"Para que realmente -dice- pueda desarrollarse la ciencia de un Derecho Penal Financiero, es menester, ante todo la disposición de la conciencia popular hacia una gran severidad en la apreciación de las violaciones fiscales"*²⁸.

En esta materia, agrega, como en toda otra de índole penal, el fundamento de la justicia punitiva consiste en "la tutela de la sociedad, el triunfo del derecho sobre las individualidades rebeldes a éste, y el aseguramiento del bienestar social"; por lo cual desarrolla un concepto unitario de infracción fiscal, inspirado en una interpretación amplia de la ley penal, sin referencia limitada al Código Penal, y comprensivo de todo acto que haga imposible la aplicación del tributo (delito fiscal)

28 CARANO-DONVITO Giovanni, casa Editrice Nazionale Roux e Viarengo, Torino – Roma, 1904, citado por Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero Vol II, pag 669.

o violatorio de disposiciones legales de control (contravención fiscal).

El Derecho Penal Tributario aparece como disciplina autónoma, separada del Derecho Penal Común, del Derecho Financiero, del Derecho Administrativo y de la ciencia de las finanzas, en la obra de Dematties, quien lo concibe como "aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad". El Derecho Penal Común puede tutelar, indistintamente, derechos individuales o intereses sociales, en tanto que el derecho Penal Tributario tiene por objeto exclusivo, proteger y defender un interés público y social.

Dentro de esta teoría entre los doctrinarios más destacados, Godoy afirma la autonomía en la calificación que merecen las normas tributarias, también las normas como el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción respectiva deben también ser calificados como tributarios, es decir que tomando las normas tributarias como el todo, las partes de este todo (una de estas partes es el acto antijurídico, la sanción, etc.) deben ser consideradas o calificadas como tributarias; admitiendo los principios del derecho penal cuando las leyes tributarias expresamente se refieren a ellos. Y en el marco propio de la autonomía del Derecho Tributario, distintas variables han adoptado los autores: Perulles admite la desvinculación del Derecho Penal Común llamándolo "Derecho Sancionador Tributario"; Amorós Rica ubica al ilícito tributario como integrante del Derecho Tributario material y no penal, al igual que Pérez de Ayala, siendo Gomes de Souza quien considera que las normas penales no sólo están en el Código Penal, sino en todas las ramas jurídicas, por lo que en el Derecho Tributario también existen ese tipo de disposiciones con acentuado particularismo, por lo que propone la

denominación de "Derecho Tributario Penal" en lugar de "Derecho Penal Tributario".

En la redacción del Código Tributario para América Latina preparado por encargo de la OEA-BID, en el capítulo de "Infracciones y Sanciones" se remite a la aplicación supletoria de los principios del Derecho Penal cuando las normas tributarias no contengan disposiciones expresas al efecto. Este criterio también había sido materia de similar declaración en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (San Pablo-Brasil) del año 1962.

3.1.4. Concepción Dualista.- Las doctrinas analizadas precedentemente, todas ellas, conciben unitariamente el ilícito fiscal, sin embargo, algunos autores de derecho tributario, principalmente italianos, fraccionan el ilícito fiscal en categorías jurídicas distintas según la naturaleza de las infracciones. Esta concepción se inspira en los principios generales de la legislación represiva, especialmente en la ley italiana del 7 de enero de 1929 y distingue las sanciones en penales y civiles, aún cuando estas últimas podrían calificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las sanciones penales 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 y multa; contravenciones: arresto y ammenda²⁹); en cambio, las sanciones administrativas o civiles se refieren a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en pena pecuniaria, recargo o adicional (sopratassa) y otras de índole accesorio, como el comiso y la clausura de establecimientos.

Este dualismo en la calificación de las infracciones implica una especie de fusión entre la orientación penalista y la tendencia administrativista, pues se considera que mientras el delito ataca el orden jurídico penal, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, la infracción administrativa afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera; fundamentos que, según vimos, corresponden en el primer caso, a los sustentados por quienes atribuyen carácter penal -ordinario o especial- a las contravenciones fiscales y, en el segundo, a los expuestos por quienes les asignan naturaleza administrativa.

29 Ammenda o amende es la “multa penal”, distinta de la multa resarcitoria.

Para la distinción de la naturaleza de la infracción, el sistema jurídico italiano ha otorgado importancia decisiva a la clase de sanción aplicable -multa o ammenda para los delitos o contravenciones y penas pecuniarias para las infracciones no criminalizadas-, dejando así a un lado a los criterios sobre el interés jurídicamente protegido, la tipificación o el carácter del deber violado o de la ley infringida. La posición adoptada por la mayoría de la doctrina italiana es la que venimos desarrollando en este punto, pero además de los autores citados anteriormente, podemos mencionar a Sechi, quien expresa que *"del vetusto tronco del derecho penal ha nacido una nueva rama: el derecho penal financiero, cuyas normas no hallan sostén en el derecho penal común y se manifiestan en dos campos, uno real y verdaderamente penal, y otro civil o administrativo"*³⁰;

Carbone y Tomascchio, separan el "ilícito tributario administrativo" del derecho penal tributario, que forma parte del derecho penal común; Giuliani distingue entre sanciones de carácter penal, o sea, delitos en sentido genérico, que pueden ser delitos en sentido específico o contravenciones, y sanciones de carácter administrativo y civil; Rastello, que sólo trata de la pena pecuniaria, que a su juicio "pertenece al derecho administrativo, más bien a aquella rama del derecho administrativo a la que actualmente se reconoce verdadera autonomía, esto es, al derecho tributario", por lo cual llega a la conclusión de que "el derecho sancionatorio administrativo en materia tributaria asume caracteres específicos propios por efecto de la fusión, en la cual se basa, en principios propios del derecho administrativo y en principios propios del derecho penal y procesal penal"; finalmente Giorgetti, que aplica el criterio de la ley italiana de 1929 y distingue entre delito tributario (penal) e ilícito tributario (sanción civil).

30 Sechi, *Diritto Penale e Processuale Tributario*, 4ta. Edición, Giuffré, Milano, 1960, pag. 20

Algunos autores españoles sostienen que toda infracción tributaria es de naturaleza administrativa, pero que en ciertos casos puede revestir carácter de ilícito penal, correspondiendo a esta tendencia Arregui de la Madrid, Yuste Grijalba y Basanta de la Peña. Debe incorporarse a ellos López Berenguer, para quien las infracciones como violación de las normas tributarias "tienen gran semejanza con las de tipo penal", y como incumplimiento de deberes y obligaciones que constituyen el contenido de la relación jurídico-tributaria, las infracciones se asemejan al incumplimiento de las obligaciones civiles o mercantiles.

Por su parte, Jarach parte de una premisa diferente, pero llega a la misma conclusión dualista. En efecto, reconoce la dificultad de encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo y considera que el verdadero planteamiento consiste en que *"la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado Derecho Penal, sino que se la encuentra en todo el derecho y también en la rama que se considera en general como la más lejana del derecho penal, o sea el derecho civil"*³¹, de modo que al derecho penal común no le corresponde la paternidad de todo lo penal, sino que, por el contrario, "es el hijo emancipado del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho", y las otras normas penales aún no separadas de la "gran nebulosa del derecho", tienden a agruparse en torno a núcleos bien definidos. Como el derecho tributario es un centro de atracción de las relacionadas con obligaciones fiscales y el derecho administrativo ejerce función equivalente con las vinculadas a la actividad administrativa, resulta que las sanciones referentes a infracciones inherentes a la obligación sustancial, corresponderían al "*derecho tributario penal*", y las referidas a deberes fiscales de orden administrativo, que no

31 Dino Jarach, Las multas fiscales y la teoría del Derecho Penal Administrativo (en Revista Jurídica de Córdoba, enero-marzo de 1947, pags. 146 - 148)

revisten carácter sustantivo, pertenecerían al “*derecho administrativo penal*”³².

Como puede apreciarse en este resumen, dicho autor efectúa un planteo diferente del tradicional de penalistas y administrativistas, pero al final llega a la disociación del ilícito tributario en ilícito tributario propiamente dicho (infracciones sustanciales) e ilícito administrativo (infracciones formales); división que coincide, por lo demás, con la idea de Jarach de que solo el derecho tributario sustancial tiene autonomía dogmática y que la parte destinada a regular obligaciones formales o conexas establecidas en interés de la imposición, pertenece al derecho administrativo.

Posteriormente el prof. Jarach se ocupa únicamente de las infracciones tributarias que considera de carácter sustancial y deja de lado las que incluye en la categoría de índole administrativa. Expresa la idea de que "en la Argentina el Derecho Tributario Penal no forma parte del Derecho Penal Criminal" y reitera conceptos que mencionamos anteriormente; además analiza en qué medida se aplican los principios generales del derecho penal y aprovecha la oportunidad para criticar algunas de las apreciaciones sobre la culpa, de lo cual trataremos en la parte referente a ese aspecto del ilícito tributario en el Capítulo IV de esta Tesis.

Con excepción de Waline, mencionado en otra parte, y de Sfez, la doctrina francesa no ha profundizado en esa materia, aunque es lo suficientemente explícita para considerarla inclinada hacia la concepción dualista. Autores tan destacados como Trotobas y Mehl establecen una separación entre sanciones fiscales propiamente dichas y penales fiscales, las primeras aplicadas directamente por la administración y las segundas por la autoridad judicial; y si bien es verdad que ellos no encuadran concretamente al derecho administrativo o al derecho penal, de todas maneras,

32 Dino Jarach, ob. cit., pags. 149 – 151)

existe una orientación en esas direcciones.

Las sanciones, en efecto, son de orden administrativo si corresponden a la violación de un deber formal, pero las penas son contenciosas represivas y corresponden a la violación de normas de Derecho Tributario sustantivo o material, si bien con caracteres especiales, que tornan inaplicables ciertos principios del derecho penal común.

Esta distinción es corriente, igualmente, en el Derecho Tributario belga, que establece la separación entre multas fiscales, con fines represivos y no indemnizatorios, pero claramente diferenciadas de las penas contenidas en las leyes fiscales y que son consideradas como leyes penales especiales, ajenas al Código Penal pero que autorizan la aplicación supletoria de algunas -no todas- de sus disposiciones.

En el sentido indicado cabe hacer mención de un estudio del profesor Sfez, uno de los pocos que en Francia se han ocupado de la naturaleza jurídica de las sanciones no pecuniarias, es decir, las que carecen de incidencia pecuniaria o que sólo la tienen en forma indirecta, tales como prisión, prohibición de ejercer una profesión o actividad, interdicción para contratar con entes públicos, etc. Según ese autor, algunas son sanciones penales específicas y otras de tipo administrativo, pero en ambos casos llevan la marca de la "autonomía del derecho fiscal". Con respecto a las primeras hace notar que en muchos casos son idénticas a las del derecho penal, pero se cuida de aclarar que revisten características particulares que las alejan de éste, especialmente sobre la inversión del principio de la carga de la prueba para demostrar la culpabilidad.

3.2. UBICACIÓN DE LA CONTRAVENCIÓN DE DAÑO EN EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL, CONFORME A LA PRESENTE TESIS

En esta Tesis se ubica a las conductas violatorias de las normas tributarias sustantivas dentro el Derecho Tributario Penal, porque el Derecho Tributario, a pesar de utilizar principios del Derecho Penal en todo lo referido a la propia conceptualización de lo que es el delito en sí, vinculado naturalmente, a la sanción que le corresponde, puede utilizar principios propios y específicos del Derecho Tributario con especificaciones de Derecho Tributario Penal, a veces distintas que los principios del Derecho Penal común e inclusive contrarios.

La idea de lo penal de la que habla Jarach se plasma, necesariamente, en cada rama autónoma del Derecho, es decir que las ideas deben concretizarse en algo, no pueden estar flotando en abstracto y, en este caso, la idea de lo penal se concretiza, se materializa en las normas sancionadoras del Derecho Tributario (en el Código Tributario).

Estamos de acuerdo con Jarach en que disgrega el ilícito fiscal en dos:

- 1- los ilícitos que son violaciones a las normas sustantivas (materiales) tributarias y
- 2- los incumplimientos de deberes formales que son violaciones administrativas (formales).

Coherente con este razonamiento adscribimos a Jarach en la ubicación del ilícito tributario, porque este autor explica que el ilícito fiscal que viola normas sustantivas

de Derecho Tributario es de Derecho Tributario Penal y el ilícito que viola normas tributarias formales o deberes fiscales es de Derecho Administrativo Penal.

Ahora bien, tomando en cuenta que en la presente Tesis de grado quedan tres tipos de delitos tributarios, los mismos se mantienen dentro del Derecho Penal.

Por tanto, de acuerdo a la presente Tesis de grado, la ubicación debe ser la siguiente:

ILÍCITOS TRIBUTARIOS:

1. La Contravención de Daño, que engloba conductas que violan normas sustantivas de Derecho Tributario, es de Derecho Tributario Penal.
2. Las Contravenciones Puramente Administrativas, que son conductas que violan normas formales de Derecho Tributario y normas Administrativas, son de Derecho Administrativo Penal (Incumplimiento de Deberes Formales).
3. Los Delitos Tributarios, son de Derecho Penal porque su juzgamiento corresponde a la jurisdicción penal, toda vez que la sanción principal para cada uno de los delitos tributarios es la privación de libertad.

Por todo lo analizado, afirmamos que la Contravención de Daño se ubica dentro del Derecho Tributario Penal y no así dentro del Derecho Penal Tributario (nótese la diferencia) ni dentro del Derecho Penal común, porque de esta manera se respeta la autonomía que tiene el Derecho Tributario, caracterizando el aspecto "tributario penal" como las normas penales que tiene cada rama autónoma del Derecho, en este caso del Derecho Tributario, con principios y fundamentos propios.

Por las mismas razones, las contravenciones puramente administrativas están dentro del Derecho Administrativo Penal, toda vez que el Derecho Administrativo también es autónomo y son sus normas sancionadoras las que son tomadas por el Derecho Tributario para castigar las violaciones formales o administrativas.

Finalmente, los tres delitos tributarios que quedan como tales, están dentro del Derecho Penal.

CONCLUSIONES DE ESTE CAPÍTULO

- La presente Tesis y en especial este Capítulo, muestra que, al existir principios propios y claros de tributación, se puede afirmar, sin duda alguna, que el Derecho Tributario es una rama autónoma del Derecho.
- Gracias a esta autonomía, conforme a la presente Tesis de grado, se puede ver que la Contravención de Daño cometida dentro del alcance del Derecho Tributario no es una figura de Derecho Penal, sino que es de Derecho Tributario y, más específicamente, de Derecho Tributario Penal.

Ahora bien, las contravenciones puramente administrativas, a pesar de cometerse en relación o por causa de temas tributarios, son incumplimientos meramente de deberes formales, los cuales no atañen al aspecto sustantivo del Derecho Tributario, por tanto, son de Derecho Administrativo Penal, involucrando directamente a la Administración Tributaria en la resolución de los mismos.

Los Delitos Tributarios, son de Derecho Penal porque su juzgamiento

corresponde a la jurisdicción penal, toda vez que la sanción principal para cada uno de los mismos es la privación de libertad.

- Esta forma de dividir en tres a la figura genérica del ilícito tributario: 1- ilícito que viola normas sustantivas de Derecho Tributario (**Contravención de Daño**), 2- ilícitos que violan normas puramente administrativas (Incumplimiento de Deberes Formales) y 3- delitos tributarios; afirmando que cada uno de sus componentes pertenece a tres distintas ramas, está basada en la “Concepción Dualista” que se expone en el presente Capítulo, aclarando que en la presente Tesis de grado se da un paso más, proponiendo una nueva concepción: la “Concepción Tripartita”.

Este razonamiento también concuerda con el pensamiento de Dino Jarach en sentido que cada rama del Derecho tiene su parte sancionatoria o penal, el Derecho Civil la tiene, el Derecho Administrativo la tiene, el Derecho Tributario, también.

- Fue Gomes de Souza el primero en afirmar que las normas sancionatorias tributarias corresponden al “Derecho Tributario Penal” y no al Derecho Penal, ni siquiera Derecho Penal Tributario.

Fue Dino Jarach, quien al respecto estructuró explicaciones más detalladas que, al ser analizadas en la presente Tesis, se puede afirmar categóricamente que la Contravención de Daño es materia de “Derecho Tributario Penal”.

- Se puede afirmar que al adquirir autonomía una rama del Derecho, como lo hizo el Derecho Tributario, esta rama autónoma se ha ganado la legitimidad

de tener una parte sancionadora o penal, en conclusión, el Derecho Tributario Penal es una rama del Derecho Tributario y por tanto la presente tesis es de Derecho Tributario Penal como parte del Derecho Tributario.

CAPÍTULO 4

TEORÍA DE LA CULPABILIDAD

(Teoría de la Culpabilidad Objetiva aplicada a Ilícitos de Resultado)

Ya se ha visto que al incumplirse la “obligación tributaria” (“obligación de pago”) se produce como resultado daño económico al Estado, por lo que estamos hablando de un tipo de ilícito tributario de resultado.

Entonces, en la presente Tesis lo más importante es “el resultado”, por lo que se propone como nueva figura ilícita tributaria la “CONTRAVENCIÓN DE DAÑO” (resultado = daño económico al Estado). De esta manera, en la figura propuesta no interesa diferenciar si existió dolo o culpa, primero porque no estamos hablando de un delito, sino de una contravención y, en segundo lugar, que en realidad es lo más importante: que se trata de una contravención de resultado (que engloba los actuales ilícitos de resultado).

Por ello el presente capítulo IV trata sobre la culpabilidad objetiva aplicada a ilícitos de resultado, desde el punto de vista civil, económico, penal y tributario.

4.1. TEORÍAS CIVILISTAS DE LA CULPABILIDAD OBJETIVA

4.1.1. El nexo de la causalidad - “daño emergente” y “lucro cesante”.- “ En general, toda acción genera una reacción, es decir que una acción se convierte en causa que produce una consecuencia llamada efecto.

En sentido jurídico, una acción humana que produce daño a una persona física o

jurídica, amerita el resarcimiento de ese daño.

El resarcimiento sólo se debe por daños que sean respecto del incumplimiento como “consecuencia inmediata y directa”. Pongamos un ejemplo: yo doy un martillazo (hecho imputable); el efecto (consecuencia inmediata y directa), es la ruptura, la deformación o el estropeamiento del objeto sobre el cual ha caído el martillo. ¿Cuál es el daño resarcible? A la luz de aquel criterio, no sería más que el valor – o la disminución del valor – del objeto destruido, deformado o estropeado.

El resarcimiento del daño debe comprender tanto la pérdida experimentada por el acreedor como la ganancia no conseguida”: lo cual, en términos jurídicos y, entendibles de manera corriente y común, se denomina “daño emergente” y “lucro cesante”.

Ahora bien, es claro que el “lucro cesante” no será nunca, o raras veces, una consecuencia directa e inmediata del incumplimiento, sino que será siempre, o la mayoría de las veces, mediato respecto del “daño emergente”.

4.1.2. Hechos ilícitos (o “delitos”).- Las doctrinas civilistas, no tan recientes, hablan de delitos identificando este término con el de ilícitos, en sentido puramente civilístico: “delito civil”; es decir, delitos no previstos, como hipótesis-presupuesto de la irrogación de una pena (“delito penal” o “reato”).

La categoría comprende todo hecho del hombre, a él imputable, que irroge a otro un daño injusto. Y es fuente de la obligación de resarcir el daño.³³

Esta obligación, naturalmente, deriva también, y más aún, de un “delito penal”, el

cual, por consiguiente, no cae fuera del ámbito del derecho privado, en lo que respecta a sus consecuencias frente al damnificado, pero va más allá, e interesa al orden público del Estado, el cual reacciona, además con el perjuicio de una pena.

4.1.3. El daño en sentido jurídico.- Daño significa nocimiento o perjuicio, es decir, aminoración o alteración de una situación favorable.

El efecto jurídico causado por el daño consiste en una reacción que el derecho facilita para lograr la represión del daño. Consiguientemente, esa reacción jurídica es en sentido contrario al que opera el daño, oponiéndose a él y, con esto, el daño en sí considerado en el sistema de los hechos jurídicos, queda profundamente caracterizado.

Podría ponerse en duda si la calificación de “hecho jurídico” corresponde precisamente al daño, o bien al hecho producido por el ser humano, del que se deriva (como a continuación podrá verse, el daño en sentido jurídico no puede derivar más que de hechos del ser humano). Cuando se haga de la lesividad un simple atributo del hecho causante del daño, se tendrá que tomar en consideración, como hecho productivo de la reacción del derecho, el hecho dañoso; cuando por el contrario, se sitúe la cuestión en torno a la relación causal entre el hecho productor del daño y el daño (considerados como entidades conexas, pero distintas) el hecho productor del daño podría considerarse como hecho jurídico en razón a una relación de causalidad indirecta: Directamente, sólo el daño debería llamarse hecho jurídico (productor de reacción jurídica).

Si se quiere considerar que el hecho productor del daño y el daño en sí, son elementos de un proceso complejo, *“hay que convenir en que el elemento principal*

*determinante para la producción del efecto jurídico – reacción del derecho – está constituido por el daño*³⁴. La reacción del derecho, estando encaminada a reprimir el daño, se realiza solamente en cuanto aparece allí el daño en sí; cierto, que es necesario que este daño derive de un hecho humano, pero lo decisivo, para que actúe la reacción jurídica, es su existencia concreta.

Para Adriano De Cupis, el hecho jurídico propiamente es “el daño” y no el hecho productor del daño. En consecuencia, no debería interesar la conducta inmersa en el hecho productor del daño, es decir, aplicando este criterio a la presente tesis de grado, no interesa la conducta inmersa en el ilícito Tributario, sino lo que interesa es el daño, en este caso el daño que sufre el Fisco.

4.1.4. El daño antijurídico.- En cuanto hecho jurídico, el daño constituye, como se ha expresado, una especie del daño entendido simplemente como fenómeno de orden físico. El que no todos los fenómenos del orden físico obtengan relevancia jurídica, es un principio general válido también en lo concerniente al daño. El derecho elige los hechos que quiere investir de una calificación propia; como tenga lugar esta elección en la esfera de los daños, es lo que en este momento nos proponemos examinar.

La elección recae, ante todo, en el daño ocasionado por un acto humano antijurídico, y es este, precisamente su aspecto visible.

La consideración de la antijuricidad (oposición al derecho) presupone un exacto conocimiento del concepto de derecho. La expresión “derecho” tiene diferentes significados, indicando tanto un conjunto de normas o reglas jurídicas (derecho objetivo), como una facultad de querer acomodarla o acogerla al derecho objetivo

34 DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 157

(derecho subjetivo) o, finalmente, como objeto del derecho correspondiente a un sujeto, que en este caso no es necesario introducirnos en los significados de ciencia del Derecho. Cuando se habla de antijuricidad, con ello se pretende referir al derecho entendido en los dos primeros significados, o sea, al derecho objetivo y al derecho subjetivo.

El conjunto de normas que integran el derecho objetivo, se encamina a actuar en una coordinación intersubjetiva de intereses, mediante la solución de los conflictos que pueden producirse entre ellos, de manera tal, que cada individuo encuentra el medio de satisfacer sus necesidades en la medida que permite la satisfacción de las necesidades de los demás, que es, precisamente, lo que posibilita la vida en común, que de otra forma, no podrá subsistir. (basta pensar con qué frecuencia se plantean conflictos de intereses y lo difícil que sería solucionarlos pacíficamente con medios extrajurídicos). La solución de los conflictos de intereses, sólo puede conseguirse, estableciendo un criterio de valoración supra existencial de los actos humanos, del que arranca la distinción entre actos jurídicos en sentido estricto (conformes al derecho) y actos antijurídicos (contrarios al derecho). *“La antijuricidad no es más que expresión del valor preferente reconocido por el derecho a un interés opuesto, por lo general tomando en cuenta la apreciación dominante en la conciencia social”*.³⁵

Los actos humanos pueden ofrecer la mayor variedad, cuando el hombre puede determinar su conducta en la vida social; y es a esta variedad, a la que se yuxtapone el criterio discriminador del derecho, reagrupando la mayor parte de los actos humanos en las señaladas categorías de actos adecuados al derecho y de actos antijurídicos, cada una de ellas conteniendo una abundantísima gama, pero con la indicación de no ser conformes al derecho, o de su antijuricidad.

El conjunto de los actos ajustados al derecho integra la esfera de los actos lícitos, mientras que, de la suma de los antijurídicos, se obtiene la esfera de los ilícitos. La esfera de los ilícitos significa la libertad jurídica, entidad más restringida que la libertad natural. Por su naturaleza los hombres son libres de orientar y emplear lo más adecuadamente posible sus talentos, sus energías físicas y psíquicas a sus intereses. *“La presencia de estas ilimitadas libertades llevaría, inevitablemente, a la destrucción de la misma libertad, la cual para subsistir, no tiene más remedio que aparecer limitada”*.³⁶

La distinción de jurídico (strictu sensu) y antijurídico, lícito e ilícito, justo e injusto, depende, en definitiva, del criterio de valoración propio del derecho. Está claro que la misma común experiencia del derecho demuestra que el empleo de sus conceptos entraña una apreciación de los actos humanos, vale decir, además de la mera constatación de su acaecer, su valoración únicamente ofrece discusión, si el criterio de valoración del derecho debe extenderse a todos los actos humanos, o bien si algunos de ellos deben ser marginados, por cuanto, con arreglo a su contenido, son indiferentes para el derecho.

Cuando el acto humano es no sólo jurídicamente relevante, sino más específicamente antijurídico, esta nota de antijuricidad se extiende al daño que con él se ha producido. Y el daño antijurídico, como se ha indicado, constituye una especie constatable del daño en sentido jurídico.

En todo caso, por supuesto, la antijuricidad no es más que una cualidad o modo de ser del daño y del acto que lo ha ocasionado.

35 DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 161

36 DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 162

Incluso se ha llegado a cuestionar si el daño antijurídico deba ser restringido, existiendo dudas respecto a la antijuricidad de los actos realizados por incapaces. Por lo que se puede preguntar, ¿es que la norma jurídica se dirige a todos los posibles sujetos de conflictos de intereses, o tan sólo a aquellos que son capaces de comprender y exigir su contenido? Algunos han sostenido que la motivación o determinación psicológica es un medio no imprescindible a los fines del derecho, mientras que otros creen necesario que la observancia de las normas dependa de la voluntad psicológica del sujeto.

El hecho que la determinación psicológica y la voluntad del sujeto en su conducta sean imprescindibles a los fines del derecho, parece ser incorrecto, ya que el Estado, en mérito a su soberanía y para el mantenimiento del orden general, puede determinar hasta donde debe alcanzar la fuerza de la norma jurídica, o sea, si ésta puede incluso obligar a los incapaces. Es así que los actos de los incapaces puedan estar comprendidos en el criterio de valoración del derecho, y que el daño producido por ellos pueda calificarse de antijurídico (más precisamente, antijurídico en sentido objetivo).

Se ha afirmado que, cuando el acto es antijurídico, la nota de antijuricidad se extiende al daño que con él se ha producido.

Y se ha precisado que el acto antijurídico es, en cuanto tal, perjudicial, productor de daño (a su vez, volvemos a repetir, antijurídico). Ciertamente, el contraste con la norma protectora de un interés ajeno comporta la lesión de tal interés, es decir, el daño.

Si un comportamiento, positivo o negativo, se impone para tutelar intereses ajenos,

y por tanto para impedir daño a una persona, el comportamiento contrario produce objetivamente el efecto (daño) que la imposición realizada por la norma pretendía evitar.

Si inclusive a los incapaces se puede atribuir la producción de un daño antijurídico, es lógico que no sea imprescindible diferenciar si existió dolo o culpa en la conducta que produce daño. Lo importante (objetivo) es que el daño se produjo.

4.1.5. El objeto del daño: El interés humano como objeto del daño en sentido jurídico.- Con la finalidad de profundizar en el concepto de daño, debemos adentrarnos en la exposición de su objeto.

Para entender este punto, se debe enunciar el siguiente principio: *“El objeto del daño se identifica con el objeto de la tutela jurídica, y consiguientemente, es siempre un interés humano”*³⁷.

Al desarrollar el concepto del derecho, en el precedente capítulo se ha puesto especial atención en el elemento teleológico del mismo derecho. Su función práctica, su carácter finalista integran una verdadera aportación, desde que Ihering vio en su función efectiva, es decir, en el fin, el elemento creador de todo el derecho, y cuando Augusto Thon observó que el ordenamiento jurídico no emana sus preceptos a ciegas y sin fin, como tampoco es misión suya someter a prueba la obediencia de los sujetos, puesto que la no obediencia está a la orden del día, sino más bien aplicar sus consecuencias, por lo que nunca ha faltado la conciencia del fin del derecho; en manera tal que se ha juzgado como un imposible el nacimiento de una norma sin su razón de ser o finalidad correspondiente.

De esta manera se pone el énfasis en el carácter social del fin de toda norma jurídica; y es que, verdaderamente, no existe norma jurídica alguna que, resolviendo de manera determinada cualquier conflicto intersubjetivo de intereses, no mire a actuar un cierto orden de vida social. El derecho, al ser un producto social, ha de tener por fin la utilidad social, y ello, tanto se contemple en su conjunto como en las diferentes normas que lo integran. Sus imperativos se dirigen a los seres humanos, por lo que su fin consiste en la utilidad de la Sociedad, entendida como resultante de la vida común de los mismos seres humanos.

Esto no excluye que, aunque sea por un móvil de utilidad pública, el derecho pueda proteger a los intereses individuales, en la medida en que sea jurídicamente conveniente para los fines generales proteger uno u otro interés individual, convirtiéndolos en objeto de su propia tutela.

Lo que el derecho tutela, el daño vulnera. Si el derecho tutela, un determinado interés humano, ya sea público o privado, éste puede ser atacado por un daño, que será un daño en sentido jurídico (daño jurídico), que contra él reacciona el derecho.

En consecuencia, el objeto del daño en sentido jurídico se configura como más limitado respecto al objeto del daño entendido genéricamente; pues que, mientras el objeto del daño genéricamente entendido es cualquier situación favorable que se refiera o no a seres humanos, el objeto del daño en sentido jurídico no puede ser más que un interés humano jurídicamente tutelado.

Reconocido en el interés humano el objeto del daño en sentido jurídico, importa ahora determinar el concepto de interés.

Este concepto no se puede concebir si no se explica como antecedente la noción de bien, en relación al cual viene complementario (pues que el bien, de hecho, constituye el presupuesto del mismo interés).

El concepto de bien puede ser fácticamente determinado, considerando que se identifica con todo lo que puede satisfacer una necesidad. La necesidad, a su vez, es una exigencia, un menester, que proviene de la falta de ciertas cosas por lo que tiende a la propia satisfacción y postula, consiguientemente, al bien. Naturalmente la utilidad propia del bien constituye una utilidad humana, en cuanto el bien viene idóneo para satisfacer una necesidad humana.

4.1.6. La culpabilidad: La culpabilidad como problema de la determinación de un ulterior elemento calificativo del daño.- El concepto jurídico del daño no puede considerarse totalmente explicado si no se completa con la exposición de la culpabilidad.

Se ha visto que en sentido jurídico el daño es el perjuicio que tiene por objeto un interés humano y, por causa, el hecho del hombre y, se ha puesto de manifiesto, además, que tal perjuicio, para producir efectos jurídicos, debe calificarse por una determinada relación con la norma jurídica, que por lo normal origina una relación de contrariedad. Ahora corresponde analizar hasta qué punto el daño puede calificarse tomando como punto de partida el elemento de la culpa.

Dada la convivencia social, tan antigua como la misma humanidad, la producción de los daños cuya causa es el hecho de un ser humano y su objeto un interés también humano, se puede constatar que el fenómeno es coetáneo con la humanidad misma. El ordenamiento jurídico está en grado de prevenir el daño de una doble manera: ante todo, imponiendo medidas materiales aptas para impedir

que se produzca (así, estableciendo que a las máquinas empleadas en los establecimientos industriales se adapten determinados dispositivos de seguridad; ordenando las pruebas de los vehículos para circular, etc.); en segundo lugar, con la acción psicológica intimidadora que implica la sanción como reacción jurídica y que se pone en conocimiento de los sujetos para evitar acciones dañosas. Por otro lado, esto no excluye que los daños se realicen igualmente. Pero entonces aparece la reacción contra el daño. Esta reacción es un fenómeno jurídico elemental o primordial que se presenta en los umbrales de la historia del derecho; aunque, por supuesto, a nosotros nos interesa estudiarla en relación con la época actual y en el ámbito del derecho vigente. Con objeto de valorar en la actualidad la relación entre prevención y reacción contra el daño, se debe tener presente que el ritmo de la vida moderna, que siempre se muestra más intenso al concentrarse la población en grandes centros y por la potenciación que le prestan los medios tecnológicos, ha multiplicado las ocasiones de daño a la par que el desarrollo de los medios técnicos de prevención, aunque sensibles, no han alcanzado a ser lo suficientemente adecuados para paliar las ocasiones de daño.

Es de ello que, dada la limitada eficacia de la prevención del daño y, consiguientemente, la mayor frecuencia con que se presenta el daño mismo, la reacción contra él es hoy uno de los problemas más graves que tiene que intentar resolver el legislador. Siempre la confianza del pueblo en las leyes que lo gobiernan va unida en gran parte, a la solución acorde con los principios de justicia, que se dé a las cuestiones relativas a quien debe soportar, en definitiva, el daño. (Hasta qué punto, dentro de cuáles límites, si tal sujeto debe ser el mismo que lo ha sufrido, o bien otro distinto, al cual, por la reacción del derecho, se ha transferido la carga del daño.) Mas no puede negarse que en los tiempos modernos tal cuestión se ha tornado más grave y delicada. Y en lo que atañe a la eventual exigencia de la culpa, se somete a análisis en estos términos: Para que el daño, que no ha sido

previsible, produzca reacción jurídica, ¿se requiere que, además de calificarse por la causa (hecho humano), por el objeto (interés humano) y por una determinada relación con la norma jurídica, se califique también con respecto a la culpa? O bien, ¿es más justo prescindir de ella y contentarse con que el daño adquiera sentido jurídico, tan sólo con la concurrencia de los otros elementos?

4.1.7. Concepto de la culpabilidad.- La solución de la cuestión indicada (de si a la noción del daño debe concurrir o no el elemento de culpabilidad) exige la previa exposición del concepto de culpa.

Está claro que se trata de un aspecto subjetivo, más exactamente de un modo de ser psicológico. Dada la relación de causalidad entre el hecho humano y el daño que de él se deriva, esta misma relación puede venir acompañada o no en el agente de un estado de ánimo culposo; en el primer supuesto, el daño se reconduce al hombre en un doble aspecto, es decir, tanto objetiva como subjetivamente. Es cierto que en el lenguaje corriente existe una cierta confusión entre causa externa (material, objetiva) y culpa, hasta el punto de identificar como culpable a los elementos de la naturaleza (que no son susceptibles de estados psíquicos), y así se dice: “por culpa del granizo, de la sequía, se ha perdido la cosecha); pero en realidad los dos conceptos son distintos, y no pueden – menos aún en el terreno del derecho - ser empleados promiscuamente.

La culpa constituye un estado anímico que, con relación a un daño concreto, puede apelarse de reprobable. De hecho, es un estado de ánimo disforme del que suele encontrarse en los individuos dispuestos a evitar los efectos perniciosos (daños). Se ha discutido si este ser reprobable tiene que tener carácter jurídico. Ha prevalecido la opinión afirmativa: Normalmente, la culpa se pone en correlación con la antijuricidad, considerándose precisamente como el estado anímico que integra

psicológicamente el hecho dañoso antijurídico. Adquiere, por tanto, el carácter de contraria al derecho, junto con el hecho material al que acompaña.

El análisis minucioso del estado psicológico en que consiste la culpa, lleva a distinguir el dolo de la culpa en sentido estricto, en la que puede exteriorizarse una intensidad decreciente de lo reprobable, es decir que el dolo es más reprochable que la simple culpa. Ambas tienen de común la voluntariedad del hecho productor del daño; al dolo hay que añadir la voluntad de dañar mientras que la culpa en sentido estricto se caracteriza de una forma que es más difícil de poder definir. Corrientemente se suele decir que en ella concurre la ausencia de previsión del daño que se pudo prever (noción ésta que encuentra sus raíces en el Digesto; pero sosteniendo esto, no se tiene en cuenta a la llamada “culpa con previsión”. Esta última se verifica cuando el daño se prevé como efecto del hecho productivo del mismo, sin ser por consiguiente, querido; se ha observado justamente que a su amparo se configura un serio problema de límite entre el dolo y la culpa. Este problema se resuelve preferentemente en el sentido de clasificar en la culpa en vez de en el dolo, la “culpa como no previsión”, dado que, para determinar el dolo, no es suficiente con que se produzca la previsión del daño, sino que es necesaria la voluntad de dañar. Por consecuencia, el ámbito de la culpa es de tal entidad que requiere se modifique su definición corriente: *“Se puede afirmar que hay culpa cuando no se ha empleado aquella tensión de las facultades mentales que habrían permitido prever el daño previsible, al igual que aun habiéndose previsto el daño, no se ha impreso a la propia energía volitiva aquella orientación que, con la finalidad de evitarlo, habría sido necesaria”*.³⁸

Por ello es que el estado psicológico para diferenciar y encontrar el límite entre dolo

38 DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 175

y culpa es necesario para delitos penales, pero no para todo tipo de ilícitos previstos por otras ramas del Derecho.

Así en la época más reciente, la culpa tiene en sí el valor de un único criterio regulador de la responsabilidad humana. Y esto por mantenerse racionalmente, según la cambiante estructura económica y social y la multiplicación de las ocasiones de causar daños, que no siempre corresponden a las exigencias de justicia y de oportunidad el atribuir a la culpa la función principal para juzgar la responsabilidad por daños.

Es decir que, en las distintas estructuras socioeconómicas, los aspectos psicológicos son también distintos, por ello no siempre la culpa es lo principal para determinar la responsabilidad por daños.

En la exigencia general de la culpa se ha visto la inclinación a un sentido atenuado de la responsabilidad de los actos propios y de las propias omisiones y, en el cuadro de la reacción contra el criterio de la culpa se ha delineado también una corriente extrema, según la que, aquel criterio, no sólo ha decaído del trono que había ocupado, sino que aún más, debería ser completamente abandonado.

Por ello es que algunos, como Sperl, piensan que la culpa no interesa.

En esta tesis de grado se aclara y se afirma que la diferencia entre dolo y culpa sí interesa en delitos penales; sin embargo no interesa la diferenciación en la contravención de daño (que se propone como figura nueva), en la que existe por lo menos culpa, pero no interesa si es culpa o en definitiva dolo.

El criterio de la culpa constituye el mínimo de responsabilidad, la cual, por otro lado,

puede avanzar más allá de este mínimo cuando la equidad lo requiera.

La razón de la equidad, apta para desvincular la responsabilidad de la culpa, debe entenderse así: La sociedad en su generalidad y determinados individuos en particular, se benefician de los adelantos mecánicos, tecnológicos e industriales que caracterizan a la civilización actual; si bien estos progresos otorgan ventajas, a su vez aumentan, respecto a terceros, el peligro de daños.

*“Es justo, por tanto, que los que particularmente gocen de ventajas respondan de los daños, incluso prescindiendo de la culpa, pues estas ventajas de que gozan pueden suplir, a la hora de exigir la responsabilidad, la existencia de culpa”.*³⁹ Esencialmente, la solidaridad social exige que a un régimen de particulares ventajas vaya unido un sistema de responsabilidad más rigurosa, ya que, una situación de marcado beneficio, no puede dejarse desprovista del mayor riesgo que entraña esta misma ventaja.

Innegablemente un fundamento ideológico propio preside la teoría que pretende fundar la “responsabilidad sobre el riesgo”. De tal teoría que puede ser autor sólo quien no se haya anclado a los rígidos principios individualistas, que parten de premisas totalmente individualistas de modo tal que no pueden concebir responsabilidad por un daño que no sea reconducible al ser humano, tanto subjetivamente (psicológicamente) como objetivamente (materialmente). Al mismo tiempo dispuestos a abandonar las viejas ideas en las que la responsabilidad aparecía indisolublemente ligada a la culpa, algunos han elaborado la fórmula de la presunción iuris et de iure de la culpa.

39 DE CUPIS Adriano, “El Daño” Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 177

La responsabilidad depende de la culpa, pero en ciertos casos no se admite la prueba de la ausencia de culpa, puesto que es precisamente la ley quien presume absolutamente su presencia. Esta fórmula serviría para constituir, valga llamarlo así, el puente de enlace entre la concepción tradicional de la responsabilidad y los nuevos propósitos.

Es decir que estos nuevos propósitos contienen la teoría de que la culpa no es imprescindible para determinar la responsabilidad, que es la teoría denominada “responsabilidad sobre el riesgo”.

Ciertamente que la responsabilidad se intente fundamentar sobre el riesgo, es una proposición que merece ser acogida, tanto por la profundidad de los argumentos en que se apoya, como en su conjunto por la artificiosidad de la teoría de la presunción absoluta de culpa.

Al respecto, nuestro Código Civil dice:

“Art. 345.- (DAÑO PREVISTO)

El resarcimiento sólo comprende el daño previsto que ha podido preverse, si el incumplimiento o retraso no se debe a dolo del deudor.”.

Por tanto, en la generalidad de los casos, el daño, para originar reacción jurídica, debe de ser culposo.

Cabe resaltar que en esta tesis afirmamos lo mismo: que “el daño debe ser por lo menos culposo” (culpa en sentido amplio, sin diferenciar si es “dolo” o “culpa en sentido estricto”).

Pero el criterio de la culpa puede ser superado, en cuanto la reacción jurídica esté unida al daño antijurídico no culposo, o bien cuando sea tan sólo objetivamente antijurídico. Bajo este último aspecto se considera el daño producido por un hecho humano antijurídico sólo en razón de su propia materialidad y no bajo el aspecto psicológico.

Existen algunos casos excepcionales en que la obligación de indemnizar se une a un daño que no puede considerarse antijurídico; en estos casos, falta la culpa, porque no puede hablarse de culpa fuera de los márgenes de la antijuridicidad.

Entonces, con mayor razón, se puede afirmar que el ordenamiento jurídico se considera satisfecho para exigir responsabilidad con que sólo se dé el aspecto objetivo de la antijuridicidad. En este caso, la culpa falta igualmente, en cuanto el hecho dañoso antijurídico no se integra en aquel estado subjetivo en que consiste precisamente la culpa, ya que, en realidad, es un hecho dañoso sólo objetivamente antijurídico.

Entre las hipótesis de daño antijurídico no culposo se enumera el daño ocasionado por un incapaz, en el caso en que el perjudicado no haya podido obtener el resarcimiento de aquel que está obligado a su cuidado, el juez, en consideración a las condiciones económicas de las partes, puede condenar al autor del daño a una justa indemnización. Admitido como lo hacemos nosotros que el imperio de las normas jurídicas se despliegue también sobre los incapaces, el daño que se produce por el hecho de uno de ellos, en cuanto afecta a un interés jurídicamente protegido es un daño antijurídico; pero es también un daño no culposo, por cuanto no puede hablarse de culpa respecto a una persona incapaz de entender o de querer. En verdad, la culpa se caracteriza por su carácter reprobable. Se está en presencia de un estado de ánimo reprobablemente disforme del que se aprecia en

las personas diligentes para evitar daños y cuando se carece de capacidad para querer o entender, falta sin más esa nota de reprobable. Sin embargo, respecto al criterio referido, el daño ocasionado por el incapaz produce, a cargo del mismo incapaz, una reacción jurídica en el caso de que el perjudicado no haya podido obtener el resarcimiento de aquél que está obligado a su cuidado.

No faltan otros casos de daño antijurídico no culposo. Entre ellos debe mencionarse la responsabilidad del propietario de un edificio: “El propietario de un edificio o de otra construcción es responsable de los daños causados por su ruina, a menos que pruebe que ésta no es debida a defectos de conservación o a vicios de construcción”. El defecto de conservación o el vicio de construcción, del que deriva la ruina, es imputable al hombre, por cuanto, la causa del daño es un hecho humano, pero la culpa igual pudo existir como no existir, de forma que la responsabilidad es independiente de ella. Así, puede darse el caso de que según el estado del subsuelo en el que existan filtraciones de agua, no se hayan realizado las obras adecuadas de cimentación; por ello, puede verse un vicio de construcción atribuible al hombre, que ha omitido construir como habrá sido necesario, pero a esta omisión puede acompañarse o no un estado psicológico reprobable (culpa); de hecho, si las filtraciones no podían descubrirse ni con la más escrupulosa investigación, resulta extraña toda negligencia, sin que con ello falte la responsabilidad, por cuanto basta que la ruina haya sido ocasionada por un defecto de construcción.

De análoga manera puede suceder que una teja se caiga del techo, al faltar con el tiempo la cohesión que las mantenía. Se está ante un defecto de conservación suficiente para hacer responsable al propietario del edificio por haberse producido el daño, aún cuando con el mayor cuidado hubiere podido parecer que la teja estaba fuertemente unida al techo.

Una hipótesis afín, es la responsabilidad por la circulación de vehículos, en la que existe responsabilidad solidaria del conductor del vehículo y del propietario del mismo vehículo por los daños a personas o a cosas por causa de su circulación.

Pero en todo caso las personas indicadas responderán de los daños causados por vicios de construcción o por defectos de conservación del vehículo.

El vicio de construcción o el defecto de conservación del vehículo, son siempre imputables al hombre, aunque no estén acompañados de culpa alguna.

Casos manifiestos de daño antijurídico no culposos lo integran los accidentes de trabajo, regulados por materia laboral. Se trata de daños que afectan al interés jurídicamente prevalente que tiene el trabajador sobre los bienes económicos ligados a su propia vida y a su integridad física. Daños antijurídicos que implican para el trabajador un derecho a indemnización, abstracción hecha de la culpa del empresario o del encargado de la obra.

De hecho, los seguros de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales establecen que el seguro comprende los casos de accidente que tienen lugar por una causa violenta con motivo del trabajo, sin exigir que a la causa violenta y a la ocasión del trabajo se añada el elemento de la culpa, por lo que las prestaciones a cargo de la institución aseguradora se deben, prescindiendo absolutamente de la culpa.

Como se puede ver, *“los supuestos en que se responde del daño con*

independencia de la culpa son variados y de distintos géneros"⁴⁰, por lo que no pueden todos ser encuadrados en la teoría llamada del riesgo, sino que también existen otros motivos que producen responsabilidad sin que interese la culpa, ya que solamente interesa el daño causado.

Resumiendo, podemos decir que en el derecho positivo, existen numerosos casos en los que el daño produce una reacción jurídica, aunque no sea culposo; la ausencia de culpa acompañada de la antijuricidad determina la existencia del llamado daño sólo objetivamente antijurídico (antijurídico pero no culposo). Lo frecuente es que sea el criterio del riesgo el que justifique el daño productor de reacción jurídica aunque no haya mediado culpa; si bien, hay que admitir que, en algunos casos (circulación de vehículos, accidentes de trabajo) ha sido el ritmo de la vida moderna el que ha impuesto el abandono del requisito de la culpa.

Por otra parte, es importante tener en cuenta que hay casos en que se responde sin propia culpa del daño ocasionado por el hecho culposo de otro, de modo que el daño de que se responde es un daño culposo aunque sea por razón de la culpa de otro. Por ejemplo, los dueños de un establecimiento son responsables de los daños causados por hecho ilícito de sus empleados en el ejercicio de las facultades que tienen confiadas; es decir, estas personas están obligadas, independientemente de su propia culpa, a responder del hecho ilícito (debe entenderse culposo) causado por sus servidores o empleados.

Si bien tal daño puede ser causado con culpa o sin culpa, sin embargo, en todo caso el propietario responde con total independencia de su propia culpa. En todos los supuestos referidos no se requiere la culpa de la persona llamada a responder.

40 DE CUPIS Adriano, "El Daño" Teoría General de la Responsabilidad Civil, pag. 183

Otro caso más: el propietario de un animal o el que se sirve de él durante el tiempo que lo emplea, responde de los daños causados por el animal, tanto estuviere bajo su custodia, como si se hubiese escapado o huido.

El peligro de los daños que pueden ser originados por un animal son de gran entidad y, a tales peligros, puede también corresponder una particular ventaja para el propietario o para el que con cualquier otro título se sirve del animal, dado los servicios que los animales pueden, eventualmente, producir.

Estas observaciones valen para aclarar y enmarcar la esfera de la responsabilidad por daño no culposo. Los casos en que la reacción jurídica se produce por daño no culposo, son ciertamente, numerosos e importantes, pero su esfera no puede extenderse más allá de los límites que resultan de la ley.

Si bien en ciertos casos, se responde del daño prescindiendo de cualquier culpa, es lógico que, por influjo de tales casos, se responda del daño aunque haya sido causado por culpa levísima.

Existe actualmente una tendencia al desplazamiento de los presupuestos de la responsabilidad, pero no intensificando la responsabilidad por culpa, sino más bien determinando la responsabilidad más allá de la culpa; esto denota la tendencia del ordenamiento jurídico a contentarse, en determinados supuestos, con la simple relación de causalidad externa entre el acto humano y el daño; ahora bien ¿cómo puede decirse que no se armoniza con tal tendencia, la otra que está encaminada a exigir idéntica relación de causalidad externa, más aún, admitiendo un grado de culpa reducido al mínimo?.

Una integración recíproca entre ambas tendencias (la que dice que existen casos de responsabilidad sin culpa y la que dice que debe existir culpa aunque sea en grado mínimo), es por tanto, perfectamente concebible.

La solución legislativa para este tema es muy sencilla, estableciendo que “cualquier hecho dañoso (doloso o culposo), que ocasiona a otro un daño injusto, obliga a aquél que ha cometido el hecho, a resarcir el daño”, sin que la norma especifique el grado de culpa.

4.2. TEORÍA ECONÓMICA DE LOS ILÍCITOS CULPOSOS

El Derecho anglosajón denomina “tort” a los ilícitos culposos (tort law = derecho de los ilícitos culposos) refiriéndose a aquellos ilícitos que forman un tercer cuerpo del Derecho común: aquél Derecho que trata sobre los ilícitos compensables que no surgen del incumplimiento de un contrato ni de la interferencia sobre la propiedad⁴¹.

Los ilícitos culposos (tort) abarcan tanto a hechos ilícitos intencionales como no intencionales, es decir que coincide con el criterio del Derecho Civil Latino de la “teoría de la culpa” por la cual, tanto los hechos ilícitos intencionales (dolosos) como los no intencionales (culposos en sentido estricto) se encuentran dentro el concepto general de la “culpa” en sentido amplio.

4.2.1. Esencia económica del derecho de los ilícitos culposos.

Para explicar los ilícitos culposos desde el punto de vista económico, será muy

⁴¹ Los dos primeros cuerpos del derecho privado (común) anglosajón son el “derecho de la propiedad” y el “derecho de los contratos”.

ilustrativo conocer el siguiente teorema:

El Teorema de Coase.-

El teorema de Coase⁴² puede ser mejor entendido formulando un ejemplo: Un ganadero vive al lado de un agricultor. El agricultor cultiva maíz en una parte de su tierra y deja el resto como páramo para que descansen la tierra. El ganadero tiene ganado en toda su tierra. La línea divisoria entre el rancho y la granja es clara, pero no hay ninguna cerca. Por lo tanto, de tiempo en tiempo el ganado se mete a la propiedad del agricultor y daña al maíz. El daño podría evitarse construyendo una cerca, o podría reducirse manteniendo menos ganado o cultivando menos maíz, todo lo cual es costoso. El ganadero y el agricultor podrían negociar entre sí para decidir quién debe soportar el costo del daño. De otra manera, la normatividad legal podría asignar la responsabilidad de los daños.

Legalmente se podrían adoptar dos reglas específicas:

1. El agricultor es responsable de mantener al ganado fuera de su propiedad y deberá asumir por su cuenta los daños causados por el ganado (un régimen que podríamos llamar “derechos de los ganaderos” o “praderas abiertas”), o bien
2. El ganadero es responsable de mantener al ganado dentro de su propiedad y debe pagar los daños causados por éste (“derechos de los agricultores” o “praderas cerradas”).

⁴² El profesor Ronald H. Coase elaboró y publicó este teorema contenido en su artículo denominado “The Problem of Social Cost”, de la revista *Journal of Law and Economics*, vol. 3, 1960, pag. 1. Este artículo ha sido reimpresso en numerosas antologías legales y económicas, notablemente en R. Berrin, *Great American Law Reviews*, 1984 (un compendio de los 22 artículos “más notables” publicados en las revistas de Derecho

Según la primera regla, el agricultor no tendría ningún recurso legal contra el daño causado por el ganado de su vecino. A fin de reducir el daño, el agricultor tendría que cultivar menos maíz o cercar sus campos. De acuerdo con la segunda regla, el ganadero deberá construir una cerca para mantener al ganado dentro de su propiedad. Si el ganado escapa, se podría determinar, conforme al derecho, el valor monetario del daño, así como hacer que el ganadero le pague al agricultor.

¿Cuál ley es mejor? Tal vez se piense que la justicia exige que los culpables paguen por el daño que causen. En tal caso, se enfocaría la cuestión como lo hacen los abogados tradicionales, pensando en las causas y la justicia⁴³. El profesor Coase contestó en términos de la *eficiencia*.

Este enfoque generó una conclusión contraria a la intuición tradicional, conclusión que se puede explicar mediante algunos números. Supongamos que, si no hay ninguna cerca, la invasión del ganado le cuesta al agricultor \$100 por año en términos de los beneficios perdidos del cultivo de maíz. El costo de instalar y darle mantenimiento a una cerca alrededor de los campos de maíz del agricultor es de \$50 por año, mientras que el costo de instalar una cerca alrededor del rancho es de \$75 por año. Por lo tanto, estamos suponiendo que el daño de \$100 puede evitarse a un costo anual de \$50 para el agricultor y de \$75 para el ganadero. Obviamente la eficiencia requiere que el agricultor construya una cerca alrededor de sus campos de maíz y no que el ganadero construya una cerca alrededor de su rancho.

Consideremos ahora lo que ocurrirá según ambas reglas legales. De acuerdo con la primera regla legal (los derechos de los ganaderos), el agricultor asumirá un

de Estados Unidos).

43 Nótese que se critica como negativo el hecho de centrar la “culpa” como eje de la regla legal a seguir para solucionar el problema.

daño de \$100 por año, a causa de la invasión del ganado. El agricultor puede eliminar este daño a un costo de \$50 por año, con un ahorro neto de \$50 por año. Por lo tanto, la primera regla hará que el agricultor construya una cerca alrededor de sus campos de maíz. De acuerdo con la segunda regla (los derechos de los agricultores) el ganadero podrá evitar una responsabilidad de \$100 a un costo de \$75, en consecuencia, la segunda regla hará que el ganadero construya una cerca alrededor de su rancho, con lo que ahorrará \$25. Aparentemente, la primera regla que ahorra \$50, es más eficiente que la segunda, que ahorra \$25. Pero esta eficiencia es sólo aparente, no es real.

Se puede entender este aparente enigma imaginando primero cómo podrían resolver su problema el ganadero y el agricultor mediante una negociación cooperativa y luego comparando este resultado con los resultados aparentes según las diferentes reglas legales. Supongamos que el agricultor y el ganadero entablan una gran amistad y combinan sus intereses comerciales. Luego maximizarían los beneficios combinados de la agricultura y la ganadería y estos beneficios conjuntos serán los mayores cuando construyan una cerca alrededor de los campos de maíz, no alrededor del rancho. En consecuencia, la pareja de amigos construirá una cerca alrededor de los campos de maíz, independientemente de que la ley sea la primera o la segunda regla. En otras palabras, cooperarán para maximizar sus beneficios conjuntos, sin importar lo que dicte la ley.

Se ha visto que la primera regla es más eficiente que la segunda si el agricultor y el ganadero respetan la ley sin cooperar, pero que la ley no crea ninguna diferencia por lo que toca a la eficiencia cuando ellos cooperan. El agricultor y el ganadero no necesitan entablar amistad para cooperar. Los hombres de negocios racionales a menudo pueden negociar y ponerse de acuerdo sobre las condiciones de la cooperación. Al negociar un acuerdo, en lugar de respetar la ley sin cooperar, el

agricultor y el ganadero pueden ahorrar \$25. Es decir, si las partes pueden negociar con éxito entre sí, se alcanzará el resultado eficiente, independientemente de lo que dicte la ley.

Recordemos que el resultado más eficiente es que el agricultor construya una cerca alrededor de sus campos de maíz y que, cuando las partes simplemente respetan la ley sin cooperar, la segunda regla (los derechos de los agricultores) conduce a la aparente ineficiencia de que el ganadero construya la cerca alrededor de su rancho. Pero consideremos cómo podría proceder la negociación bajo la segunda regla:

GANADERO: “La ley me hace responsable de construir la cerca. Puedo cercar mi rancho por \$75 al año, mientras que tú puedes cercar tus campos de maíz por \$50 al año. Hagamos un trato: Te pagaré \$50 anuales para que cerques tus campos de maíz”.

AGRICULTOR: “Si acepto el trato y me pagas \$50 anuales para que cerque mis campos de maíz, no estaré en mejor situación que si no hiciera nada y tú tuvieras que cercar tu rancho. En cambio tú ahorrarás \$25. No deberías recibir todas las ganancias de la cooperación. Deberías compartir conmigo una parte del ahorro pagándome más de \$50 anuales para que cerque mis campos de maíz”.

GANADERO: “Muy bien, compartamos el ahorro derivado de la cooperación. Te pagaré \$62.50 anuales y tú construirás la cerca. De esta manera, cada uno de nosotros recibirá \$12.50 (la mitad de los \$25 ganados por la cooperación)”.

AGRICULTOR: “De acuerdo”.

Nótese la implicación importante: la cooperación logra que la cerca se construya

alrededor de los campos de maíz del agricultor, a pesar que la segunda regla legal (los derechos de los agricultores) estuviese en vigor. La eficiencia de la primera regla legal es aparente, no es real. Adviértase también que en la solución se buscó la eficiencia, sin interesar la culpa, así esta última sea atribuible al agricultor o al ganadero.

El teorema que se acaba de explicar puede ser utilizado en situaciones de Derecho privado, pero enlazando el mismo con la esencia económica de los ilícitos culposos, se debe tomar en cuenta que para algunos tipos de daños, los costos de negociación son tan elevados que las partes no pueden cooperar entre sí. Por ejemplo: un conductor no puede negociar con cada uno de los demás conductores y ponerse de acuerdo sobre la asignación del costo de los accidentes futuros. Tampoco puede celebrar un contrato con cada uno de los peatones que podrían ser golpeados por un automóvil. Para otros tipos de negociaciones los costos absolutos son bajos, pero los costos relativos son elevados. Para un mejor entendimiento imaginemos tres cazadores que se internan al bosque a cazar animales, podrían negociar previamente un acuerdo para asignar el costo de un accidente (por ejemplo que un cazador hiera accidentalmente a otro). Sin embargo, el costo de la negociación, (incluido lo desagradable que significaría) es grande en relación con la pequeña posibilidad de un accidente de caza, por ello es que el costo relativo en una negociación de este tipo es elevado.

Para estas situaciones se necesitan normas de orden público que prevean las sanciones y la forma de compensar a las víctimas de hechos ilícitos.

Nótese que el “Teorema de Coase” trata los obstáculos de la negociación – incluidos los costos de negociación, las emociones, la información privada y la estrategia- como “costos de transacción”. Podemos utilizar esta idea para explicar

la frontera que separa al derecho de los contratos del derecho de los ilícitos culposos. El Derecho de los contratos se ocupa de las relaciones existentes entre individuos para quienes son relativamente bajos los costos de transacción de los acuerdos privados, en tanto que el Derecho de los ilícitos culposos se ocupa de las relaciones entre individuos para quienes son relativamente elevados los costos de transacción de los acuerdos privados.

Los economistas describen como “externalidades”⁴⁴ los daños que quedan fuera de los acuerdos privados. El propósito económico de la responsabilidad de los ilícitos culposos es el de inducir a los victimantes a “internalizar”⁴⁵ estos costos. El Derecho de los ilícitos culposos internaliza estos costos haciendo que el victimante compense a la víctima. Cuando los victimantes potenciales internalizan los costos del daño que causan, tendrán incentivos para invertir en la seguridad al nivel eficiente. La esencia económica del Derecho de los ilícitos culposos es que utiliza la responsabilidad para internalizar las externalidades creadas por los costos de transacción elevados.

4.2.2. La teoría tradicional de los ilícitos culposos desde el enfoque económico.-

A comienzos del Siglo XX, una teoría legal especificaba los elementos esenciales de un ilícito culposo. Esta teoría tradicional fue sustancialmente aceptada en Estados Unidos porque los elementos esenciales de un ilícito culposo estipulados por ella sirven como bloques de construcción del modelo económico de la responsabilidad por ilícitos culposos. Los elementos son los siguientes:

⁴⁴ Externalidades son los beneficios o costos externos por los que no hay compensación.

⁴⁵ Internalidades son los beneficios o costos internos por los que hay compensación.

1. el demandante debe haber sufrido un *daño*.
2. el acto o la omisión del demandado debe haber *causado* el daño, y
3. el acto o la omisión del demandado deben constituir el *incumplimiento de una obligación* que el demandado tiene con el demandante.

Nótese que ninguno de los elementos es la “culpa”.

El daño.-

El primer elemento para que la víctima demande bajo el ilícito culposo es el “daño”. Si no hay daño, no podrá existir ningún proceso por ilícito culposo, aunque el acto fuese peligroso.

El daño tiene una interpretación económica simple: es “*un descenso de la función de utilidad o beneficio de la víctima*”⁴⁶.

La causa.-

De acuerdo con la teoría tradicional, el segundo elemento de un ilícito culposo es la “causa”. El demandante podrá actuar siempre que el demandado haya causado el daño.

Para establecer la responsabilidad legal, el acto del demandado debe ser la causa próxima del daño sufrido por el demandante.

Incumplimiento de una obligación.-

En algunas circunstancias, los dos primeros elementos –el daño y la causa próxima- bastan para establecer la reponsabilidad del demandado en los ilícitos

culposos. Una regla de responsabilidad basada solamente en el daño y la causación es una “responsabilidad estricta”.

Sin embargo, en el caso habitual la víctima debe demostrar que el demandado incumplió una obligación que tenía con el demandante y que el incumplimiento causó daños al demandante.

4.3. TEORÍAS PENALISTAS DE LA CULPABILIDAD OBJETIVA APLICADAS A DELITOS DE RESULTADO

4.3.1. Delitos materiales o de resultado y formales o de actividad.-

En la clasificación de delitos en el ámbito del Derecho Penal, tomando en cuenta las consecuencias de la acción antijurídica, los delitos se clasifican en “materiales o de resultado” por una parte y, por otra en “formales o de actividad”.

Esta clasificación responde a las consecuencias de la conducta delictiva. En la consumación de los delitos denominados materiales o de resultado, se exige la aparición de un resultado material externo, es decir la producción de un efecto distinto de la acción de hacer o de no hacer, como por ejemplo en el delito de aborto.

Los delitos llamados formales o de pura conducta o de simple comportamiento son los que se perfeccionan con la realización de una determinada acción de hacer o de no hacer (omisión), es decir se consuman con la sola conducta o manifestación de la voluntad, en algunos casos puede tener resultado material y en otros no. Como

ejemplo de este tipo de delitos podemos citar los delitos de calumnia e injuria.

La estructura de los delitos materiales o de resultado es diferente que la de los delitos formales o de actividad, en los primeros la hipótesis típica consiste en un comportamiento del hombre más un determinado resultado material de él, en tanto que en los delitos formales sólo consisten en una acción de hacer o no hacer, en ellos se encuentra un daño o un peligro en el sólo hecho de que se desarrolle una cierta acción; en los materiales el resultado externo es el único que constituye el daño o peligro.

La distinción tiene importancia sobre todo en lo que se refiere a la necesidad de diferenciar entre conductas culposas y conductas dolosas en los delitos formales o de actividad, existiendo la posibilidad de evitar esa diferenciación en los delitos materiales o de resultado toda vez que en los mismos la relevancia jurídica radica en el efecto o resultado y no así en la conducta causante.

4.3.2. Teoría Finalista aplicada a delitos de resultado.-

La teoría Finalista es diferente de la teoría clásica de la culpa en materia penal. Según Edmundo Mezger en su "Tratado de Derecho Penal", con Welsel surge el criterio de la culpabilidad normativamente preestablecida, dice que el sujeto realiza el acto porque lo considera beneficioso o útil para él y esa conducta es valorada objetivamente por la comunidad que previamente ha declarado lo jurídico o antijurídico de ese tipo de conductas.

La discrepancia de la valoración subjetiva del autor del delito con la valoración objetiva de la comunidad constituye el fundamento de reproche de culpabilidad. Lo notable y diferente en la teoría de Welsel es que el dolo y la culpa ya no son

elementos, especies o formas de la culpabilidad como en la dogmática tradicional, sino momentos constitutivos de la acción y de lo injusto personal, por lo que pertenece a la acción y al tipo de lo injusto, saliendo así de la culpabilidad.

Para Welsel la culpabilidad no tiene como parte el dolo ni la culpa, ya que la culpabilidad genérica (en sentido amplio) es solo reprochabilidad, mientras que el dolo es únicamente el objeto de la culpabilidad.

Critica el sistema de considerar primero la acción de modo natural y después lo injusto del acto para ocuparse luego de la culpabilidad, donde se tratan el dolo y la culpa como referencia de ánimo del autor del delito, con lo que destruye la estructura interna (final) de la acción. Por lo tanto la diferencia entre delitos dolosos y culposos se expresa en el tipo objetivo dado por la comunidad y no así como diferencia conceptual dentro de la culpabilidad.

Divide los actos en dolosos (auténticas acciones finalistas que desde la preparación del acto buscan su objetivo) y culposos (si bien son un acontecimiento causal ciego deben ser consideradas como acciones porque su efecto finalmente es evitable).

En la obra de Welsel el dolo es un elemento de la acción, dicho de otro modo, “el factor configurador objetivo de la misma, el dolo pertenece a lo injusto”.

En el fondo, el punto de vista de Welsel es filosófico, dice: “*La realidad presenta estructuras ontológicas⁴⁷, o sea datos prejurídicos a los que aparece vinculado el legislador y de los que no puede prescindir ni modificar. Dentro del Derecho Penal, el mejor dato óntico rebelde a toda transformación normativa a la conducta, la acción humana, que es ‘finalista’ por su esencia, en cuanto atiende a una meta que*

pretende lograr algo como resultado conforme a un plan preestablecido por la comunidad. En el delito, el momento de la finalidad encuentra su expresión natural en 'el dolo'."

*"El dolo despejado de todo contenido ético no pertenece al requisito de la culpabilidad, sino de la acción y antijuricidad, como encuentro subjetivo de ambos."*⁴⁸.

Interpretando las frases textuales de Welsel se ve que en su teoría lo antijurídico y lo injusto está preestablecido por la comunidad, por la sociedad que determina cuáles son las conductas reprochables y cuáles son las conductas aceptables, convirtiendo esta valoración social en normas jurídicas.

Al ser así, el dolo y la culpa en sentido estricto ya no forman parte de la culpabilidad en sentido genérico o amplio, sino que el dolo y la culpa están inmersos en la acción y ésta puede ser injusta y antijurídica para la comunidad a pesar de ser beneficiosa o útil para el individuo autor del delito, por eso es una acción finalista, porque el individuo no se detiene a analizar si su acción es justa o injusta, sino que solamente le interesa cumplir su finalidad de utilidad personal. La voluntad conciente o intencionalidad (dolo) consiste en cumplir su finalidad personal y si con ello comete delito ya no tiene sentido determinar si es un delito culposo o doloso, sólo se debe determinar quién cometió la acción y cuál fue el resultado.

La culpabilidad como concepto está en las normas jurídicas predeterminadas por la comunidad porque constituye un presupuesto de reprochabilidad el violar esas normas, pero la culpa en sentido estricto y el dolo son parte de la acción antijurídica

⁴⁷ La Ontología es la disciplina filosófica que estudia el "ser".

⁴⁸ MEZGER Edmundo, "Tratado de Derecho Penal", pag. 289-291

o reprochable, por ello no es necesario descubrir la culpabilidad en un delito que se haya cometido concretamente, pues ya está preestablecida en la norma violada, entonces solo resta descubrir el resultado porque en él se ha plasmado una acción y en la acción se encuentra la finalidad que buscó el autor del delito y, en la finalidad, por ser conciente, se encuentra el dolo.

La teoría Finalista iniciada por Welsel fue seguida y compartida por Maurach y Niese.

4.3.3. Teorías sobre el dolo.-

4.3.3.1. Teoría de la voluntad.- Esta teoría está sustentada principalmente por F. Carrara y von Hippel, que la formulan de esta manera: Si el delincuente se propone activa u omisivamente un cambio en el mundo exterior, la esencia del dolo radicaría en la voluntad. Lo específicamente doloso consistirá en la decisión voluntaria del agente.

4.3.3.2. Teoría de la Representación.- Su principal representante es Franz von Litz. Los partidarios de esta teoría dicen que la esencia del dolo no sólo consiste en la voluntariedad del acto, sino sobre todo en la “representación mental del resultado” que el agente se propone alcanzar y que no le hace desistir de su acción delictiva.

Esta teoría no deja de lado la decisión voluntaria, sino que para ella lo esencial es el momento cognoscitivo⁴⁹ o representativo del sujeto.

⁴⁹ La Gnoseología es la disciplina filosófica que estudia el conocimiento, según ella, Cognoscitivo es lo referente a las facultades mentales del conocimiento

La teoría de la Representación introduce confusiones entre el dolo y la culpa conciente y con representación.

4.3.3.3. Teoría del Asentimiento.- Esta teoría tiene como principal representante a Beling. En esta corriente lo importante en el dolo es el asentimiento o conformidad que el agente presta al resultado de su acción. Esta teoría es más amplia que las dos anteriores, pero es evidente que la esencia del dolo supone una combinación entre las teorías de la voluntad y de la representación. Para que haya dolo deben concurrir tanto la decisión voluntaria del agente como la representación mental del resultado.

4.4. LA CULPABILIDAD DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO

Mucho han discutido y escrito los penalistas acerca del “elemento subjetivo” del delito, pero creemos admisible que *“en el plano de las abstracciones no es posible afirmar que la culpabilidad –al menos en el sentido tradicional de la expresión- sea una pieza indispensable para construir una teoría general del delito”*⁵⁰.

El concepto de ilícito tributario adquiere un carácter genérico que incluye delitos tributarios y contravenciones tributarias o infracciones formales, lo que impide generalizar la doctrina de la subjetividad.

Giuliani Fonrouge, desde hacen varios años atrás, hasta la publicación de su más reciente obra en 1987 (Derecho Financiero), considera que *“la dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual tributario, haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar –como principio*

⁵⁰ Aftalión, citado por Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Vol. II, pag. 694

general- que basta la objetividad de la transgresión para que exista ilícito punible⁵¹".

Por parecidas razones, este autor comparte el criterio de la Corte Suprema de Argentina que *"en materia represiva tributaria no se aplican las reglas comunes sobre responsabilidad, ya que la delictuosidad del acto se juzga en un solo aspecto formal, sin considerar intenciones"*⁵².

Se destaca la manera como la doctrina de algunos autores coincide con el criterio jurisprudencial sentado por la Corte Suprema de Argentina en sentido que en materia de ilícitos tributarios no se debe considerar la "intencionalidad", toda vez que existe enorme dificultad para determinar el elemento subjetivo en la conducta ilícita tributaria, aclarándose que este criterio es aplicable a todo el concepto de "ilícito tributario" en sentido genérico, es decir que abarca tanto a las contravenciones tributarias como a los delitos, haciendo notar que en la presente tesis de grado se comparte dicho criterio y se propone que el incumplimiento de la obligación material de pago es la "Contravención de Daño" sin considerar la intencionalidad, no sólo por la dificultad de encontrarla en la conducta subjetiva del autor de la Contravención de Daño, sino también y por sobre todo por coherencia conceptual, toda vez que el fundamento del tributo como obligación jurídica es que la misma sea cumplida, es decir pagada, de lo contrario se lesiona el aspecto **material** de la obligación y se produce daño económico al Fisco.

Volviendo al criterio de Giuliani Fonrouge, éste señala que *"aún en aquellos casos en que corresponda apreciar el grado de imputabilidad del infractor, no es menester ajustarse estrictamente a las enseñanzas de la doctrina penalista, pudiendo existir*

51 GIULIANI FONROUGE Carlos, "Derecho Financiero" Vol. II, pag. 695

52 C.S.N. de Argentina, "Fallos", 175-5, citada por Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Vol. II pag. 696.

*un concepto tributario de dolo con caracteres propios y que no siempre exige la prueba de la intención de defraudar*⁵³. Tal fue el criterio que sirvió de base para la parte pertinente del proyecto de Código Tributario de Argentina (1963).

El mismo Giuliani Fonrouge expresa que *“no nos preocupa discrepar con los conceptos del derecho penal porque, a diferencia de los autores orientados en esa dirección como la mayoría de los italianos, entendemos hallarnos en el ámbito del derecho tributario”*.

Por su parte, el autor italiano Falsitta, al comentar unas decisiones de la Corte Constitucional italiana, señala que *“... no se trata del derecho genérico de punir a un culpable sino del derecho específico de percibir un tributo...”*⁵⁴.

CONCLUSIONES DE ESTE CAPÍTULO

- La presente Tesis propone una clara autonomía del Derecho Tributario, que cuenta con una rama llamada Derecho Tributario Penal, es decir que la aplicación de la “Teoría de la Culpa Objetiva” a la “Contravención de Daño” que es la figura jurídica nueva que propone esta Tesis de grado como ilícito de resultado, en materia Tributaria no es un invento sin sustento sino que está basada en las teorías penales de la culpabilidad objetiva aplicadas a “delito de resultado” que concuerda con la teoría civil sancionatoria de la “infracción de resultado como infracción objetiva” que es parte de la “teoría de la responsabilidad objetiva por el daño causado” (nótese que este razonamiento también concuerda con el pensamiento de Gómez de Souza y

53 GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 697.

54 GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 700.

de Jarach en sentido que cada rama del Derecho tiene su parte sancionatoria o penal, el Derecho Civil la tiene, el Derecho Tributario, también).

- El dolo y la culpa sí son especies o formas de la culpabilidad, sin embargo, la presente Tesis en cuanto a ello propone que no interesa diferenciar entre dolo y culpa, toda vez que lo trascendente radica en el resultado (daño económico al Fisco) sin investigar ni tratar de descubrir si existió intencionalidad o no (si hubo dolo o simplemente culpa). Ni siquiera se necesita probar si hubo culpabilidad o no, sino que “se presume *jure et de jure* (sin admitir prueba en contrario) que por lo menos existió culpa”.
- Se resalta que el “arrepentimiento eficaz”, es una figura perfecta para demostrar esta Tesis porque sin importar si existió dolo o culpa o si existió engaño o no, se puede reparar el daño también en forma objetiva, es decir pagando el tributo omitido con actualización de la deuda tributaria, librándose de la sanción siempre y cuando se repare el daño.
- El arrepentimiento eficaz es realmente objetivo, porque no interesa si existió intencionalidad o no en la conducta ilícita, sino que interesa que se repare el daño.
- Con la tipificación del Código Tributario Boliviano que mantiene el dolo como elemento del delito de defraudación tributaria, no existe coherencia conceptual con el “arrepentimiento eficaz”.
- Comparando con materia Civil, en materia tributaria, cuando no se paga un tributo que corresponde ser pagado existe daño emergente, toda vez que como efecto inmediato no existe en el Fisco la liquidez (dinero) que debería

existir para pagar salarios, por ejemplo. El “lucro cesante” está en que el Estado no puede utilizar fondos para construir carreteras, por ejemplo, ya que una construcción de este tipo es una inversión, pero no con la finalidad de un privado (lucro) sino con fines sociales; el Estado tiene como una de sus finalidades brindar servicios públicos y construir obras públicas, pero sin fines de lucro, por eso en este caso, más propiamente que “lucro cesante” debemos hablar de “obra o servicio público cesante”.

- Para Adriano De Cupis, el hecho jurídico propiamente es “el daño” y no el hecho productor del daño. En consecuencia, no interesa la conducta inmersa en el hecho productor del daño, es decir, aplicando este criterio a la presente tesis de grado, no interesa la conducta inmersa en la Contravención de Daño, sino lo que interesa es el daño, en este caso el daño que sufre el Fisco.
- Resumiendo, podemos decir que, en el derecho positivo existen numerosos casos en los que el daño produce una reacción jurídica, aunque no sea culposo; la ausencia de culpabilidad acompañada de la antijuricidad determina la existencia del llamado daño sólo objetivamente antijurídico (antijurídico pero no culposo). Lo frecuente es que sea el criterio del riesgo el que justifique el daño productor de reacción jurídica aunque no haya mediado culpabilidad; si bien, hay que admitir que, en algunos casos (circulación de vehículos, accidentes de trabajo) ha sido el ritmo de la vida moderna el que ha impuesto el abandono del requisito de la culpabilidad.
- Si la culpa es el estado “ánimico” que integra “psicológicamente el hecho dañoso antijurídico, entonces en materia Tributaria Penal no se debe intentar diferenciar, ni siquiera entender el estado anímico que produjo la

omisión o la disminución de pago del tributo, ya que conceptualmente no corresponde diferenciar la sanción o el carácter del hecho ilícito.

- El estado psicológico para diferenciar y encontrar el límite entre dolo y culpa es necesario para delitos penales, pero no para todo tipo de delitos previstos por otras ramas del Derecho y mucho menos para la contravención de daño propuesta por la presente Tesis.
- Inclusive algunos doctrinarios, como Sperl, piensan que la culpa no interesa.
- En esta tesis de grado se aclara y se afirma que la diferencia entre dolo y culpa sí es necesaria, pero en delitos penales. No interesa la diferenciación en la contravención de daño, en la que existe por lo menos culpa, pero no interesa si es culpa o en definitiva, dolo.

Respecto a la teoría económica de los ilícitos culposos:

- El Teorema de Coase muestra que existen soluciones económicas para los problemas legales, sin necesidad de aplicar las normas jurídicas, mucho menos interesa la culpa, toda vez que lo que se busca es brindar soluciones objetivas que cumplan la función económica de la *eficiencia*, es decir que sean beneficiosas para ambas partes en conflicto.
- Es decir que, según el Teorema de Coase, para el Derecho de propiedad y para el Derecho de los contratos, así como para la teoría tradicional de los ilícitos culposos, no interesa la culpa, por tanto, es coherente que, en materia de contravención de daño, que es un ilícito tributario de orden

económico (hecho ilícito que lesiona la Economía del Estado) no interese diferenciar entre dolo y culpa para conceptualizar la contravención de daño.

➤ Por su parte, la teoría tradicional anglosajona de los ilícitos culposos es plenamente aplicable para identificar y especificar los elementos esenciales de un ilícito culposo:

1. el demandante debe haber sufrido un *daño*.
2. el acto o la omisión del demandado debe haber *causado* el daño, y
3. el acto o la omisión del demandado deben constituir el *incumplimiento de una obligación* que el demandado tiene con el demandante.

Nótese que ninguno de los elementos es la “culpabilidad”, ni siquiera se habla de la misma en el desarrollo de cada uno de estos elementos.

Esta teoría tradicional fue sustancialmente aceptada en Estados Unidos porque los elementos esenciales de un ilícito culposo estipulados por ella sirven como bloques de construcción del modelo económico de la responsabilidad por ilícitos culposos.

CAPITULO 5

PRINCIPALES ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN BOLIVIANA VIGENTE Y FUNDAMENTOS PARA CONCEPTUALIZAR Y SANCIONAR TALES ILÍCITOS DENTRO DE UNA SOLA FIGURA

En el capítulo 4 se ha visto la culpabilidad objetiva aplicada a ilícitos de resultado.

La nueva figura que se propone en esta Tesis de grado es la “CONTRAVENCIÓN DE DAÑO” (resultado = daño económico al Estado) y unifica o engloba a las cinco principales figuras ilícitas en el Código Tributario Boliviano vigente. Esas cinco figuras tienen en común que producen como resultado: daño económico al Estado.

Asimismo, en el presente capítulo V, se fundamentan los motivos para conceptualizar, tipificar y sancionar tales ilícitos de resultado vigentes, en una sola figura.

5.1. PRINCIPALES FIGURAS VIGENTES EN BOLIVIA.

5.1.1. Defraudación Tributaria.

El Código Tributario Boliviano vigente, aprobado mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, estableció en su Artículo 177° lo siguiente:

“El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía se sea mayor o igual a UFV’s 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad. Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial. En el caso de tributos de carácter municipal y de liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor a UFV’s 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda) por cada período impositivo.

A efecto de determinar la cuantía señalada, si se trata de tributos de declaración anual, el importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los doce (12) meses del año natural (UFV’s 120.000). En otros supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”.

Como se puede ver el “dolo” está presente para que se configure el delito de Defraudación Tributaria en nuestra legislación vigente en materia tributaria, lo cual necesariamente implica que debe demostrarse la “intencionalidad” del autor en la comisión del delito, ya sea persona natural o persona jurídica. En caso de ser una persona jurídica la implicada, se imputa como autor del delito a la persona natural (gerente, administrador, etc.) que dolosamente haya violado la norma jurídica tributaria, siendo ésta la que tiene sobre sus espaldas la responsabilidad penal *intuitu personae* por el hecho de ser pasible a pena privativa de libertad, mientras que la persona jurídica como tal tiene la responsabilidad civil que consiste en pagar la deuda tributaria compuesta por tributo omitido, mantenimiento de valor mediante

indexación y la aplicación de intereses.

Por otra parte, para que la Defraudación sea considerada como delito requiere que se cumpla el “criterio de punibilidad” que establece un monto mayor a 10.000 UFV’s, porque de ser menor la conducta es considerada solamente como “Omisión de Pago” (conducta simplemente contraventora).

Lo siguiente fue incorporado al Código Tributario Boliviano por el Art. 2 de la Ley N° 183 de 17 de noviembre de 2011:

“ARTÍCULO 177° bis. El comprador en el mercado interno que dolosamente incluya, retenga o traslade el importe de un impuesto indirecto en el precio de venta, repercutiendo el mismo al vendedor, de cuya cuantía se obtenga un beneficio inferior a UFV's 10.000.- Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda, será sancionado con multas progresivas e inhabilitaciones especiales que se establezcan reglamentariamente. Cuando el importe sea igual o superior a las UFV's 10.000.-Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda, al margen de las sanciones descritas se aplicará una sanción de (3) tres a (6) seis años de pena privativa de libertad. La cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por lo que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”.

En esta incorporación (Art. 177 Bis) también el “dolo” está presente para que se configure el delito de Defraudación Tributaria.

Lo siguiente fue incorporado al Código Tributario Boliviano por la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, sin embargo, la Sentencia Constitucional 0100/2014, de 10/01/2014 declaró la inconstitucionalidad de esta disposición:

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

Lo siguiente fue incorporado al Código Tributario Boliviano por la Disposición Adicional Séptima de la Ley N° 317:

"ARTÍCULO 177° Quáter (ALTERACIÓN DE FACTURAS, NOTAS FISCALES Y DOCUMENTOS EQUIVALENTES). *El que insertare o hiciere insertar en una factura, nota fiscal o documento equivalente verdadero, declaraciones falsas concernientes al hecho generador que el documento deba probar, será sancionado con privación de libertad de dos (2) a seis (6) años. La sanción será agravada en un tercio en caso de reincidencia."*

Lo siguiente, de manera tácita, sustituyó el Art. 177 del Código Tributario Boliviano por el Art. 174° del Código del Sistema Penal, Ley N° 1005 de 15 de diciembre de 2017:

"Artículo 174°.- (Defraudación Tributaria)

- I. *La persona que no pague o pague de menos un tributo al que está obligada, por un importe superior a Doscientas Cincuenta mil Unidades de Fomento de Vivienda (250.000 UFV's), por tributo y período fiscal, previamente establecido en un procedimiento de determinación tributaria con resolución firme o ejecutoriada en sede administrativa o judicial, será sancionada con*

prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido actualizado en UFV's, cuando incurra en alguna de las siguientes conductas:

- 1. Oculte, altere o no lleve registros contables que está obligado a llevar;*
 - 2. Constituya una doble contabilidad; o,*
 - 3. Registre una o varias operaciones sin respaldo documental estando obligado a llevarlo o en éste se consigne el precio o importe falso o una operación inexistente.*
- II. A la persona jurídica se impondrá multa sancionadora equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido actualizado en UFV's e implementación de mecanismos de prevención; en caso de incumplimiento de las sanciones, la jueza o juez impondrá además sanciones prohibitivas.”.*

Nótese que con esta sustitución efectuada por el Art. 174º del Código del Sistema Penal, el “dolo” ya NO está presente en la tipificación de “defraudación tributaria”.

5.1.2. Defraudación Aduanera.

El Código Tributario Boliviano vigente, establece en su Artículo 178º lo siguiente:

“Comete delito de defraudación aduanera el que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a 50.000.- UFV's (Cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda) del valor de los tributos

omitidos por cada operación de despacho aduanero.

- a) Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio;*
- b) Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;*
- c) Induzca en error a la Administración Tributaria, de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación;*
- d) Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades o privilegios o concesión de exenciones.*

El delito será sancionado con la pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.”

Nótese que el contenido de este delito tiene similitud en gran medida con la “defraudación tributaria”, en realidad es lo mismo sólo que aplicable específicamente a comercio exterior.

Este delito está previsto especialmente para los casos de engaño en las Declaraciones de Mercancías de Importación (DMI)⁵⁵, por lo que otra vez se resalta la presencia del “dolo” para la configuración del delito de Defraudación Aduanera, tanto en el sentido que se le dio al pretender descubrir posteriormente el engaño, como en la tipificación misma que requiere la existencia del dolo.

⁵⁵ La DMI es conocida por el sistema informático de la Aduana Nacional y comunmente por los importadores como “Declaración Única de Importación” (DUI).

La pena privativa de libertad para la Defraudación Aduanera fue rebajada estableciendo un mínimo de 5 años y un máximo de 10 años. Fue una modificación dispuesta por el Artículo 6 de la Ley N° 037 de 10 de Agosto de 2010, ya que el texto original del Código Tributario Boliviano establecía únicamente 10 años.

Lo siguiente, de manera tácita, sustituyó el Art. 178 del Código Tributario Boliviano por el Art. 175° del Código del Sistema Penal, Ley N° 1005 de 15 de diciembre de 2017:

“Artículo 175°.- (Defraudación Aduanera) *La persona que no pague o pague de menos el tributo aplicable a la importación de mercancías al que está obligada, por un importe superior a Doscientas mil Unidades de Fomento de Vivienda (200.000 UFV’s), por cada despacho aduanero, previamente establecido en un procedimiento de determinación tributaria, mediante resolución firme o ejecutoriada en sede administrativa o judicial, será sancionada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido actualizado en UFV’s, cuando incurra en alguna de las siguientes conductas:*

- 1. Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías;*
- 2. Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;*
- 3. Induzca en error a la Administración Tributaria, del cual resulte un pago incorrecto de los tributos de importación; o,*
- 4. Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones.”.*

5.1.3. Contrabando.

El Código Tributario Boliviano vigente, establece en su Artículo 181° lo siguiente:

“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 transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más 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 ocho (8) a doce (12) años, cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía decomisada sea superior a UFV's 200.000 (Doscientas Mil Unidades de Fomento de la Vivienda) establecido en la valoración y liquidación que realice la Administración Tributaria.*
- 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 Unidades de Fomento de 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 en sustitución del comiso del medio de transporte. Si la unidad o medio de transporte no tuviere autorización de la Administración Tributaria para el 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.

Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's200.000 (Doscientos Mil Unidades de Fomento de Vivienda), la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código; salvo concurra reincidencia, intimidación, violencia, empleo de armas o explosivos en su comisión, en cuyo caso la conducta constituirá delito de contrabando, correspondiendo su investigación, juzgamiento y sanción penal. La salvedad prevista en el párrafo precedente no se aplicará cuando exista reincidencia en la falta de presentación de alguno de los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales."

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

Respecto a la cantidad de años de privación de libertad, el Código Tributario Boliviano, en su texto original aprobado mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, estableció que sea de tres (3) a seis (6) años, luego fue incrementada estableciendo un mínimo de 5 años y un máximo de 10 años.

Posteriormente, fue rebajada a un mínimo de cuatro (4) y un máximo de ocho (8)

años por el Art. 176º del Código del Sistema Penal, Ley N° 1005 de 20 de diciembre de 2017.

Actualmente, la pena privativa de libertad para el contrabando delictual es de ocho (8) a doce (12) años, por modificación establecida en el párrafo II de la Disposición Adicional Primera de la Ley N° 1053 de 25 de abril de 2018, de “Fortalecimiento de la lucha contra el contrabando”.

En cuanto al monto sobre el cual el contrabando es considerado delito, el Código Tributario Boliviano, en su texto original, estableció que sea de UFV's 10.000.

El proyecto de ley del Presupuesto General de la Nación para la Gestión 2009, que adquirió fuerza de ley el 28 de octubre de 2008, en su Art. 56 incrementó ese monto a UFV's 200.000

La Ley N° 100 de 4 de abril de 2011 en su Art. 21 párrafo II bajó el monto a UFV's 50.000.

Sin embargo, la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012 en su Disposición Adicional Décima Sexta dispuso aumentar nuevamente ese monto a UFV's 200.000. Ese monto fue mantenido por el Art. 176º del Código del Sistema Penal, Ley N° 1005 de 15 de diciembre de 2017, lo cual se encuentra vigente hasta el presente y elimina la posibilidad de aplicar la pena privativa de libertad a la mayoría de los contrabandistas, toda vez que la mayoría de los casos de contrabando que se descubren y procesan en la Administración Aduanera representan un monto menor a UFV's 200.000 por tributos de importación omitidos.

El Contrabando, al igual que las dos figuras de Defraudación vigentes en Bolivia

(tributaria y aduanera), tiene, como concepto, el mismo “criterio de punibilidad”, de tal manera que sobrepasando el monto de punibilidad establecido se considera delito y la misma conducta, pero por debajo o igual que el indicado monto es solamente una contravención.

Nótese que el Contrabando, ya sea delictual o contravencional, es una figura que, con el enfoque actual, en la gran mayoría de los casos consiste en evadir el pago de los tributos aduaneros de importación correspondientes, por tal razón es una “omisión de pago” igual que la figura así llamada, establecida en el Artículo 165° del Código Tributario Boliviano.

Respecto al párrafo V de este Art. 181°, el mismo fue incorporado por el párrafo III del Art. 21 de la Ley N° 100 de 4 de abril de 2011.

Por su parte, el propio Código Tributario Boliviano (CTB) en su Disposición Final Décima Primera autorizó al Poder Ejecutivo a ordenar por decreto supremo el texto de Código Tributario, incorporando las disposiciones no derogadas por el CTB que se encuentran en el Título Décimo de la Ley General de Aduanas (Ley N° 1990 de 28 de julio de 1990). Fue el Decreto Supremo N° 27947 de 20 de diciembre de 2004 el que efectuó el señalado Texto Ordenado.

De esta manera, muchos otros delitos que son de naturaleza aduanera y no tributaria, que son los Artículos 171° al 177° de la Ley General de Aduanas, se incorporaron a la vez al Código Tributario Boliviano como contenido de los Artículos 181° bis, ter, etc., como se ve a continuación:

“ARTÍCULO 181° bis. Comete delito de usurpación de funciones aduaneras, quién ejerza atribuciones de funcionario o empleado público aduanero o de auxiliar de la

función pública aduanera, sin estar debidamente autorizado o designado para hacerlo y habilitado mediante los registros correspondientes, causando perjuicio al Estado o a los particulares.

Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años.

ARTÍCULO 181° ter. *Comete delito de sustracción de prenda aduanera el que mediante cualquier medio sustraiga o se apodereare ilegítimamente de mercancías que constituyen prenda aduanera.*

Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años, con el resarcimiento de los daños y perjuicios y la restitución de las mercancías o su equivalente a favor del consignante, consignatario o propietario de las mismas, incluyendo el pago de los tributos aduaneros.

En el caso de los depósitos aduanero, el resarcimiento tributario se sujetará a los términos de los respectivos contratos de concesión o administración.

ARTÍCULO 181° quáter. *Comete delito de falsificación de documentos aduaneros, el que falsifique o altere documentos, declaraciones o registros informáticos aduaneros. Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años.*

ARTÍCULO 181° quinquies. *Cometen delito de asociación delictiva aduanera los funcionarios o servidores públicos aduaneros, los auxiliares de la función pública aduanera, los transportadores internacionales, los concesionarios de depósitos aduaneros o de otras actividades o servicios aduaneros, consignantes, consignatarios o propietarios de mercancías y los operadores de comercio exterior*

que participen en forma asociada en la comisión de los delitos aduaneros tipificados en la presente Ley.

Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años.

ARTÍCULO 181° sexties. *Comete delito de falsedad aduanera el servidor público que posibilite y facilite a terceros la importación o exportación de mercancías que estén prohibidas por ley expresa, o posibilite la exoneración o disminución indebida de tributos aduaneros, así como los que informan o certifican falsamente sobre la persona del importador o exportador o sobre la calidad, cantidad, precio, origen embarque o destino de las mercancías.*

Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años.

ARTÍCULO 181° septies. *Comete delito de cohecho activo aduanero cuando una persona natural o jurídica oferta o entrega un beneficio a un funcionario con el fin de que contribuya a la comisión del delito. El cohecho pasivo se produce con la aceptación del funcionario aduanero y el incumplimiento de sus funciones a fin de facilitar la comisión del delito aduanero.*

ARTÍCULO 181° octies. *Comete tráfico de influencias en la actividad aduanera cuando autoridades y/o funcionarios de la Aduana Nacional aprovechan su jurisdicción, competencia y cargo para contribuir, facilitar o influir en la comisión de los delitos descritos anteriormente, a cambio de una contraprestación monetaria o de un beneficio vinculado al acto antijurídico.*

ARTÍCULO 181° nonies. (DELITO DE CONTRABANDO DE EXPORTACIÓN

AGRAVADO). Comete delito de contrabando de exportación agravado, el que sin portar la autorización de la instancia correspondiente, incurra en cualquiera de las siguientes conductas:

1. Extraiga desde territorio aduanero nacional o zonas francas, mercancías prohibidas o suspendidas de exportación, hidrocarburos y/o alimentos con subvención directa del Estado sujetas a protección específica.
2. Intente extraer mercancías prohibidas o suspendidas de exportación, e hidrocarburos y alimentos con subvención directa del Estado sujetas a protección específica, mediante actos idóneos o inequívocos desde territorio aduanero nacional o zonas francas, y no logre consumar el delito por causas ajenas a su voluntad.
3. Almacene mercancías prohibidas o suspendidas de exportación, hidrocarburos y/o alimentos con subvención directa del Estado sujetas a protección específica, sin cumplir los requisitos legales dentro un espacio de cincuenta (50) kilómetros desde la frontera.
4. Transporte mercancías prohibidas o suspendidas de exportación, hidrocarburos y/o alimentos con subvención directa del Estado sujetas a protección específica, sin cumplir los requisitos legales dentro de un espacio de cincuenta (50) kilómetros desde la frontera.

Este delito será sancionado con la privación de libertad de diez (10) a catorce (14) años y el decomiso de las mercancías y la confiscación de los instrumentos del delito.”.

ARTÍCULO 181° decies. (FAVORECIMIENTO Y FACILITACIÓN DEL CONTRABANDO). Comete delito de favorecimiento y facilitación del contrabando la persona que, en el marco de un operativo de acción directa de lucha contra el contrabando, favorezca, facilite, coadyuve o encubra la comisión de un ilícito de

contrabando mediante el tránsito, tenencia, recepción, destrucción u ocultación de las mercancías o instrumentos del ilícito. Este delito será sancionado con privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años."

Los Artículos 181° bis al 181° octies habían previsto privación de libertad de cuatro (4) a ocho (8) años, pero fue incrementada de seis (6) a diez (10) años por los parágrafos III al IX de la Disposición Adicional Primera de la Ley N° 1053 de 25 de abril de 2018, de "Fortalecimiento de la lucha contra el contrabando".

El Artículo 181° nonies fue incorporado por la Ley N° 100 de 4 de abril de 2011 estableciendo privación de libertad de ocho (8) a doce (12) años, pero fue modificado por el parágrafo X de la Disposición Adicional Primera de la Ley N° 1053 de 25 de abril de 2018.

El Artículo 181° decies fue incorporado por el parágrafo I de la Disposición Adicional Segunda de la Ley N° 1053 de 25 de abril de 2018.

5.1.4. Omisión de Pago.

El Código Tributario Boliviano vigente establece en su Artículo 165° lo siguiente:

"El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria."

A diferencia de las tres figuras delictivas arriba señaladas, la "Omisión de Pago" es una contravención, sin embargo, es la más común en tributos generados en

mercado interno. Tiene prevista una multa exactamente igual que para la Defraudación Tributaria y para la Defraudación Aduanera (100% de la deuda tributaria), lo cual es correcto porque el hecho que sea considerada una contravención no le quita la característica de producir exactamente el mismo resultado que las defraudaciones: daño económico al Fisco.

Además de producir el mismo resultado, la esencia en la tipificación, es decir la conducta es la misma que en las defraudaciones: “no pagar o pagar de menos la deuda tributaria”.

La “Omisión de Pago” al igual que el contrabando tiene como objetivo, desde el punto de vista del autor del ilícito, evadir o no pagar el tributo correspondiente.

5.2. FUNDAMENTOS PARA CONCEPTUALIZAR Y SANCIONAR DENTRO DE UNA SOLA FIGURA.

5.2.1. Proceso Progresivo en la concepción de Evasión.

En primer lugar cabe aclarar que la “evasión” como figura jurídica fue eliminada por el actual Código Tributario Boliviano, sin embargo se resalta que tiene mucha similitud con la “Omisión de Pago” introducida por el señalado Código en dos aspectos: 1- ambas son en su momento consideradas como contravención y 2- ambas consisten en no pagar el tributo correspondiente, por ello vale la pena tener como antecedente importante a la evasión.

Como esta Tesis pretende demostrar que el resultado es lo más importante sin que interese la conducta que lo haya provocado, se pasa a continuación a explicar la

evolución que experimentó la figura de la evasión en nuestra legislación.

El primer Código Tributario que tuvo nuestro país fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 9298 de 2 de julio de 1970⁵⁶, respecto a la Evasión, estuvo completamente subordinado al criterio del dolo y la culpa al sancionar las conductas infractoras diferenciando entre "evasiones dolosas" y "evasiones culposas", lo que desembocó en la confusión que se producía al sancionar las evasiones dolosas con una multa hasta de 50% del importe del tributo omitido y las evasiones culposas con una multa hasta del 25% de dicho importe.

Esta distinción permitía que todos o casi todos los defraudadores y evasores, en medio proceso, se autotipifiquen como evasores culposos, con una serie de argumentos infundados que permitía este término de "evasión culposa".

Debemos notar que ni siquiera se había tipificado la diferencia entre evasión dolosa y evasión culposa, pero sin embargo se sancionaba en forma diferenciada, lo cual empeoraba la situación, puesto que esta diferenciación que existía, sólo perjudicaba al momento de sancionar, para lo cual se debía remitir, imprescindiblemente, al análisis exhaustivo de la conducta para poder descubrir si existió dolo o culpa.

Todo esto nos demuestra el gran problema que ha existido al sancionar esta figura, porque ¿con qué criterio podemos diferenciar una evasión dolosa de una culposa?.

Sin embargo, el 28 de mayo de 1992 se aprobó mediante Ley N° 1340 el segundo Código Tributario, con el cual se dio un paso adelante al desechar por completo el

⁵⁶ El primer Código Tributario en Bolivia fue elevado a rango de Ley recién el 20 de mayo de 1986 mediante Ley N° 843, Ley de Reforma Tributaria

criterio de dolo y culpa en la evasión, ya que en el señalado Código esta figura tuvo una sola sanción: 50% sobre el tributo omitido y actualizado.

El indicado Código Tributario de 1992 mantiene en su concepción a la “evasión” como una "Contravención Tributaria", pues está enmarcada dentro el Título III Capítulo I Artículo 70° como contravención tributaria, junto con la Mora, con el Incumplimiento de los Deberes Formales y junto con el Incumplimiento de los Deberes por Funcionarios de la Administración Tributaria.

Dentro el esquema que hemos visto en los párrafos anteriores, observamos que en los dos primeros Códigos Tributarios de nuestra legislación no se entendió a cabalidad lo que en realidad constituye una evasión, que tuvo como sanción una multa del 50% del tributo omitido y actualizado, mostrando una preocupante falta de análisis.

El Código Tributario de 1992 en su Artículo 114° tipifica a la Evasión de la siguiente manera:

"Incorre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales."

Como podemos observar, este concepto es por exclusión porque quitando la defraudación y quitando el contrabando, recién nos queda el concepto de la evasión, es decir que al conceptualizar y tipificar la evasión ni siquiera se tuvo claro qué es en realidad la evasión.

Ni siquiera existió un concepto de evasión tributaria, reiteramos, porque nunca se

tuvo claro el verdadero significado de esta figura.

El Artículo 115º del mismo Código de 1992, establece que "se considerará configurada la evasión cuando se compruebe que:

- 1º) Los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados.
- 2º) Los contribuyentes han omitido el pago de los tributos.

Queda muy claro que ambos casos de configuración son omisión: las no retenciones y la omisión de pago.

El análisis nuestro sobre la evasión se puede concretar en que la realidad nos muestra que la evasión se identifica plenamente con el no pago y la no retención del tributo debido.

Se debe notar que la evasión es una contravención de *resultado*, ya que el omitir el pago o el no retener el tributo son conductas que se traducen necesariamente en el no pago del tributo al Fisco, sin interesar si existió dolo o culpa.

Para incrementar el problema de falta de análisis que existió en este tema y de incoherencias existentes, se resalta que el Código Penal, hasta el año 2003, tipificaba a la "evasión" como delito, de la siguiente manera:

Artículo 231 del Código Penal⁵⁷ "(EVASIÓN DE IMPUESTOS).- El que obligado

⁵⁷ Este Artículo está en el Código Penal aprobado mediante Decreto Ley 10426 de 23-Ago-1972, elevado a rango de Ley el 10-Mar.1997 mediante Ley 1768. Este mismo Art. fue modificado mediante Ley 2492 (CTB)

legalmente o requerido para el pago de impuestos no los satisficere u ocultare, no declarare o disminuyere el valor real de sus bienes o ingresos, con el fin de eludir dicho pago o de defraudar al Fisco, será sancionado con prestación de trabajo de un mes a un año y multa de veinte a cincuenta días.”.

Recordemos que, en materia tributaria, no se debe tomar en cuenta si en la conducta ilícita ha existido dolo o culpa y de esta aseveración se dieron cuenta los proyectistas del Código Tributario de 1992, por lo menos en cuanto a la evasión en sí misma, sin embargo, persistió otro problema porque al sancionar la evasión con un 50% de multa y la Defraudación con un 100%, se mantuvo durante más de 11 años con un fundamento menos torpe pero que por otro lado también fue errado, la diferencia entre la contravención de evasión con el delito de Defraudación, acudiendo nuevamente al dolo (reservado para delitos) diferenciado de la culpa (reservado para contravenciones) que se presupone en la conducta, lo cual es errado por mantener la diferencia en la sanción.

Hasta que se aprobó el actual Código Tributario Boliviano mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, eliminando esa errada diferencia en el porcentaje de la multa porque en definitiva el resultado es el mismo, así se trate de una evasión o de una omisión de pago o una defraudación, siempre existe daño al Fisco, por ello es que la actual figura de Omisión de Pago al igual que la Defraudación Tributaria y la Defraudación Aduanera tienen como multa el 100% de la deuda tributaria y, la evasión como figura jurídica quedó eliminada.

Sin embargo, actualmente persiste el problema de que la “Omisión de Pago” es una contravención diferenciada de los delitos tributarios y eso lleva a que se siga

quedando un contenido más amplio que ya no se refiere a una figura delictiva específica, sino que remite al propio CTB.

diferenciando las sanciones respecto a estos últimos que tienen, con el Código vigente, además de multa, pena privativa de libertad, mientras que la Omisión de Pago solamente multa.

Entonces, a pesar de haber transcurrido un camino de avances para dejar de lado la diferenciación entre dolo y culpa en cuanto a la evasión en sí misma, que terminó siendo eliminada como figura jurídica, pasando por equiparar la multa entre una contravención como es la Omisión de Pago y las Defraudaciones tanto Tributaria como Aduanera, aún resta eliminar por completo, en materia tributaria, el criterio de mantener al dolo y la culpa como elementos diferenciadores que aún separen lo que es una conducta contraventora de lo que es una conducta delictiva, siendo que conceptualmente y en la realidad de los hechos lo único que debe interesar es que si una conducta con implicancia tributaria, cualquiera que fuera, produce daño económico al Fisco, merece una determinada sanción uniforme, sin discriminar si hubo dolo o culpa, porque el resultado es el mismo.

5.2.2. Proceso Progresivo en la concepción de Defraudación Tributaria

La Defraudación Tributaria, tanto en el primer Código Tributario como en el segundo Código contenido en la Ley N° 1340, fue una figura delictiva en el ámbito tributario que implicaba no solamente engaño y pago de menos, puesto que la simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, son elementos que configuran el concepto de Defraudación, siempre que en virtud a tales elementos resulte un pago de menos del tributo.

Esta afirmación se infiere en mérito al concepto de Defraudación establecido en el Código Tributario de 1992 Título III Capítulo II Art. 98°, el que dispone textualmente que "Comete delito de defraudación el que, mediante simulación, ocultación,

maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce a error al Fisco, del que resulte para sí o para un tercero, un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción."

Nótese que la Defraudación es un delito doloso de resultado puesto que el concepto transcrito en el párrafo anterior señala claramente "...del que resulte para sí o un tercero, un pago de menos del tributo...".

El Artículo 99° del mismo Código tipifica la defraudación estableciendo los casos de este delito de la siguiente manera:

"1°) *Declarar cifras o datos falsos y omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*

En operaciones de comercio exterior, presentar documentos de origen con declaración subvaluada respecto al valor real de las mercancías con relación a los precios vigentes en el mercado internacional; presentar documentos de origen con pesos y/o cantidades inferiores a los reales; alterar las cifras de liquidación de gravámenes e impuestos; cuya consecuencia sea el pago de tributos aduaneros menores, aumentos indebidos de saldos a favor del contribuyente o responsable, obtención indebida de notas de crédito negociables, notas de crédito fiscal u otros valores similares.

2°) *Emplear mercaderías o productos beneficiados por exenciones o franquicias en fines distintos de los que corresponde según la exención o franquicia.*

3°) *Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta previsión la sustracción a los*

controles fiscales, la no emisión de notas fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las mercaderías, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de su procedencia.

- 4º) *Testificaren los funcionarios o empleados públicos o los depositarios de la fe pública, el haberse satisfecho un tributo sin que ello realmente hubiera ocurrido.*
- 5º) *Ocultar mercaderías o efectos gravados, siempre que el hecho no configure contrabando."*

Como se puede observar, existían varios casos de defraudación, de los cuales se debía distinguir los que en la práctica corresponden a las defraudaciones de impuestos por actividades en el mercado interno y a las defraudaciones aduaneras.

5.2.3. Proceso Progresivo en la concepción de Defraudación Aduanera

La Defraudación Aduanera ya estuvo tipificada en el primer Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 9298 de 2 de julio de 1970.

El gran problema que existía con esta figura fue que al existir la coparticipación del denunciante en un porcentaje de la multa pagada por el infractor existían muchas denuncias falsas puesto que las personas intentaban de manera temeraria que estos procesos desemboquen en el pago de una multa de la cual les interesaba recibir una tajada.

Ese problema, sumado al hecho que existía mucha dificultad para la Administración

Aduanera en diferenciar la “Defraudación Aduanera” del Contrabando, hicieron que la primera fuera eliminada del segundo Código Tributario (Ley 1340 de mayo de 1992).

En el actual Código Tributario Boliviano (Ley 2492 de agosto de 2003) se reinserta la “Defraudación Aduanera”, pero sólo por razones de política pública con una supuesta mayor lucha en contra del contrabando y de otros delitos aduaneros, aclarando que esta reinserción no corresponde en nada a criterios conceptuales ni prácticos.

Igualmente, fue por los mismos criterios de política pública que se introdujeron los demás delitos aduaneros dentro del Código Tributario vigente, lo cual es un gran error de concepto, toda vez que la materia estrictamente aduanera debe contener sus figuras “aduaneras” en la Ley General de Aduanas, incluidos los delitos aduaneros.

5.2.4. Proceso Progresivo en la concepción de Contrabando.

El único cambio importante a lo largo de nuestra historia legislativa fue el llamado “criterio objetivo” en la tipificación, introducido por la Ley N° 2492 (Código Tributario vigente), diferenciando entre Contrabando delictual cuando el hecho sobrepasa el monto fijado como límite para los tributos omitidos en el ingreso de las mercancías y Contrabando contravencional cuando el mismo tipo de hechos no sobrepasan ese monto fijado como criterio de punibilidad.

Pero se suponía que este cambio fue efectuado con la finalidad de “endurecer” las medidas legislativas en contra del contrabando, sin embargo, a pesar de haberse dado este cambio con el Código vigente, casos importantes de contrabando como

la mayoría de los vehículos automotores ingresados de manera ilegal se encuentran por debajo del límite para ser considerados delito, por lo que continúan siendo contrabando contravencional.

5.3. FUNDAMENTOS CONCEPTUALES.

En el tema de delitos tributarios, la doctrina no tiene conceptos claros ni definidos de esta figura, son en realidad conceptos poco específicos y más que conceptos son ideas o frases explicativas. Esto parece ser así porque la figura del delito tributario es utilizada por las distintas legislaciones de manera muy diversa de acuerdo a la política sancionadora que, en materia tributaria, se pretenda imprimir a una determinada sociedad en una época específica. Es decir que estamos en presencia de tipificaciones utilitaristas, tal como dice Doricela Mabarak⁵⁸, que pueden variar de acuerdo a las conductas que más se quiera reprimir, incluidas nuevas conductas que aparecen, sobre las que la Administración Tributaria no tiene mecanismos de defensa y, en muchos casos para reprimir figuras nuevas también se las tipifica como delitos, muchas veces sin tomar en cuenta el aspecto conceptual de esta figura.

En la presente tesis se plantea que la tipificación sea conceptual, brindando un concepto coherente de lo que es ilícito tributario (contravenciones y delitos), sin necesidad que en los hechos las políticas sancionadoras y las finalidades represivas de la legislación se vean perjudicadas.

Se debe recordar que conceptualmente las conductas ilícitas que violan la obligación tributaria (incumplimiento de la obligación o dicho de otra forma

⁵⁸ MABARAK Doricela, "Derecho Financiero Público" pag. 211

incumplimiento de pago del tributo) deberían ser siempre consideradas como “contravención de daño”, mientras que las conductas ilícitas que violan normas administrativas tributarias deberían ser siempre tipificadas como contravenciones puramente administrativas (incumplimiento de deberes formales)⁵⁹.

Los delitos tributarios terminan siendo solamente tres:

- 1- Instigación pública a no pagar tributos y
- 2- Violación de precintos y de otros controles tributarios,
- 3- Alteración de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes.

De manera muy sencilla y a la vez estrictamente conceptual, se puede reprimir con sanciones inclusive fuertes aquellas conductas que sin ser violatorias de la obligación tributaria, al ser simplemente violaciones de normas administrativas tributarias consideradas como incumplimiento de deberes formales, de todas maneras sean sancionadas como tales pero con la dureza que sea necesaria.

Recordemos que existen dos elementos que actualmente permiten diferenciar entre Omisión de Pago (contravención) y Defraudación (delito), así como diferenciar entre Contrabando contravencional y Contrabando delictual:

- 1- Que los delitos sean conductas dolosas y
- 2- El criterio de punibilidad (monto límite en los tributos no percibidos por el Fisco a raíz de la comisión del ilícito).

⁵⁹ Ver Capítulos II y III de esta Tesis en que se explica que el aspecto esencial, de fondo del Derecho Tributario es la “Obligación Tributaria”, mientras que el aspecto formal, administrativo del mismo son los deberes formales.

En cuanto al punto 1, en el Capítulo IV de esta Tesis ya se demostró ampliamente que en materia tributaria no se debe diferenciar entre dolo y culpa en las conductas ilícitas objeto del presente estudio.

Además, el Código Penal en sus Artículos 14 y 15 define:

“Art. 14.- (DOLO). El delito es doloso cuando el resultado antijurídico ha sido querido o previsto y ratificado por el agente, o cuando es consecuencia necesaria de su acción.

15.- (CULPA). El delito es culposo cuando el resultado, aunque haya sido previsto, no ha sido querido por el agente y se produce por imprudencia, negligencia o inobservancia de leyes, reglamentos, órdenes o resoluciones.”.

Observemos que la “Defraudación Tributaria” según el Artículo 177° del Código Tributario Boliviano debe ser una conducta necesariamente “dolosa”, entonces parecería que la “Omisión de Pago” es una conducta simplemente culposa porque no cuenta con el requisito del dolo para configurarse, pero conceptualmente y en los hechos no es así ya que para hablar de culpa se requiere que el resultado sea “no querido” y los “omisores de pago” perfectamente pueden querer el resultado que consiste en no pagar o disminuir el pago de tributos.

Respecto al punto 2 referido al criterio de punibilidad (monto de lo no pagado o de la disminución en el pago) que es el otro elemento que sirve actualmente para diferenciar entre conductas delictivas de las simplemente contraventoras, el mismo no debe ser aplicado en materia tributaria desde el punto de vista conceptual, porque cualquiera que sea el monto tributario que el Fisco deja de percibir, implica

daño económico en contra del mismo.

La diferenciación de montos ya está dada por el principio de Derecho Financiero y Tributario llamado "Principio de Capacidad Contributiva"⁶⁰ por el que cada persona, ya sea natural o jurídica, tiene una determinada capacidad de pago de tributos en relación a sus ingresos, rentas y actividades.

Entonces, en la medida que un contribuyente comete un ilícito tributario, lo hará en relación directa y conforme a su propia capacidad contributiva y de esta manera al tener una multa uniforme (con el mismo porcentaje para cualquier autor del ilícito), pagará la misma de manera proporcional a esa capacidad contributiva, así sea un monto alto o bajo el que sea objeto del ilícito, sin necesidad de castigar más duramente a quienes dejaron de pagar montos por encima de un límite que no es conceptual, tal como sucede actualmente previendo la aplicación de pena privativa de libertad para ellos.

5.4. SIMILITUDES EN LA TIPIFICACIÓN, EN LA DOCTRINA Y EN SITUACIONES DE HECHO.

En el Código Tributario Boliviano vigente, la tipificación de la Omisión de Pago es exactamente la misma que de la Defraudación Tributaria, con la diferencia que esta última tiene dos elementos adicionales: el "dolo" y el "criterio de punibilidad" (monto límite).

⁶⁰ Principio explicado por Dino Jarach en su obra "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" pag. 303, 304; Héctor Villegas en "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" pag. 195-200; Carlos Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero Vol. I pag.363-374; Ramón Valdés Costa en "Instituciones de Derecho

Tributario" pag. 445-460; Ernesto Carlos Celdeiro en "Los Principios de la Imposición" pag. 3,4 y otros autores.

En el caso de Contrabando es una única tipificación para Contrabando delictual y Contrabando contravencional, pero la diferencia de uno a otro es simplemente el "criterio de punibilidad".

Analizando ahora situaciones de hecho en el Contrabando, vemos que en algunos casos también se lo confunde con la Defraudación Aduanera, por ejemplo cuando un importador ingresa mercancía al país mediante "Manifiesto de Carga" para nacionalizarla recién en el interior del país (supongamos Cochabamba), pero en lugar de llegar a destino, desvía la mercancía para no nacionalizarla y así "omitir" el pago de los tributos aduaneros; ¿cómo se tipifica esta conducta que consiste en la omisión de pago de tributos de importación? ¿es Defraudación Aduanera o Contrabando?.

La verdad es que la propia Administración Aduanera tiene problema en estos casos, porque posterior a estos hechos, verificaría que haya existido dolo y que el tributo de importación omitido sea igual o mayor a 50.000 UFV's, para girar Vistas de Cargo liquidando la deuda tributaria más multa del 100% de esa deuda, como si fuese Defraudación Aduanera; pero lo que corresponde es girar Vistas de Cargo liquidando el valor del total actualizado de la mercancía (tomando como base el valor en Aduanas) por tratarse en realidad de Contrabando.

En este ejemplo es muy comprensible que la Administración Aduanera confunda la tipificación y la sanción, porque realmente es complicado diferenciarlas, sin embargo, hemos visto que este caso no era Defraudación Aduanera, era Contrabando que consiste simplemente en "omitir el pago" de tributos aduaneros, como veremos luego.

Otro ejemplo que la Administración Aduanera toma como Contrabando es "la

discrepancia que existe entre la mercancía declarada y la encontrada en la DUI o en el manifiesto de carga, en lo relativo a naturaleza, especie y peso, fuera de los recintos aduaneros".

El problema de esta situación es que al tipificar como Contrabando la "discrepancia" en el peso, olvida que cuando se disminuye dolosamente el peso, se lo hace para disminuir también el monto del tributo arancelario y esto es Defraudación Aduanera, pero como existe la limitante de las 200.000 UFV's en el tributo aduanero omitido como criterio de punibilidad, se tiene que adecuar forzosamente la tipificación como si fuese Contrabando, para procesarlo (por lo menos) como contrabando contravencional.

Se aclara que no están en juego únicamente los tributos aduaneros de importación, sino también existen casos en que se puede descubrir, con el adecuado análisis, la existencia de contrabando mediante la figura de Defraudación Aduanera, toda vez que en el inciso a) del Artículo 178° del Código Tributario Boliviano, al igual que en el num. 1. del Art. 175° del Código del Sistema Penal, se prevé la falsa descripción de mercancías en la declaración correspondiente (DUI), que puede aplicarse tanto a una descripción que permita subvaluar una mercancía (defraudación en los tributos de importación) como una descripción totalmente falsa que perfectamente pueda encubrir mercancías prohibidas de ingreso a territorio aduanero nacional y sin embargo son legalmente importadas a raíz de una falsa descripción que declaró que se trataba de mercancías de tipo "A" siendo que en realidad se trataba de mercancías de tipo "B" (prohibidas, que ingresaron de contrabando como si hubiesen sido "A").

Por otra parte, antes de la incorporación de la Ley N° 100 de 4 de abril de 2011, la Administración Aduanera procesaba las mercancías con respaldo parcial como

defraudación aduanera (por las mercancías no respaldadas).

En realidad, las mercancías no respaldadas son objeto de contrabando.

La Ley 100 establece que en esos casos se procesará el contrabando por el total de las mercancías. Lo correcto de esta Ley fue identificar el hecho como contrabando. El error conceptual es que no se debería procesar por el total de las mercancías sino solo por las no respaldadas.

Ahora bien, en cuanto a tributación en mercado interno, el doctrinario Blumenstein califica como *“Evasión la disminución del impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la ‘sustracción simple’ de impuesto como la ‘sustracción calificada’ o ‘defraudación’”*⁶¹.

La cita anterior muestra como Blumenstein introduce a la “Defraudación” dentro de un concepto genérico de “Evasión”, es decir que la Evasión sería el género y la Defraudación una especie, lo cual es una muestra más de la manera cómo pueden coincidir los conceptos de estos ilícitos, sin que existan diferencias sustantivas.

En este mismo sentido, Michel señala que *“la ‘omisión de tributos’ únicamente se diferencia de la ‘defraudación’ en la existencia del factor intencional (dolo), por lo cual la doctrina suiza suele denominarlo como ‘sustracción simple’ de impuesto, por oposición a ‘sustracción calificada’, dando a entender de este modo, que se trata de ilícitos de análoga naturaleza esencial, diferenciadas únicamente por el factor subjetivo”*⁶².

61 BLUMENSTEIN, citado por Giuliani Fonrouge en “Derecho Financiero” Vol. II pag. 730.

62 MICHEL, citado por Giuliani Fonrouge en “Derecho Financiero” Vol. II pag. 753.

Nótese como Michel, apoyando el criterio de la doctrina suiza señala la “omisión de tributos” (en nuestra legislación es la “omisión de pago”) identificándola con la “defraudación” por tener ambas figuras la misma naturaleza esencial, es decir que ambas son conductas que violan la normativa tributaria incumpliendo la obligación material de pago, que es lo esencial en la relación Fisco-contribuyente. Solamente diferencian estas figuras por el factor subjetivo del dolo, presente en la defraudación, como un aspecto no esencial, pero como se podrá demostrar en la presente tesis de grado, este factor que no es esencial, ni siquiera debe ser tomado en cuenta para diferenciar a una figura de la otra, toda vez que lo que interesa es lo esencial.

Por otra parte, Giuliani Fonrouge, al referirse a la “falta de pago”, señala que “el pago puntual de los impuestos tiene gran importancia para la buena organización y marcha del Estado, de aquí que la omisión de efectuarlo en el tiempo y forma debidos constituye un ilícito punible⁶³”.

Esta aseveración ratifica lo que se ha venido señalando respecto a la importancia que implica para las Arcas de un Estado, ya sea del gobierno Central, así como de un gobierno Municipal o llegado el caso para las Arcas de una Gobernación, el percibir oportunamente los tributos que le corresponden, de lo contrario, es decir ante la omisión de tributos, se vería dañada la economía del Estado y no existiría la liquidez que se necesita para brindar adecuadamente obras y servicios públicos que es lo que la sociedad requiere. Por tal razón, es esencial el pago de los tributos y cuando el contribuyente omite esta obligación (actualmente omisión de pago) o lo disminuye mediante engaño (actualmente defraudación) está incumpliendo la obligación material (esencial) y está dañando al Estado de igual manera, sin importar el aspecto psicológico subjetivo del dolo, toda vez que la intencionalidad

que significa el dolo puede estar presente tanto en la omisión de pago o en el contrabando (el contribuyente puede omitir el pago intencionalmente) como en la defraudación (el contribuyente engaña intencionalmente para disminuir el pago).

Por ello es que el engaño tampoco debe ser un elemento diferenciador en la tipificación, toda vez que con engaño o sin él, se produce el mismo resultado: daño al Fisco.

La contravención, en cualquier materia, es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos personales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

Habrá contravención cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar los derechos sociales, la cual debe ser sancionada por la administración pública.

*“Es un error distinguir delito de contravención por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de contravenciones dolosas como de delitos culposos”*⁶⁴. Es decir que hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales y, contravenciones que son cometidas con dolo.

Por último, tampoco cabe admitir que pueda diferenciarse la figura de “delito” de la

63 GIULIANI FONROUGE Carlos, “Derecho Financiero” Vol. II pag. 768.

64 VILLEGAS Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pag. 378.

figura de “contravención” por el grado de gravedad o peligro del acto cometido, por cuanto este criterio poco científico conduce a confundir especies sustancialmente diversas y enturbia la cuestión por el gran desorden y confusión que lleva aparejado. Recordemos además que una defraudación tributaria puede disminuir el pago del tributo en el monto de algunos miles de Bolivianos y una omisión de pago puede ser por un monto de millones de Bolivianos. En este ejemplo ... cuál es más grave para el Fisco?

La Evasión.- *“Evasión tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales”*⁶⁵.

La caracterización señalada puede ser explicada de la siguiente manera:

- 1) Hay “Omisión de Pago” (en anteriores Códigos llamada Evasión Tributaria) no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
- 2) La “Omisión de Pago” sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al Fisco. No hay Omisión de Pago por parte de quienes reciben la carga económica del tributo sin tener la obligación jurídica de pagarlo (por ejemplo el contribuyente “de facto” a quien se le traslada la carga económica del IVA en el precio que paga el comprador).

⁶⁵ Nótese que en la obra “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” pag. 382, Héctor Villegas, con quien coinciden Argüello Vélez y Spila García, identifica plenamente las conductas omisivas con las conductas fraudulentas, que, al ser violatorias de disposiciones legales en materia tributaria, configuran la Evasión.

- 3) La “Omisión de Pago” abarca todas las conductas contrarias a Derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución del tributo, prescindiendo de que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva.
- 4) Toda “Omisión de Pago” es violatoria de disposiciones legales, es decir antijurídica. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita.

Como resumen de lo anteriormente señalado, se deben identificar todo tipo de conductas que den como resultado la omisión o disminución de pago, ya sea en mercado interno o en importaciones y subsumirlas en una sólo figura tributaria: la “Contravención Tributaria”.

V.5. ELEMENTOS QUE PERMITEN HOMOLOGAR LAS SANCIONES.

Todo lo analizado y expuesto en el anterior punto es en cuanto a la tipificación, pero veamos ahora el problema en la sanción.

Una posición que consideramos errónea consiste en diferenciar al delito de la contravención por la diferente pena, ya sea en cuanto a su cantidad o calidad. Esto no puede aceptarse científicamente, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, sino que es algo externo a él, que responde a políticas públicas, de lo cual se deduce que pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de libertad y, por otra parte, delitos sancionados con leves multas, sin que ello pueda alterar la esencia delictual o contravencional de los ilícitos. Un típico ejemplo de esto se encontró en la legislación argentina (Art. 44 de la Ley 11.683) en que la infracción por incumplimiento a deberes formales estuvo castigada con arresto de

hasta treinta (30) días, sanción indudablemente penal.

Actualmente, en Bolivia la “Omisión de Pago” está sancionada con el 100% de la deuda tributaria (Código Tributario vigente, Art. 165º), pero no está sancionada con pena privativa de libertad, mientras que la “Defraudación Tributaria” es sancionada con el 100% de la deuda tributaria y además con privación de libertad de tres (3) a seis (6) años (Código Tributario vigente, Art. 177º). Este hecho es inadmisibles porque la “Omisión de Pago” puede ser igual o peor de dolosa que la Defraudación.

Sobre este tema de diferenciar el dolo de la culpa, vemos que continúa complicado -siendo un problema conceptual y en los hechos - el identificar si en la conducta ha existido dolo o culpa, que el Código Tributario actual impone además de la multa, una sanción privativa de libertad para la Defraudación Tributaria y para el Contrabando delictual, mientras que sólo se prevé multa y no privación de libertad para la Omisión de Pago ni para el Contrabando contravencional, como si fuese correcto en materia tributaria tomar en cuenta el dolo o la culpa o el grado de culpabilidad en el ilícito, manteniendo el error de fondo de los anteriores Códigos Tributarios: sancionar el Contrabando contravencional y la Omisión de Pago (anteriormente la Evasión) más levemente que la Defraudación.

Debemos reconocer en el Código vigente y en el anterior, el avance de haber desechado la diferenciación entre evasión dolosa y evasión culposa, pues luego de identificar este problema en el primer Código Tributario, se ha simplificado en forma correcta, en el segundo Código Tributario la tipificación y sanción de la evasión al dejar de lado el improductivo trabajo de diferenciar si existió dolo o culpa en la conducta y, en el Código vigente simplemente ya no existe la figura de la evasión, sin embargo estamos viendo con mucha claridad que aún falta mucho más por

simplificar, ya que en la actualidad no sólo se trata del problema exclusivo de cada figura ilícita, sino de lo que se trata es de observar que el dolo y la culpa no son parámetros que puedan diferenciar las contravenciones de los delitos.

Asimismo, al existir un criterio o una condición de punibilidad marcada por el monto del tributo omitido, en el Código vigente se establece pena privativa de libertad sólo a quienes superan ese monto en la comisión del ilícito, tanto en la Defraudación Tributaria como en el Contrabando, lo cual viola el principio jurídico de “Igualdad de las Personas ante la Ley” y, a la vez como se vio en el punto V.3 de este Capítulo, rompe la lógica y se aparta del principio tributario de “Capacidad Contributiva”.

Así exista dolo o culpa, así el tributo omitido sea de monto pequeño o elevado, el resultado es el mismo, se produce daño al Fisco, por tanto es jurídicamente lógico, que se sancione de igual manera a cualquier conducta tributaria que produzca el señalado resultado.

Por estas razones, se debe equiparar un ilícito con otro, sin distinciones que lo único que logran actualmente es dificultar el análisis al querer diferenciarlos y muchas veces entorpecer los procesos (para efectos de la sanción inseparable de la tipificación).

En cuanto al Contrabando, éste es un delito que tiene como sanción el comiso definitivo para posterior remate de la mercancía objeto de contrabando y si no se pudiese efectuar el comiso definitivo de las mercancías, corresponde el pago de una multa del 100% pero no de los tributos sino del valor de las mercancías. Observamos que existe diferencia entre cobrar multa del 100% del tributo omitido y decomisar la totalidad de la mercancía decomisada o el 100% de multa del valor de esa mercancía. Para empezar, no existe coherencia punitiva entre la sanción del

100% (Defraudación) y decomiso de la mercadería (Contrabando).

Recordemos además que el “Contrabando delictual” tiene prevista pena privativa de libertad y no así el “Contrabando contravencional” ni la “Omisión de Pago”, siendo que desde el punto de vista tributario son muy similares en los hechos.

La única razón para que la sanción sea más onerosa en el contrabando en general y las más fuertes sanciones le correspondan al Contrabando delictual, es que se trata de políticas públicas que pretenden castigar con mayor dureza al contrabando, pero desde el punto de vista conceptual estrictamente de resultado tributario no deberían existir diferencias en la sanción.

Como se menciona en esta Tesis de grado, lo que corresponde conceptualmente es desdoblar la conducta del contrabando de tal manera que se la separe de la siguiente manera:

- 1- La conducta estrictamente tributaria que consiste en NO pagar tributos de importación, a lo que corresponde sancionar con el 100% de multa sobre el tributo omitido actualizado y
- 2- La otra conducta, desde el punto de vista netamente aduanero, que es estrictamente el “contrabando en sí mismo” que consiste en introducir a territorio aduanero nacional mercancías por lugares u horarios NO autorizados, a lo que corresponde como sanción aduanera el comiso para posterior remate de las mercancías y, en su caso, de los medios de transporte utilizados para el contrabando, sin desechar la idea de mantener la pena privativa de libertad por esta conducta, pero sería por política netamente aduanera.

Al desdoblar de esta manera las conductas por las cuales actualmente se tipifica el contrabando como delito tributario, el concepto mismo de “contrabando” quedaría dentro del ámbito aduanero y el NO pago (“omisión de pago”) por los tributos de importación quedaría dentro del ámbito tributario, lo cual sería un logro de pureza conceptual.

Al contrario, no es correcto diferenciar las conductas que causan daño económico al Estado (defraudación tributaria, defraudación aduanera, contrabando delictual, contrabando contravencional y omisión de pago) ya que todas ellas causan el mismo resultado, por lo que no se debe tratar de determinar si existió dolo o culpa para sancionar, sólo se debe normar de tal manera que se diferencie simplemente si la conducta produjo un resultado en perjuicio del Fisco (debe ser considerada “contravención de daño”) o si fue una conducta del contribuyente que violó las relaciones con la Administración Tributaria (debe ser considerada contravención puramente administrativa).

Ahora bien, desde el punto de vista administrativo penal, por supuesto que se puede tener sanciones mucho duras para cualquier conducta que implique engañar a la Administración Tributaria, eso depende de la política que se imprima al respecto.

5.6. FUNDAMENTOS INTEGRALES.

5.6.1. Arrepentimiento Eficaz.

El “Arrepentimiento Eficaz” establecido en el Artículo 157° del Código Tributario Boliviano consiste en que se extingue la acción penal y se elimina la multa que corresponde al ilícito tributario siempre y cuando el autor pague la totalidad de la

deuda tributaria.

La figura del Arrepentimiento Eficaz es una prueba más de que el grado de culpabilidad no interesa porque la aplicación de este beneficio es totalmente objetivo: parte de un resultado y tiene como finalidad otro resultado.

Es “Eficaz” porque se produce necesariamente el “pago”, que es lo que busca la Administración.

Como se puede ver, lo de “arrepentimiento” no es un tema moral o concienical, sino que es objetivo.

5.6.2. Cantidad de personas cumpliendo pena privativa de libertad por defraudación tributaria, por defraudación aduanera y por contrabando delictual, en relación a causas resueltas en materia penal común en Bolivia.

A continuación, se muestran cuadros sobre la carga procesal en materia penal común, que incluyen las causas resueltas en esa materia, con cifras por año y por Departamento y, totales en Bolivia, en las Gestiones 2015, 2016 y 2017.

Son cuadros proporcionados por la Fundación CONSTRUIR, con base en cifras y datos contenidos en el Informe sobre el “estado de la Justicia en Bolivia 2018” (“Monitoreo Ciudadano a la Justicia Penal y la Situación Carcelaria en Bolivia: Informe sobre el acceso a la justicia y derechos humanos de la población privada de libertad”, 2018.)

Carga procesal y causas resueltas en materia penal en tribunales departamentales de justicia (ciudades capitales) y Totales Bolivia. Gestión 2015

Departamento	Causas pendientes en la gestión 2014	Causas Ingresadas en 2015	Causas Resueltas	Causas Pendientes	Porcentaje de reducción o incremento en relación a la gestión anterior
Chuquisaca	8709	9240	12244	5705	-34,49%
La Paz	62805	60330	37945	85190	35,64%
Santa Cruz	3227	8174	4914	6487	101,02%
Cochabamba	28408	18025	18035	28398	-0,04%
Tarija	9540	9667	8727	10480	9,85%
Potosí	5896	8754	6917	7733	31,16%
Oruro	6201	5445	4320	7326	18,14%
Pando	1309	2957	2415	1851	41,41%
Beni	4802	5566	3903	6465	34,63%
TOTALES	130897	128158	99420	159635	21,95%

Carga procesal y causas resueltas en materia penal en tribunales departamentales de justicia (ciudades capitales) y Totales Bolivia. Gestión 2016

Departamento	Causas pendientes en la gestión 2015	Causas Ingresadas en 2016	Causas Resueltas	Causas Pendientes para la próxima gestión	Porcentaje de reducción o incremento en relación a la carga procesal de la gestión anterior
Chuquisaca	6080	10016	10183	5913	-2,75%
La Paz	75990	35262	30507	80745	6,26%
Santa Cruz	51947	40282	32602	59627	14,78%
Cochabamba	17225	12733	8856	21102	22,51%
Tarija	9425	8301	7262	10464	11,02%
Potosí	8876	9640	10064	8452	-4,78%
Oruro	7494	5563	5651	7406	-1,17%
Pando	1023	2947	2887	1083	5,87%
Beni	6480	7842	7573	6531	0,79%
TOTALES	184540	132586	115585	201323	9,09%

Carga procesal y causas resueltas en materia penal en tribunales departamentales de justicia (ciudades capitales) y Totales Bolivia. Gestión 2017

Departamento	Causas pendientes en la gestión 2016	Causas Ingresadas en 2017	Causas Resueltas	Causas Pendientes para la próxima gestión	Porcentaje de reducción o incremento en relación a la carga procesal de la gestión anterior
Chuquisaca	5018	8592	8896	4714	-6,06%
La Paz	65835	29299	34391	60643	-7,89%
Santa Cruz	39394	42354	30054	51694	31,22%
Cochabamba	26577	17088	14749	28916	8,80%
Tarija	11090	8223	6795	12518	12,88%
Potosí	6467	6879	5665	7681	18,77%
Oruro	7072	5741	6803	6110	-13,60%
Pando	5048	5741	6803	6110	21,04%
Beni	4536	5353	4596	4195	-7,52%
TOTALES	171037	129270	118752	182581	6,75%

Sumados los tres años dan como **causas resueltas** 333.757

El promedio por año es de 111.252 causas resueltas que, multiplicadas por 17 años (desde 2004 hasta 2020), dan como resultado estimado 1.891.289 **causas resueltas**

Sumados los tres años dan como Causas ingresadas 390.014

El promedio por año es de 130.004 causas ingresadas que, multiplicadas por 17 años (desde 2004 hasta 2020), dan como resultado estimado 2.210.079 **causas ingresadas**

Dentro de estas cifras, tenemos la cantidad de personas que están o estuvieron en la cárcel cumpliendo pena privativa de libertad, desde el año 2004 hasta el 2020,

conforme a los siguientes datos proporcionados por el Servicio de Impuestos Nacionales y por la Aduana Nacional:

Por Defraudación Tributaria	1 persona
Por Defraudación Aduanera	? personas
Por Contrabando Delictual	? personas

En relación a las causas resueltas en materia penal común en Bolivia, se tiene los siguientes porcentajes:

Por Defraudación Tributaria	0,0000528 %
Por Defraudación Aduanera	? %
Por Contrabando Delictual	? %

Como se puede ver, entre los años 2004 y 2020 existe una cantidad exageradamente mínima de personas que hayan cumplido o que estén cumpliendo pena privativa de libertad por defraudación tributaria (UNA SÓLA PERSONA, de casi dos millones de casos resueltos en materia penal común).

Las cifras porcentuales muestran con mayor claridad lo extremadamente pequeños que son los porcentajes de personas que hayan cumplido o que estén cumpliendo pena privativa de libertad por defraudación tributaria, en relación a las causas resueltas en materia penal común en Bolivia.

Ésta es una información oficial obtenida del Servicio de Impuestos Nacionales, mientras que la Aduana Nacional no quiso brindar la información referida a contrabando delictual ni a defraudación aduanera.

A pesar de ello, es de conocimiento público que son poquísimos los casos de contrabando delictual por los que autores de este delito hayan ingresado a la cárcel para cumplir pena privativa de libertad y son menos aún los casos de defraudación aduanera por los que se esté cumpliendo esta pena.

Como se puede ver, la pena privativa de libertad en materia de delitos tributarios en Bolivia no es efectiva y no tiene ningún sentido jurídico prever una sanción que nunca o casi nunca se aplica.

Al haberse demostrado que casi nadie está en la cárcel por estos delitos, se ve que no tiene sentido jurídico ni beneficio para el Estado la pena privativa de libertad en materia tributaria, por ello es que debe ser la multa (reina de las sanciones económicas) la sanción principal para este tipo de conductas y, esto es común a las tres figuras analizadas, lo cual es un fundamento más para unificarlas en una sola figura: la contravención de daño (los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando delictual dejarían de ser delitos).

CONCLUSIONES DE ESTE CAPÍTULO

- Las figuras principales como ilícitos (ya sean contravenciones o delitos) dentro del actual Código Tributario Boliviano son:
 - ❑ “Omisión de Pago” (contravención),
 - ❑ “Contrabando Contravencional” (contravención),
 - ❑ “Contrabando Delictual” (delito)
 - ❑ “Defraudación Tributaria” (delito)
 - ❑ “Defraudación Aduanera” (delito).

- A lo largo de la historia de nuestros Códigos Tributarios en Bolivia existió un proceso progresivo permitiendo que se vayan aminorando las subjetividades y vaya ganando terreno la objetividad en la tipificación de delitos y contravenciones.
- De esta manera, la evasión (casi idéntica a la actual “Omisión de Pago”), en sí misma, comenzó siendo de dos clases: dolosa (multa del 50% del tributo omitido) y culposa (multa del 25% del tributo omitido), pero pasó a ser luego una figura con única multa (50% del tributo omitido). Con el actual Código la evasión fue eliminada. Se puede ver el avance en la tipificación y sanción de la evasión al observar que con el transcurso del tiempo pasó a ser una figura que no diferencia el dolo y la culpa, sin embargo, mientras existió, se la diferenció de la defraudación.
- La “Defraudación Tributaria” siempre tuvo una multa del 100% del tributo omitido, pero en el primer Código Tributario también tenía prevista pena privativa de libertad, luego en el segundo Código solamente multa habiendo sido eliminada la privación de libertad hasta llegar al actual Código en que se vuelve a establecer la pena privativa de libertad. En el Código vigente se incorpora un criterio de punibilidad permitiendo que sólo las Defraudaciones Tributarias mayores a 10.000 UFV's sean consideradas delito. En los casos de Defraudación Tributaria siempre se requirió y se requiere actualmente la presencia del dolo para configurar el delito.
- En cuanto a la “Defraudación Aduanera”, la misma existió con el primer Código, fue eliminada en el segundo Código y en el tercero y actual Código vuelve a aparecer.

- El “Contrabando” es casi siempre una omisión de pago de tributos aduaneros de importación, diferenciándose de la actual figura contravencional de “Omisión de Pago” simplemente porque esta última se genera en mercado interno. El Contrabando con el Código vigente puede ser delictual si supera el monto a que se refiere ese criterio de punibilidad y será Contrabando contravencional si no supera ese monto.
- La “Omisión de Pago” fue introducida con el Código vigente y es una contravención que consiste en no pagar o disminuir el pago del tributo pero siempre que no llegue al monto a que se refiere ese criterio de punibilidad establecido para la Defraudación Tributaria.
- La tipificación de delitos tributarios es utilitarista en las distintas legislaciones y épocas para llevar adelante determinadas políticas públicas. En la presente tesis se plantea que la tipificación sea conceptual, brindando un concepto coherente de lo que debería ser la “Contravención de Daño”.
- Conceptualmente las conductas ilícitas que violan la obligación tributaria (incumplimiento de la obligación o dicho de otra forma incumplimiento de pago del tributo) deberían ser siempre conceptualizadas como “Contravención de Daño”, mientras que las conductas ilícitas que violan normas administrativas tributarias deberían ser siempre tipificadas como contravenciones puramente administrativas (incumplimiento de deberes formales).
- Es un error distinguir delito de contravención por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o

negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de contravenciones dolosas como de delitos culposos. Es decir que hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales y, contravenciones que son cometidas con dolo.

- Asimismo, al existir un criterio o una condición de punibilidad marcada por el monto del tributo omitido, en el Código vigente se establece pena privativa de libertad sólo a quienes superan ese monto en la comisión del ilícito, tanto en la Defraudación Tributaria como en el Contrabando, lo cual viola el principio jurídico de “Igualdad de las Personas ante la Ley” y, a la vez, rompe la lógica y se aparta del principio tributario de “Capacidad Contributiva”.
- Así exista dolo o culpa, así el tributo omitido sea de monto pequeño o elevado, el resultado es el mismo, se produce daño al Fisco, por tanto, es jurídicamente lógico y coherente, que se sancione de igual manera a cualquier conducta tributaria que produzca el señalado resultado.
- Otra posición que consideramos errónea consiste en diferenciar al delito de la contravención por la diferente pena, ya sea en cuanto a su cantidad o calidad. Esto no puede aceptarse científicamente, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, sino que es algo externo a él, que responde a políticas públicas, de lo cual se deduce que pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de libertad como sucedió en Argentina con el Art. 44 de la Ley 11.683 en que el incumplimiento de deberes formales tenía como sanción arresto de hasta 30 días y, por otra parte, delitos sancionados con leves multas, sin que ello pueda alterar la esencia delictual o contravencional de los ilícitos.

- Entre “defraudación tributaria”, “defraudación aduanera”, “contrabando delictual”, “contrabando contravencional” y “omisión de pago”, no deberían existir diferentes conceptos ni diferentes sanciones, porque todas estas figuras ilícitas tienen en común el mismo resultado que producen: “daño económico al Fisco” y por eso corresponde englobarlas en una única figura jurídica tributaria: la “Contravención de Daño”.
- Conceptualmente, no tendría que existir más diferencia que el tipo de norma que se viola. Cuando se viola una norma sustantiva (que exige una obligación material de pago) se comete “Contravención de Daño” y cuando se viola una norma formal se comete “contravención puramente administrativa”.
- Actualmente, la “Omisión de Pago” está sancionada con el 100% de la deuda tributaria, pero no está sancionada con pena privativa de libertad, mientras que la “Defraudación Tributaria” es sancionada con el 100% de la deuda tributaria y además con privación de libertad. Este hecho es inadmisibles porque la “Omisión de Pago” puede ser igual o peor de dolosa que la Defraudación.
- El Contrabando conlleva en los hechos una omisión de pago de tributos aduaneros de importación. Por tanto, la omisión de pago de esos tributos de importación debe ser separada de la figura de “Contrabando” y esa omisión de pago en realidad debe estar junto con la defraudación tributaria y con la aduanera, así como con la “Omisión de Pago” en mercado interno, todas ellas dentro de la misma y única figura delictual que se propone en esta tesis: la “Contravención de Daño”.

- En resumen, se deben identificar todo tipo de conductas que, en materia tributaria den, como resultado, la omisión o disminución de pago, ya sea en mercado interno o en importaciones y subsumirlas dentro de una sola figura tributaria: la “Contravención de Daño”.
- Hemos visto que con el paso de los años, al haberse desechado la diferenciación entre evasión dolosa y evasión culposa, se ha dado un paso adelante, al igual que al eliminar la figura de la evasión, pero ahora debemos atrevernos a dar un nuevo e importante paso más: el conceptualizar y sancionar dentro de una sola figura a la Defraudación Tributaria, la Defraudación Aduanera, el Contrabando delictual, el Contrabando contravencional y la Omisión de Pago, es decir que, desde el punto de vista del resultado tributario, exista un solo concepto y una sanción uniforme y común para las cinco figuras, de tal manera que se conviertan en una sola figura tributaria.
- La pena privativa de libertad en materia de delitos tributarios en Bolivia no es efectiva y no tiene ningún sentido jurídico prever una sanción que nunca o casi nunca se aplica.
- Al haberse demostrado que casi nadie está en la cárcel por estos delitos, se ve que no tiene sentido jurídico ni beneficio para el Estado la pena privativa de libertad en materia tributaria, en cuanto a ilícitos de resultado, por ello es que debe ser la multa (reina de las sanciones económicas) la sanción principal para este tipo de conductas y, esto es común a las tres figuras analizadas, lo cual es un fundamento más para unificarlas en una sola figura: la contravención de daño (los delitos de defraudación tributaria,

defraudación aduanera y contrabando delictual dejarían de ser delitos).

- Se mantendrían únicamente como delitos tributarios, por tratarse de conductas que NO son de resultado y que ameritan pena privativa de libertad, los siguientes:
 - Instigación pública a no pagar tributos.
 - Violación de precintos y otros controles tributarios.
 - Alteración de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes

CAPITULO 6

CONCEPCIÓN DE “CONTRAVENCION DE DAÑO” COMO NUEVA FIGURA DENTRO DEL CONTEXTO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

Hasta aquí se ha analizado y fundamentado todo lo referido a doctrinas y conceptos relacionados con las cinco principales figuras ilícitas tributarias vigentes, que tienen en común todas ellas que son ilícitos de resultado que causan daño económico al Fisco, para ser unificadas en una sola figura ilícita tributaria propuesta por la presente Tesis: la “CONTRAVENCION DE DAÑO”.

Ahora veamos en el presente capítulo 6 el concepto, tipificación y sanción de esa nueva figura ilícita tributaria y la manera en que quedaría inmersa en el Código Tributario Boliviano, en caso de ser aceptada e incorporada en ese cuerpo normativo, con las adecuaciones que fueron necesarias en aspectos normativos generales y específicos dentro del Título IV del señalado Código (Ilícitos Tributarios) para que sea coherente con la figura propuesta en esta Tesis.

6.1. EL ILÍCITO TRIBUTARIO

El ilícito tributario es toda violación a las normas tributarias, es decir el quebrantamiento del orden jurídico establecido en materia tributaria, tanto los aspectos sustantivos como lo referente a normas administrativas de tributación.

La doctrina y el Código Tributario Boliviano dividen los Ilícitos Tributarios en dos

clases:

1- Delitos Tributarios y 2- Contravenciones Tributarias.

En la presente tesis, evidentemente se divide los ilícitos tributarios también en las mismas dos clases, pero nótese que a las contravenciones tributarias las subdividimos en dos:

- Contravención de daño y
- Contravenciones puramente administrativas.

Para ser más claros y concretos, vamos a identificar a la Contravención de Daño con las conductas que violan las normas sustantivas de tributación, es decir efectuar alteraciones para disminuir bases imponibles, no cumplir la obligación tributaria (no pagar el tributo), introducir mercancías en territorio nacional sin el pago de los tributos de importación, etc., todas ellas con el mismo resultado de daño económico al Estado.

Las contravenciones puramente administrativas, por otra parte, son las conductas que violan las normas que la Administración Tributaria ha establecido para el desenvolvimiento de las contribuciones tributarias y de la Administración Tributaria, así como la relación Administración-contribuyente, es decir no inscribirse en los registros tributarios, no emitir factura, no comunicar el domicilio, el cambio de domicilio o comunicar un domicilio inexistente, etc.

Por lo analizado, podemos decir que el ilícito tributario es de dos clases:

- Delitos Tributarios

- Contravenciones Tributarias

Esta esquematización concuerda con la teoría de Jarach, quien explica que el ilícito tributario comprende: 1- delitos y 2- infracciones o contravenciones.

6.2. CONCEPTO DE “CONTRAVENCIÓN DE DAÑO” CONFORME A LA PROPUESTA DE LA PRESENTE TESIS.

Concepto.-

“Contravención de Daño” es el ilícito de orden público, ya sea en tributación de mercado interno, como en tributación aduanera, que consiste en cualquier tipo de conducta de la que resulte un pago de menos del tributo, así como la ilícita omisión del pago de un tributo debido.

Asimismo, constituye “Contravención de Daño” la obtención de exenciones y beneficios tributarios indebidos.”.

La palabra contrabando debe quedar fuera de la lógica del ámbito tributario pues, lo que interesa en materia tributaria es la omisión de pago del tributo que es la contravención de daño misma.

Entonces, la actual lógica del contrabando tiene que ser dividida en dos:

- 1- La omisión de pago de los tributos aduaneros de importación (que debe

quedar como materia tributaria penal) y

- 2- Las sanciones propias del contrabando como el comiso serían específicas para casos por ejemplo de mercancías prohibidas de ingresar al país y este hecho sería el contrabando (que quedaría como delito aduanero) y otro distinto el no pago de tributos de importación (este último debe constituirse en contravención de daño).

El siguiente sería el concepto o tipificación de contrabando, aclarando que se trataría solamente de materia aduanera, es decir una figura estrictamente aduanera separada e independiente del aspecto tributario:

Contrabando.-

“Es contrabando la ilícita circulación, tráfico, comercio o tenencia de productos primarios, artículos en proceso de elaboración o acabados y semovientes, sujetos a fiscalización aduanera, prohibidos de ingreso, de importación o exportación por mandato legal, así como el ingreso a territorio aduanero nacional de mercancías permitidas pero ingresadas por lugares u horarios no autorizados”.

Para fines aduaneros el término mercancía abarca a los bienes expresados y a la generalidad de bienes que son de dominio del comercio universal.

6.3. TIPIFICACIÓN DE “CONTRAVENCIÓN DE DAÑO”.

“COMETE CONTRAVENCIÓN DE DAÑO EL SUJETO PASIVO DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA QUE, POR CUALQUIER MEDIO, POR ACCIÓN U OMISIÓN, EFECTÚE UN PAGO DE MENOS DEL TRIBUTO O DEJE DE PAGARLO Y TENDRÁ UNA MULTA DEL CIEN POR CIENTO (100%) DE LA

DEUDA TRIBUTARIA.

SE APLICARÁ LA MISMA SANCIÓN AL SUJETO PASIVO QUE OBTENGA INDEBIDAMENTE EXENCIONES O BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LOS QUE IGUALMENTE RESULTE PARA EL FISCO UN PAGO DE MENOS DEL TRIBUTO O UNA OMISIÓN DE PAGO”.

Se hace notar que no es correcto añadir a esta tipificación el tema de las “devoluciones ni repeticiones tributarias obtenidas indebidamente” porque es un tema distinto. En estos casos no existe relación jurídico-tributaria entre el autor de la contravención y el Fisco, porque no existe “obligación tributaria”. Las devoluciones y repeticiones tributarias, a pesar de llamarse “tributarias”, en realidad no lo son, veamos por qué:

Los pagos tributarios en demasía o en exceso dan derecho al contribuyente que efectuó el pago en exceso, a que se le devuelva el monto en demasía actualizado. Esta figura se llama “Repetición”.

Por otra parte, los tributos efectivamente pagados, que por disposición legal deben ser “devueltos” por el Fisco, como el caso de los exportadores, constituyen otro caso de devolución tributaria.

En ambos casos estamos en presencia de “dinero” que el Fisco está obligado a devolver, ya no es estrictamente un “tributo” a ser devuelto porque el tributo como obligación material de pago ya se cumplió e ingresó al Fisco, al ingresar pasa a ser parte de la liquidez con que cuenta el Tesoro, ya sea el que administra el Gobierno Central o un Gobierno Municipal, o inclusive Departamental, entonces conceptualmente se convierte en “dinero”, el cual debe ser devuelto.

En caso que alguna persona logre que se le devuelva indebidamente uno de estos conceptos, está logrando quitarle al Fisco un determinado monto de dinero, ya no es tributo, no sólo porque ya no se debe hablar de monto tributario y que se convirtió en dinero disponible (aspecto de ejecución presupuestaria y tesorería), sino también porque ese dinero que se devuelve indebidamente, nunca fue un tributo, precisamente porque fue “inventada” alguna suma en demasía (repetición) o se hizo parecer real alguna razón inexistente para la devolución (Ej.: facturas de compras y pólizas de importación falsas por las que se devolvió montos mayores a los que realmente correspondían, es decir se devolvió indebidamente más allá del tributo).

En caso de que existiere realmente compras en mercado interno e importaciones, pero que la exportación nunca se realizó, existieron tributos efectivamente pagados, pero lo que no existió fue la exportación, que es la razón legal para devolverlos, toda vez que la condición que establece la ley como supuesto para la devolución es la operación de exportación.

Por lo analizado nos damos cuenta que estamos hablando de ilícitos distintos, aunque parecidos. Uno es el objeto de la presente tesis: la omisión o disminución en el pago del tributo (no ingresa lo que corresponde al Fisco) y otro distinto es el quitarle al Fisco un monto de dinero por mecanismos tributarios. Nótese que en este último solamente el medio o mecanismo es tributario y la finalidad es el obtener del Fisco un pago indebido, mientras que en la Contravención de Daño la finalidad es no pagar el tributo o pagarlo en forma disminuida.

Por tales razones, se afirma que las devoluciones indebidas son objeto de otro tipo de ilícito, que ni siquiera es tributario, sin embargo, por razones de conocimiento y

especialidad de la materia que debe tener el juzgador, se lo podría incluir como un nuevo tipo de ilícito en contra de la Economía del Estado, pero no como ilícito tributario.

En las devoluciones indebidas el autor del ilícito puede ser cualquier persona (no necesariamente el sujeto pasivo de la obligación tributaria que dio origen a la devolución indebida), por tanto, se trata de un ilícito común y no tributario.

Se profundizó en el aspecto de diferenciar entre uno y otro ilícito (no pagar o pagar mal al Fisco y lo contrario: que el Fisco pague indebidamente) para no caer en el error de la legislación española que mezcla estos temas en la tipificación de un solo delito: la defraudación tributaria.

6.4. SANCION.

Uno de los objetivos de la presente tesis es el de homologar la sanción de la Omisión de Pago, la Defraudación tanto tributaria como aduanera y, el Contrabando, tanto delictual como contravencional, en una sola, que corresponda a la Contravención de Daño. Por esta razón, al haber observado anteriormente que la Contravención de Daño es una figura tributaria con unidad de concepto, es completamente lógico que la unidad se extienda también a la sanción, es decir que todas las conductas que entren en el tipo de la Contravención de Daño (que se acomoden a la tipificación) merecerán un tipo de sanción uniforme.

Enmarcándonos en el campo concreto de la multa (la madre de las sanciones en materia económica), observamos que ésta tiene que ser necesariamente de un sólo tipo, con monto único.

De acuerdo a lo analizado en el Capítulo V de este trabajo de investigación, no existen razones jurídicas ni económicamente valederas para que exista una diferencia tan grande al sancionar en la actualidad la Omisión de Pago (solamente 100% de multa), la Defraudación (100% de multa y además privación de libertad), el Contrabando contravencional (comiso definitivo de la mercancía) y el Contrabando delictual (privación de libertad además del comiso definitivo de la mercancía).

Con este actual sistema sancionador (penal tributario) existe un tratamiento completamente diferencial para los infractores, violando claramente el principio de “Igualdad de las Personas ante la Ley”.

Por todo lo analizado, es evidente que la sanción que corresponde a la Contravención de Daño debe ser de un sólo tipo, siendo recomendable que sea una única multa (un solo porcentaje): 100% de multa sobre la deuda tributaria.

6.5. LA CONTRAVENCIÓN DE DAÑO COMO NUEVA CONCEPCIÓN DENTRO DEL CONTEXTO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

Recordemos que, **en la actualidad**, tal como establece el Código Tributario Boliviano **vigente** en su Título IV Capítulo IV, **existen doce (13) delitos tributarios:**

Defraudación Tributaria, Defraudación Aduanera, Instigación Pública a No Pagar Impuestos, Violación de Precintos y otros Controles Tributarios, Contrabando, Otros Delitos Aduaneros tipificados en leyes especiales (Usurpación de Funciones Aduaneras, Sustracción de Prenda Aduanera, Falsificación de Documentos Aduaneros, Asociación Delictiva Aduanera, Falsedad Aduanera, Cohecho Activo

Aduanero y, Cohecho Pasivo Aduanero).

Además, el delito de “Alteración de Facturas, Notas Fiscales y Documentos Equivalentes”

fue introducido al actual Código Tributario Boliviano por la Disposición Adicional Séptima de la Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012, como Art. 177° Quáter. En la presente Tesis de Grado se lo mantiene como delito tributario, toda vez que no es de resultado y además, establece pena privativa de libertad.

Por su parte, el Capítulo II correspondiente al mismo Título del Código Tributario Boliviano **vigente**, establece cinco (5) tipos de contravenciones:

Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, Omisión de Pago, Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181°, Incumplimiento de otros Deberes Formales y, las establecidas en leyes especiales.

Ahora bien, en el Código Tributario Boliviano, con la reforma que planteamos (introducción de la Figura de “Contravención de Daño” como concepción única), las normas sancionatorias del señalado Código Tributario serían las establecidas en el **ANTEPROYECTO DE LEY adjunto** a la presente Tesis de grado, el cual tiene proyectado sustituir el Título IV del Código Tributario Boliviano para introducir las modificaciones necesarias en todo ese Título referido a “ILÍCITOS TRIBUTARIOS” para que la introducción de la nueva figura propuesta por esta Tesis (**Contravención de Daño**) sea coherente con las demás normas contenidas en el indicado Título.

6.5.1. Explicaciones en relación al Anteproyecto de ley adjunto a la presente

Tesis de grado

A continuación, se señalan algunos aspectos del Anteproyecto de ley que se adjunta, del por qué se eliminaron o se introdujeron algunos artículos o párrafos, tomando en cuenta que la propuesta de la presente Tesis de grado debe ser coherente con todo el Título de “Ilícitos Tributarios”, tal como quedaría en caso de ser aprobada la propuesta.

* Lo subrayado en el contenido normativo del Anteproyecto remarca las implementaciones o diferencias con el Código vigente, modificadas para que la propuesta de esta Tesis sea coherente

Respecto al Artículo 150 del proyecto de ley, para estar enmarcados dentro la Constitución Política del Estado, se limita la retroactividad a favor solamente de quienes cometen ilícitos tributarios, es decir en materia tributaria penal y no así de manera amplia, como sucede en el Art 150º del Código Tributario Boliviano vigente, a favor del sujeto pasivo o tercero responsable porque existen temas de Derecho Tributario sustantivo como: base imponible, alícuotas, fiscalización y determinación del tributo, por ejemplo, que no deben ser retroactivas.

El Art 153 del Código Tributario vigente establece las causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria.

El numeral 4 del Art 153 del Código Tributario vigente se refiere a materia penal aduanera, por lo que no fue incluido en el Art 154 del proyecto de ley que es el que norma las causales de exclusión de responsabilidad.

El párrafo III del Artículo 153 del Código Tributario vigente se refiere al delito de

Contrabando, por ello debe ser eliminado del Código Tributario Boliviano e introducido a la Ley de Aduanas, en la que se debe tipificar el “Contrabando” como figura estrictamente aduanera, separada de la omisión de pago tributario que se encuentra implícito.

El Artículo 153 bis del Código Tributario vigente trata sobre *delitos aduaneros*, por lo que también debe eliminarse del Código y ser llevado a la ley especial aduanera.

Las Agravantes se encuentran en el Art 156 del Anteproyecto

La aplicación de agravantes a las contravenciones puramente administrativas, en su mayoría es la misma que en el Código vigente, haciendo notar que en el caso de contravención de daño se aplica solamente la reincidencia, porque ésta tiene relación directa con el resultado (daño al Fisco), en cambio otras agravantes son circunstancias relacionadas con el engaño en contra de la Administración Tributaria o conductas que no están directamente relacionadas con el hecho objetivo de omitir el pago del tributo o de disminuir el mismo, como sucede con la contravención de daño.

En el Art 166 del Anteproyecto se norma el Incumplimiento de “otros” Deberes Formales. En el Código Tributario vigente, Artículo 162 que norma sobre el incumplimiento de otros deberes formales, existe un párrafo II que establece lo siguiente:

II Darán lugar a aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código, las siguientes contravenciones:

- i. La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria y*
- ii. La No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario.”.*

El contenido de este parágrafo II fue eliminado de la propuesta de la presente Tesis porque la Sentencia Constitucional 100/2014 de 10 de enero de 2014 anula la aplicación de sanciones en forma directa, toda vez que para aplicar sanciones se requiere todo un proceso previo (principio del Debido Proceso).

Por otra parte, los Artículos 165° bis y 165° ter del actual Código Tributario Boliviano se eliminan porque son temas aduaneros que deben ir a ley aduanera.

En el Anteproyecto, ARTÍCULO 172° (Penas), en cuanto a penas accesorias, se eliminó el comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte porque son temas estrictamente aduaneros.

Explicación (Eliminación de algunos artículos del Código Tributario Boliviano vigente):

El Artículo 173° se elimina porque contiene materia penal tributaria y, como se ha explicado, la presente tesis es de materia tributaria penal y no penal tributaria.

El Artículo 174° se elimina porque en la presente tesis la contravención de daño no está alcanzada por la competencia judicial penal sino por la tributaria, por ello ya no corresponde hablar de prejudicialidad.

El Artículo 176 bis se elimina porque contiene materia sancionatoria aduanera.

CONCLUSIONES DE ESTE CAPÍTULO

- El esquema y el contenido normativo propuestos reflejan el hecho que se simplifica y a la vez se conceptúa adecuadamente a una única figura ilícita que produce como resultado daño económico al Fisco: la “Contravención de Daño”.
- En el Artículo 152 del Código Tributario Boliviano vigente se puede ver que los ilícitos tributarios causan daño al Estado, sin embargo, no es un concepto claro como se propone en la presente Tesis, en la que se da una nueva clasificación de ilícitos tributarios:

1. Contravenciones puramente administrativas:

- a) Omisión de inscripción en los registros tributarios.
- b) No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente.
- c) Falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria.
- d) Incumplimiento de otros deberes formales.
- e) Las establecidas en leyes especiales.

- 2. **Contravención de Daño** (con ocho casos específicos descritos en el Art. 170° de la propuesta de proyecto de Ley contenido en este Capítulo, que sustituiría el Título IV del Código Tributario Boliviano vigente).

3. Delitos Tributarios:

- a) Instigación pública a no pagar tributos.
- b) Violación de precintos y otros controles tributarios.
- c) Alteración de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes

CONCLUSIONES GENERALES

- ✓ Se efectuó el análisis principalmente de cinco figuras tributarias establecidas por el Código Tributario Boliviano: 'omisión de pago', 'defraudación tributaria', 'defraudación aduanera', 'contrabando delictual' y 'contrabando contravencional', acerca de las que se detectaron y explicaron las razones conceptuales por las cuales es difícil e improductivo diferenciar una de otra.
- ✓ Estos 5 ilícitos tributarios vigentes tienen en común, todos ellos, que son incumplimientos de la "obligación tributaria" (mediante el No pago o disminución de pago) causando el mismo resultado, que es el daño económico al Estado. El contenido de ellos conforma la nueva figura propuesta por esta Tesis: la **"CONTRAVENCIÓN DE DAÑO"** que engloba a todos ellos.
- ✓ Un razonamiento como el siguiente es en realidad producto de una pureza conceptual que contiene la presente Tesis de grado y que no está siendo aplicada en el Código Tributario Boliviano vigente, mucho menos lo fue en los anteriores Códigos de esta materia:

El ilícito tributario (conforme a la presente Tesis) es el incumplimiento o violación de una norma jurídica tributaria. Cuando se incumple un deber tributario formal es una contravención puramente administrativa y cuando se viola una obligación tributaria (de pago) que es material o sustantiva, es una **Contravención de Daño**. Los delitos tributarios terminan siendo solamente la Instigación pública a no pagar tributos, la Violación de precintos y otros controles tributarios y la Alteración de

facturas, notas fiscales y documentos equivalentes.

- ✓ Asimismo, se plantea un nuevo enfoque, en resumen una nueva concepción que se traduce en una nueva figura jurídica tributaria denominada por esta Tesis: **“CONTRAVENCIÓN DE DAÑO”**, desechando las figuras de “omisión de pago”, “defraudación tributaria”, “defraudación aduanera”, “contrabando contravencional” y “contrabando delictual”, no el contenido de ellas sino la terminología y la concepción, toda vez que el contenido estrictamente tributario de todas ellas están abarcadas por la nueva figura y son el sustento de la misma, con un nuevo concepto que se propone y que engloba a todas las anteriores: la “Contravención de Daño”.

- ✓ En cuanto al actual “Contrabando”, corresponde desdoblarse esta figura en dos partes:
 1. El contenido tributario que implica la omisión de pago de tributos aduaneros de importación, que entra dentro del concepto de “Contravención de Daño”. En estos casos las facultades serían estrictamente de la Administración Tributaria y
 2. El contenido aduanero, que implica la violación de normas estrictamente aduaneras sin contenido tributario, como por ejemplo el ingreso a territorio aduanero nacional de mercancías prohibidas de ingresar o el ingreso de mercancías permitidas pero ingresadas por lugares u horarios NO autorizados por la Administración Aduanera, manteniéndose la terminología de “Contrabando” para ser considerado un delito exclusivamente aduanero en la Ley General de Aduanas. En estos casos las facultades serían estrictamente de la Administración Aduanera.

- ✓ De esta manera, **la parte tributaria** del actual contrabando entra dentro del concepto de “Contravención de Daño”.
- ✓ Esto permite endurecer las sanciones contra los contrabandistas, pero con fundamento conceptual, identificando que en realidad se trata de dos conductas diferentes: por un lado, existe el delito de contrabando simplemente por haber ingresado mercancías por lugares NO autorizados -delito aduanero- y de otro lado está el NO pago de tributos de importación - **Contravención de Daño**- con contenido estrictamente tributario.
- ✓ Coherente con esto, todos los **delitos aduaneros y sus respectivas sanciones**, deben ser **eliminados del Código Tributario Boliviano y ser materia estrictamente normada por la Ley General de Aduanas**.
- ✓ Denominar de otra manera a la **Contravención de Daño** tiene desventajas, tal como se ha visto en esta tesis. Por ejemplo, en Argentina se lo denomina Evasión Tributaria, en España Defraudación Tributaria, con las consecuentes contradicciones en la terminología, sin embargo, se resalta que en las legislaciones de ambos países el contenido de la figura delictiva es parcialmente similar al de la presente Tesis, ya que en ambos se unifica lo que es una conducta evasora (omisión de pago) con lo que es la defraudación tributaria.
- ✓ El hecho de proponerse un fundamento autónomo de Derecho Tributario, no es inventado sino que está basado en las teorías penales de la “culpabilidad objetiva” aplicadas a delito de resultado, que concuerda con la teoría civil sancionatoria de la “infracción de resultado como infracción objetiva” que es parte de la “teoría de la responsabilidad objetiva por el daño

causado”(nótese que este razonamiento también concuerda con el pensamiento de Gómez de Souza y Dino Jarach en sentido que cada rama del Derecho tiene su parte sancionatoria o penal (el Derecho Civil la tiene, el Derecho Tributario, también).

- ✓ Se puede afirmar que al adquirir autonomía una rama del Derecho, como lo hizo el Derecho Tributario, esta rama autónoma se ha ganado la legitimidad de tener una parte sancionadora o penal, en conclusión, el Derecho Tributario Penal es una rama del Derecho Tributario y por tanto la presente tesis es de Derecho Tributario Penal como parte del Derecho Tributario.
- ✓ Existen teorías bien sustentadas tanto en Derecho Penal, como en Derecho Civil, Derecho Tributario y teorías económicas aplicadas al Derecho que desechan la culpabilidad como requisito para la configuración de delitos. Nosotros somos más moderados, toda vez que planteamos que la existencia de culpabilidad, así como la diferenciación entre dolo y culpa como formas de culpabilidad, son necesarias en el Derecho Penal, pero en “algunos” delitos que pertenecen al ámbito de otras ramas del Derecho, no tiene trascendencia diferenciar entre dolo y culpa porque lo trascendental es el resultado. Con ese fundamento es que puede desaparecer la importancia de mantener el dolo como elemento configurador en delitos tributarios y de la misma manera no es necesario diferenciar si existió dolo o culpa en la comisión de **Contravención de Daño**, toda vez que lo único que interesa es **el resultado**.
- ✓ Dentro de esta lógica, la presente Tesis de Grado plantea la necesidad de culpabilidad en la **Contravención de Daño** (mínimamente debe existir culpa) a nivel conceptual, pero no interesa diferenciar si existió dolo o culpa

en la comisión de una contravención de resultado como es la **Contravención de Daño**, toda vez que no es importante descubrir la intencionalidad o no en la conducta, ni el grado de intencionalidad en la misma, sino que se debe otorgar mayor importancia al resultado producido, toda vez que éste causa daño económico al Fisco y por tanto el autor de ese resultado merece una sanción sin diferenciar si la conducta fue dolosa o culposa. Como consecuencia de ello, en la presente Tesis no se utiliza el adjetivo “doloso” en la tipificación de Contravención de Daño.

- ✓ *“Es un error distinguir delito de contravención por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de contravenciones dolosas como de delitos culposos”* (Héctor Villegas). Es decir que hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales y, contravenciones que son cometidas con dolo.
- ✓ La sanción debe ser única para todo tipo de conductas que dan como resultado **Contravención de Daño** por el principio de igualdad de las personas ante la ley y además porque en esta Tesis, por razones conceptuales, no prima la diferenciación de conductas sino el resultado y, si el resultado es el mismo, la sanción también debe serlo.
- ✓ Con esa lógica, es coherente aplicar una **multa como sanción y no así pena privativa de libertad**.
- ✓ La pena privativa de libertad en materia de delitos tributarios en Bolivia no es efectiva y no tiene ningún sentido jurídico prever una sanción que nunca

o casi nunca se aplica (desde el año 2004 hasta 2020 existe UN SÓLO CASO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL QUE SE HAYA APLICADO PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD).

- ✓ Al haberse demostrado que casi nadie está en la cárcel por estos delitos, se ve que no tiene sentido jurídico ni beneficio para el Estado la pena privativa de libertad en materia tributaria, por ello es que debe ser la multa (reina de las sanciones económicas) la sanción principal para este tipo de conductas y, esto es común a las tres figuras analizadas, lo cual es un fundamento más para unificarlas en una sola figura: la contravención de daño (los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando delictual dejarían de ser delitos).
- ✓ La tipificación y sanción propuestas en esta Tesis que consiste en la figura de **Contravención de Daño** como figura única en esta materia con la consecuente sanción única, permiten un manejo “*eficiente*” de la Administración Tributaria acerca de los ilícitos tributarios (tanto los casos de delitos tributarios como de las contravenciones tributarias).
- ✓ En el esquema normativo propio que aporta esta Tesis de Grado, para que el típico actual “**contrabando**” no quede favorecido por nuestra implementación de **Contravención de Daño**, sino al contrario, recién con nuestra propuesta se **endurezcan realmente las sanciones**, se las propone de dos clases, conceptualmente separadas:

1- comiso y remate de las mercancías, exclusivamente por **contrabando como delito aduanero y lo propio para los medios de transporte utilizados (**Aduana Nacional**) y**

2- Multa del 100% de la deuda tributaria por tributos aduaneros de importación, exclusivamente por la comisión de “**Contravención de Daño**” (Servicio de Impuestos Nacionales).

BIBLIOGRAFÍA:

BARBERO DOMÉNICO,
“**SISTEMA DEL DERECHO PRIVADO**” Tomo III OBLIGACIONES, Ediciones Jurídicas, Europa – América, Buenos Aires, 1967, total páginas 583

BENÍTEZ RIVAS Alfredo,
“**DERECHO TRIBUTARIO**”, Ediciones Sigla, La Paz, 1988 y 2004, total páginas 346

CELDEIRO Ernesto Carlos,
“**PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN**”. Boletín N° 467 de la Dirección General de Impuestos de Argentina, Noviembre de 1992, total páginas 6

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS (C.I.A.T.)
“**MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO MUNDIAL**”,
Información contenida en CD (disco informático compacto) elaborada y proporcionada por el C.I.A.T., 2002

COOTER Robert y ULEN Thomas,
“**DERECHO Y ECONOMÍA**”, Edición en idioma Español – Edit. Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1998 (Edición original en idioma Inglés – Addison-Wesley Educational Publishers Inc., 1997), total páginas 224

DE ARAUJO FALCAO Amilcar,
obra original en Portugués “**FATO GERADOR DA ABRIGACAO TRIBUTARIA**”, editado en Río de Janeiro – Brasil en 1964, traducida por Carlos Giuliani Fonrouge como “**EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**”, Ediciones DEPALMA, Bs. Aires, 1964, total páginas 114

DE CUPIS ADRIANO,
“**EL DAÑO**”, **TEORÍA GENERAL DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL**”, Casa Editorial BOSCH S.A. – Urgel, 51 bis – impreso en Barcelona - España, 1975, total páginas 383

EINAUDI Luigi
“**PRINCIPIOS DE HACIENDA PÚBLICA**”, traducción de la 2da. edición italiana de 1940 por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Ediciones Aguilar S.A., Tercera edición, Madrid – España 1952, total páginas 524

GARCÍA CANSECO Oscar,
“**DERECHO TRIBUTARIO**”, Ediciones Gráficas C&M, La Paz - Bolivia, 2007.

GIULIANI FONROUGE Carlos M.,
“**DERECHO FINANCIERO**” Ediciones Depalma, Bs. Aires 1987, Vol. I total páginas 652 y Vol. II total páginas hasta 1266

GURFINKEL de WENDY Lilian y RUSSO Eduardo Ángel,
“**ILÍCITOS TRIBUTARIOS**”, Ediciones Depalma, Bs. Aires, 1993, total páginas 434

JARACH Dino,
“**FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO**”, Ediciones Abeledo Perrot, Bs. Aires – Argentina 1996, total páginas 973

KRUSE, H. W.,
“**DERECHO TRIBUTARIO**”, Parte General, Editorial de Derecho Financiero (Editoriales de Derecho Reunidas), Madrid – España 1978.

LUQUI, Juan Carlos,
“**LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**”, Ediciones DEPALMA, Bs. Aires – Argentina, 1989, total páginas 462.

MABARAK CERECEDO Doricela,
“**DERECHO FINANCIERO PÚBLICO**”, Edit. Mc Graw-Hill, México, 1995, total páginas 387.

MARTÍN José María y RODRIGUEZ USE Guillermo F.,
“**DERECHO TRIBUTARIO GENERAL**”, Tomo II, Ediciones DEPALMA, Bs. Aires – Argentina, 1986, total páginas 447.

MEZGER Edmundo
“**TRATADO DE DERECHO PENAL**”, Ediciones Hens das Munchen, 12da. edición, Munich – Alemania, 1976, total de páginas 832.

MIGUEL HARB Benjamín
“**DERECHO PENAL**” Editorial Juventud, La Paz – Bolivia 1990, total páginas 490.

MUSGRAVE Richard A. y MUSGRAVE Peggy B.
“**HACIENDA PÚBLICA TEÓRICA Y APLICADA**”, traductores: Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Alvarez de la 5ta.

Edición en Inglés “PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE”, Edición Interamericana de España S.A., Madrid 1991, total páginas 779.

PEREZ DE AYALA José Luis y GONZALES Eusebio,
“**CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO**”, Tomo I, Editorial de Derecho Financiero (Editoriales de Derecho Reunidas), 5ta. Edición, Madrid – España 1989, total de páginas 376.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID
“**REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA III**” (**Modelo de Código Tributario para América Latina**), Comisión Redactora: Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, publicado por la Unión Panamericana, Secretaría General de la OEA, 2da. edición, Washington D.D. 1968, total páginas 162.

RAMIREZ CARDONA Alejandro,
“**DERECHO TRIBUTARIO**”, Editorial TEMIS S.A., 4ta. Edición, Bogotá – Colombia 1990, total páginas 395.

RANCAÑO MARTÍN María Asunción,
“**EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**”, Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons, Madrid - España 1997, total de páginas 412.

RÍOS A. Raúl y FORNACIARI Mario,
“**FINANZAS PÚBLICAS**”, Editorial KAPELUSZM, 3ra. Edición, Bs. Aires – Argentina 1976, total páginas 173

SANCHEZ HERNANDEZ Mayolo,
“**DERECHO TRIBUTARIO**”, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2da, edición, México D.F., total páginas 892.

SANDOVAL GONZALES Raúl A.
“**METODOLOGÍA Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN**”, Latinas Editores, Oruro – Bolivia 1995.

TARANTINO Jacinto R.
“**LAS PENALIDADES TRIBUTARIAS**”, Editorial Astrea (de Alfredo y Ricardo Depalma) 1ra. Edición, Bs. Aires – Argentina 1983, total páginas 312

TECLA Alfredo y GARZA Alberto
“**TEORÍA, MÉTODOS Y TÉCNICAS EN LA INVESTIGACIÓN SOCIAL**”

Ediciones de Cultura Popular S.A., México D.F. 1974, total de páginas 281.

VALDÉS COSTA Ramón,
“INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”, Ediciones Depalma, Bs.
Aires - Argentina 1996, total de páginas 513.

VILLEGAS Héctor B.,
“CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”,
Ediciones Depalma, Bs. Aires - Argentina 1995, total de páginas 856.

ZORNOZA PÉREZ J.J.,
“EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS”. (Los
Principios Constitucionales del Derecho Sancionador), Editorial Civitas, Madrid
– España 1992, total de páginas 369.

BASE LEGAL

(Normas jurídicas consultadas para el desarrollo de esta Tesis)

PRIMER CÓDIGO TRIBUTARIO EN BOLIVIA

Decreto Supremo N° 9298 de 2 de julio de 1970 (elevado a rango de ley el 20 de mayo de 1986 mediante Ley N° 843)

SEGUNDO CÓDIGO TRIBUTARIO

Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992

CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO (vigente)

Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003

LEY GENERAL DE ADUANAS (vigente)

Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999

TEXTO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

Anexo N° 1 al Decreto Supremo N° 27947 de 20 de diciembre de 2004

TEXTO ORDENADO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS

Anexo N° 2 al Decreto Supremo N° 27947 de 20 de diciembre de 2004

CÓDIGO PENAL BOLIVIANO

Decreto Ley N° 10426 de 23 de agosto de 1972 (elevado a rango de ley el 10 de marzo de 1997 mediante Ley N° 1786)

Otras Leyes que contienen modificaciones al Código Tributario Boliviano y a la Ley General de Aduanas:

- Ley N° 3467 de 12 de septiembre de 2006
- Proyecto de ley del Presupuesto General de la Nación para la Gestión 2009, que adquirió fuerza de ley el 28 de octubre de 2008.
- Ley N° 037 de 10 de agosto de 2010
- Ley N° 100 de 4 de abril de 2011
- Ley N° 183 de 17 de noviembre de 2011

- Ley N° 211 de 23 de diciembre de 2011
- Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012
- Ley N° 317 de 11 de diciembre de 2012
- Ley N° 1005 de 15 de diciembre de 2017 (Código del Sistema Penal).
- Ley N° 1053 de 25 de abril de 2018, de Fortalecimiento en la lucha contra el contrabando.

* Sentencia Constitucional 100/2014 emitida por el Tribunal Constitucional Plurinacional del Estado Boliviano el 10 de enero de 2014.

ANTEPROYECTO DE LEY

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Para que una Administración Tributaria sea eficiente, eficaz y efectiva, además de contar con planes estratégicos (inteligencia fiscal) y de contar con suficientes recursos tanto humanos como materiales, necesita normas claras y adecuadas, con fundamentos sustentables para poder aplicarlas en las relaciones jurídico - tributarias en el marco de la justicia y de la seguridad jurídica.

En ese sentido, corresponde analizar la actual normativa legal que rige los ilícitos tributarios en el país actualmente.

Las figuras ilícitas principales (ya sean contravenciones o delitos) dentro del actual Código Tributario Boliviano son:

- “Omisión de Pago” (contravención),
- “Contrabando Contravencional” (contravención),
- “Contrabando Delictual” (delito)
- “Defraudación Tributaria” (delito)
- “Defraudación Aduanera” (delito).

A lo largo de la historia de nuestros Códigos Tributarios en Bolivia existió un proceso progresivo permitiendo que se vayan aminorando las subjetividades y vaya ganando terreno la objetividad en la tipificación de delitos y contravenciones.

De esta manera, la evasión (casi idéntica a la actual “Omisión de Pago”), en sí misma, comenzó siendo de dos clases: dolosa (multa del 50% del tributo omitido) y culposa (multa del 25% del tributo omitido), pero pasó a ser luego una figura con única multa (50% del tributo omitido). Con el actual Código la evasión fue eliminada. Se puede ver el avance en la tipificación y sanción de la evasión al observar que con el transcurso del tiempo pasó a ser una figura que no diferencia el dolo y la culpa, sin embargo, mientras existió, se la diferenció de la defraudación.

La “Defraudación Tributaria” siempre tuvo una multa del 100% del tributo omitido, pero en el primer Código Tributario también tenía prevista pena privativa de libertad, luego en el segundo Código solamente multa habiendo sido eliminada la privación de libertad hasta llegar al actual Código en que se vuelve a establecer la pena privativa de libertad. En el Código vigente se incorpora un criterio de punibilidad permitiendo que sólo las Defraudaciones Tributarias mayores a 10.000 UFV's sean consideradas delito. En los casos de Defraudación Tributaria siempre se requirió y se requiere actualmente la

presencia del dolo para configurar el delito.

En cuanto a la “Defraudación Aduanera”, la misma existió con el primer Código, fue eliminada en el segundo Código y en el tercero y actual Código vuelve a aparecer.

El “Contrabando” es casi siempre una omisión de pago de tributos aduaneros de importación, diferenciándose de la actual figura contravencional de “Omisión de Pago” simplemente porque esta última se genera en mercado interno. El Contrabando con el Código vigente puede ser delictual si supera el monto a que se refiere ese criterio de punibilidad y será Contrabando contravencional si no supera ese monto.

La “Omisión de Pago” fue introducida con el Código vigente y es una contravención que consiste en no pagar o disminuir el pago del tributo pero siempre que no llegue al monto a que se refiere ese criterio de punibilidad establecido para la Defraudación Tributaria.

A lo que se debe apuntar es a que la tipificación de los ilícitos tributarios sea conceptual, brindando un concepto coherente de lo que deberían ser los ilícitos tributarios de resultado y englobarlos en una sola figura ilícita tributaria, toda vez que las características esenciales de los mismos, permiten unificarlos en una sola “Contravención de Daño”.

Conceptualmente las conductas ilícitas que violan la obligación tributaria (incumplimiento de la obligación o dicho de otra forma incumplimiento de pago del tributo) deben ser siempre conceptualizadas como “Contravención de Daño”, mientras que las conductas ilícitas que violan normas administrativas tributarias deben ser siempre tipificadas como contravenciones puramente administrativas (incumplimiento de deberes formales).

Es un error distinguir delito de contravención por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de contravenciones dolosas como de delitos culposos. Es decir que hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales y, contravenciones que son cometidas con dolo.

Asimismo, al existir un criterio o una condición de punibilidad marcada por el monto del tributo omitido, en el Código vigente se establece pena privativa de libertad sólo a quienes superan ese monto en la comisión del ilícito, tanto en la Defraudación Tributaria como en el Contrabando, lo cual viola el principio jurídico de “Igualdad de las Personas ante la Ley” y, a la vez, rompe la lógica y se aparta del principio tributario de “Capacidad Contributiva”.

Así exista dolo o culpa, así el tributo omitido sea de monto pequeño o elevado, el resultado es el mismo, se produce daño al Fisco, por tanto es jurídicamente lógico y coherente, que se sancione de igual manera a cualquier conducta tributaria que produzca el señalado resultado.

Otra posición errónea consiste en diferenciar al delito de la contravención por la diferente pena, ya sea en cuanto a su cantidad o calidad. Esto no es aceptable, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, sino que es algo externo a él, que responde a políticas públicas, de lo cual se deduce que pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de libertad en que el incumplimiento de deberes formales tenga como sanción el arresto de una cantidad determinada de días y, por otra parte, delitos sancionados con leves multas, sin que ello pueda alterar la esencia delictual o contravencional de los ilícitos.

Entre “defraudación tributaria”, “defraudación aduanera”, “contrabando delictual”, “contrabando contravencional” y “omisión de pago”, no deberían existir diferentes tipificaciones ni diferentes sanciones, porque todas estas figuras ilícitas tienen en común el mismo resultado: producen “daño económico al Fisco” y por eso corresponde englobarlas en una única figura jurídica tributaria: la “Contravención de Daño”.

Conceptualmente, no tendría que existir más diferencia que el tipo de norma que se viola. Cuando se viola una norma sustantiva (que exige una obligación material de pago) se comete “Contravención de Daño” y cuando se viola una norma formal se comete “contravención puramente administrativa”.

Actualmente, la “Omisión de Pago” está sancionada con el 100% de la deuda tributaria, pero no está sancionada con pena privativa de libertad, mientras que la “Defraudación Tributaria” es sancionada con el 100% de la deuda tributaria y además con privación de libertad. Este hecho es inadmisibles porque la “Omisión de Pago” puede ser igual o peor de dolosa que la Defraudación.

El Contrabando conlleva en los hechos una omisión de pago de tributos aduaneros de importación. Por tanto, la omisión de pago de esos tributos de importación debe ser separada de la figura de “Contrabando” y esa omisión de pago en realidad debe estar junto con la defraudación tributaria y con la aduanera, así como con la “Omisión de Pago” en mercado interno, todas ellas dentro de la misma y única figura delictual: la “Contravención de Daño”.

En resumen, se deben identificar todo tipo de conductas que, en materia tributaria, den como resultado la omisión o disminución de pago, ya sea en mercado interno o en importaciones y subsumirlas dentro de una sola figura tributaria: la “Contravención de Daño”.

Se ha visto que con el paso de los años, al haberse desechado la diferenciación entre evasión dolosa y evasión culposa, se ha dado un paso adelante, al igual que al eliminar la figura de la evasión, pero ahora corresponde dar un nuevo e importante paso más: el tipificar y sancionar dentro de una sola figura a la Defraudación Tributaria, la Defraudación Aduanera, el Contrabando delictual, el Contrabando contravencional y la Omisión de Pago, es decir que, desde el punto de vista del resultado tributario, exista una sola tipificación y una sanción uniforme y común para las cinco figuras, de tal manera que se conviertan en una sola figura tributaria.

La pena privativa de libertad en materia de delitos tributarios de resultado. en Bolivia, no es efectiva y no tiene ningún sentido jurídico prever una sanción que nunca o casi nunca se aplica.

Al haberse demostrado estadísticamente, según reportes adjuntos, que casi nadie está en la cárcel por estos delitos, se ve que no tiene sentido jurídico ni beneficio para el Estado la pena privativa de libertad en materia tributaria, por ello es que debe ser la multa (reina de las sanciones económicas) la sanción principal para este tipo de conductas y, esto es común a las tres figuras analizadas, lo cual es un fundamento más para unificarlas en una sola figura: la contravención de daño (los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando delictual tienen que dejar de ser delitos).

En cuanto al actual “Contrabando”, corresponde desdoblar esta figura en dos partes:

- 3. El contenido tributario que implica la omisión de pago de tributos aduaneros de importación, que entra dentro del concepto de “Contravención de Daño”. En estos casos las facultades serán estrictamente de la Administración Tributaria y**
- 4. El contenido aduanero, que implica la violación de normas estrictamente aduaneras sin contenido tributario, como por ejemplo el ingreso a territorio aduanero nacional de mercancías prohibidas de ingresar o el ingreso de mercancías permitidas pero ingresadas por lugares u horarios NO autorizados por la Administración Aduanera, manteniéndose la terminología**

de “Contrabando” para ser considerado un delito exclusivamente aduanero en la Ley General de Aduanas. En estos casos las facultades serán estrictamente de la Administración Aduanera.

De esta manera, la parte tributaria del actual contrabando entra dentro del concepto de “Contravención de Daño”. Esto permite endurecer las sanciones contra los contrabandistas, pero con fundamento conceptual, identificando que en realidad se trata de dos conductas diferentes: por un lado, existe el delito de contrabando simplemente por haber ingresado mercancías por lugares NO autorizados -delito aduanero- y de otro lado está el NO pago de tributos de importación -Contravención de Daño- con contenido estrictamente tributario.

Coherente con esto, todos los delitos aduaneros y sus respectivas sanciones, deben ser eliminados del Código Tributario Boliviano y ser materia estrictamente normada por la Ley General de Aduanas.

En el esquema normativo que aporta este proyecto de ley, para que el típico actual “contrabando” no quede favorecido por la implementación de la figura de Contravención de Daño, sino al contrario, recién con este proyecto de ley se endurezcan realmente las sanciones, se las proyectó de dos clases, conceptualmente separadas:

1. Comiso y remate de las mercancías, exclusivamente por contrabando como delito aduanero y lo propio para los medios de transporte utilizados (Aduana Nacional) y
2. Multa del 100% de la deuda tributaria por tributos aduaneros de importación, exclusivamente por la comisión de “Contravención de Daño” (Servicio de Impuestos Nacionales).

Las contravenciones puramente administrativas, por otra parte, son las conductas que violan las normas que la Administración Tributaria ha establecido para el desenvolvimiento de las contribuciones tributarias y de la Administración Tributaria, así como la relación Administración-contribuyente, es decir no inscribirse en los registros tributarios, no emitir factura, no comunicar el domicilio, el cambio de domicilio o comunicar un domicilio inexistente, etc.

Los delitos tributarios, que se mantienen como tales, toda vez que no son de resultado y que además constituyen conductas claramente reprochables que ameritan pena privativa de libertad, son:

- Instigación pública a no pagar tributos.

- Violación de precintos y otros controles tributarios.
- Alteración de facturas, notas fiscales y documentos equivalentes

El ámbito tributario contiene tres grandes áreas: la “política tributaria”, la “legislación tributaria” y la “administración tributaria”. Estas tres áreas deben ser llevadas adelante en forma coordinada y armónica, de tal manera que en esa inter-relación se ubiquen los problemas existentes para ser analizados y luego solucionados.

En ese contexto, le toca al Órgano Legislativo solucionar problemas reales, mediante la emisión de leyes, cuando la jerarquía normativa así lo requiera y, si se trata de problemas tributarios, hacer una legislación tributaria adecuada.

LEY Nº

LEY DE DE DE 202...

.....
**PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DEL ESTADO PLURINACIONAL DE
BOLIVIA**

Por cuanto, la Asamblea Legislativa Plurinacional, ha sancionado la siguiente
Ley

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL

DECRETA:

ARTÍCULO 1 (Objeto). La presente Ley tiene por objeto introducir modificaciones al Código Tributario Boliviano, Ley Nº 2492 de 2 de agosto de 2003, en materia de Ilícitos Tributarios, para lo cual se sustituye el Título IV del señalado Código.

ARTÍCULO 2 (Vigencia). La sustitución efectuada por el Artículo 3 de la presente Ley entrará en vigencia el primer día del año siguiente a la fecha de publicación de esta Ley.

ARTÍCULO 3 (Sustitución). Se sustituye el Título IV del Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, por el siguiente texto:

“TITULO IV

ILÍCITOS TRIBUTARIOS

CAPITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 148° (Definición y Clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones tributarias y delitos tributarios

ARTÍCULO 149° (Normativa Aplicable). El procedimiento para establecer y sancionar los ilícitos tributarios se rige sólo por las normas del presente Código, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimiento Administrativo.

ARTÍCULO 150° (Retroactividad). I. Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable que haya cometido ilícitos tributarios.

II. Lo establecido en el párrafo I de este Artículo no se aplica a normas sustantivas y materiales dispuestas en el Título I de este Código.

ARTÍCULO 151° (Responsabilidad por Ilícitos Tributarios). I. Son responsables directos las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones tributarias previstas en este Código, disposiciones legales tributarias especiales, o

disposiciones reglamentarias.

II. Son responsables directos las personas naturales que cometan delitos tributarios previstos en este Código y disposiciones legales tributarias especiales.

III. De la comisión de ilícitos tributarios surge la responsabilidad tributaria penal que abarca tanto el pago de la deuda tributaria como la sanción correspondiente.

ARTÍCULO 152° (Responsabilidad por Actos y Hechos de Representantes y Terceros). Cuando el tercero responsable, un mandatario, representante, dependiente, administrador o encargado, incurriera en un ilícito tributario, sus representados serán responsables de las sanciones económicas que les correspondieran, previa comprobación, sin perjuicio del derecho de éstos a repetir contra aquéllos.

Se entiende por dependiente al encargado, a cualquier título, del negocio o actividad comercial.

ARTÍCULO 153° (Responsabilidad Solidaria por Daño Económico). Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado. A los efectos de este Código, los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito, constituyen parte principal del daño económico al Estado.

ARTÍCULO 154° (Causales de exclusión de responsabilidad).

I. Sólo son causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria sancionatoria, las siguientes:

1. La fuerza mayor;
2. El error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.
3. En los supuestos de decisión colectiva, el haber salvado el voto o no haber asistido a la reunión en que se tomó la decisión, siempre y cuando este hecho conste expresamente en el acta correspondiente.

II. Las causales de exclusión sólo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria.

ARTÍCULO 155° (Prescripción, Interrupción y Suspensión)

- I. La acción para sancionar ilícitos tributarios prescribe, se suspende e interrumpe de la misma manera que la obligación tributaria, esté o no unificada al procedimiento sancionatorio.
- II. La acción para ejecutar sanciones prescribe a los cinco (5) años.

ARTÍCULO 156° (Agravantes).

- I. Constituye agravante de la contravención de daño la reincidencia, cuando el autor hubiere sido sancionado con resolución administrativa firme o sentencia ejecutoriada por la comisión de contravención de daño, en un período de cinco (5) años. En estos casos, la multa a aplicarse podrá incrementarse hasta en un cincuenta por ciento (50%).
- II. Constituyen agravantes de las contravenciones puramente administrativas las siguientes circunstancias:
 - 1- La reincidencia, cuando el autor hubiere sido sancionado con resolución administrativa firme o sentencia ejecutoriada por la comisión de contravenciones puramente administrativas del mismo tipo, en un período de cinco (5) años.
 - 2- La resistencia manifiesta a la acción de control, investigación o fiscalización de la Administración Tributaria,
 - 3- Los actos de violencia empleados para cometer la contravención,
 - 4- El empleo de armas o explosivos,
 - 5- La participación de tres (3) o más personas,
 - 6- El uso de bienes del Estado para la comisión de la contravención,
 - 7- El empleo de personas inimputables o personas interpuestas,
 - 8- La participación de profesionales vinculados a la actividad tributaria, ya sea de mercado interno o de importaciones,
 - 9- Los actos que ponen en peligro la salud pública,
 - 10- La participación de funcionarios públicos.

Estas agravantes para el caso de contravenciones puramente administrativas determinarán que la sanción se incremente en un treinta por ciento (30%) por cada una de ellas.

ARTÍCULO 157° (Reducción de sanciones). Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para la contravención de daño se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1. El pago de la deuda tributaria después del décimo día de la notificación con la Vista de Cargo o Auto Inicial y hasta antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria, determinará la reducción de la sanción aplicable en el ochenta por ciento (80%).
2. El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o Sancionatoria hasta antes de la presentación del recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, determinará la reducción de la sanción en el sesenta por ciento (60%).
3. El pago de la deuda tributaria efectuado después de la interposición del recurso de alzada y antes de la presentación del recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, determinará la reducción de la sanción en el cuarenta por ciento (40%).

ARTÍCULO 158° (Arrepentimiento Eficaz). Quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por contravención de daño, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la deuda tributaria hasta el décimo día de notificada la Vista de Cargo o Auto inicial, o hasta antes del inicio de la ejecución tributaria de las declaraciones juradas que determinen tributos y no hubiesen sido pagados totalmente.

En todos los casos previstos por este Artículo se extingue la acción tributaria penal.

ARTÍCULO 159° (Extinción de la acción y sanción). La potestad para ejercer la acción por ilícitos tributarios y ejecutar las sanciones se extingue por:

- a) Muerte del autor, excepto cuando la sanción pecuniaria por ilícito esté ejecutoriada y pueda ser pagada con el patrimonio del causante, no procede la extinción.

- b) Pago total de la deuda tributaria y de las sanciones que correspondan.
- c) Prescripción.
- d) Condonación.

CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

ARTÍCULO 160° (Clasificación). Son Contravenciones Tributarias:

- 1- contravenciones puramente administrativas
- 2- contravención de daño

CONTRAVENCIONES PURAMENTE ADMINISTRATIVAS

ARTÍCULO 161° (Clases de contravenciones puramente administrativas).

Son contravenciones puramente administrativas:

- a) Omisión de inscripción en los registros tributarios.
- b) No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente.
- c) Falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria.
- d) Incumplimiento de otros deberes formales.
- e) Las establecidas en leyes especiales.

ARTÍCULO 162° (Clases de sanciones). Cada conducta contraventora 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. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General del Estado y a los Órganos de Poder que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación, bajo responsabilidad funcionaria.
- 5. Suspensión temporal de actividades.

ARTÍCULO 163° (Omisión de inscripción en los Registros Tributarios).

- I. El que omitiera su inscripción en los registros tributarios correspondientes, se inscribiera o permaneciera en un régimen tributario distinto al que le corresponda y de cuyo resultado se produjera beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria, será sancionado con la clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción. Sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a inscribir de oficio, recategorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de prescripción.
- II. La inscripción voluntaria en los registros pertinentes o la corrección de la inscripción, previa a cualquier actuación de la Administración Tributaria, exime de la clausura y multa, pero en ningún caso del pago de la deuda tributaria.

ARTÍCULO 164° (No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente).

- I. Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omita hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y la determinación de la deuda tributaria.
- II. La sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días, atendiendo el grado de reincidencia del contraventor: la primera contravención será penada con el mínimo de la sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor; con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior.
- III. Para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, sea persona natural o jurídica, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir la clausura solamente donde se cometió la contravención.
- IV. Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad comercial del establecimiento pasible a la misma, salvo la que fuera imprescindible para la conservación y custodia de los bienes depositados en su interior

o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por razones inherentes a la naturaleza de los insumos y materias primas.

- V. Cuando se verifique la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente por la venta de gasolinas, diésel oíl y gas natural vehicular en estaciones de servicio autorizadas por la entidad competente, la sanción consistirá en la clausura definitiva del establecimiento

ARTÍCULO 165° (Falta de presentación de declaraciones juradas).

La Falta de Presentación de Declaraciones Juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria será sancionada con multa del cinco por ciento (5%) del monto que debió ser pagado y que fue objeto de la Declaración no presentada.

La Administración Tributaria establecerá, mediante norma reglamentaria, las multas específicas para los casos en que no exista monto inmerso en la Declaraciones no presentadas, diferenciando entre personas naturales y jurídicas, para la aplicación de multas mayores para estas últimas.

ARTÍCULO 166° (Incumplimiento de otros Deberes Formales).

El que de cualquier manera incumpla otros deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's 50.-) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's 5.000.-). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá dentro de esos límites mediante norma reglamentaria de la Administración Tributaria.

CONTRAVENCIÓN DE DAÑO

ARTÍCULO 167° (Responsabilidad por Contravención de Daño). De la comisión de la contravención de daño surge la responsabilidad tributaria sancionatoria que implica la responsabilidad por el pago de la deuda tributaria, incluyendo la sanción pecuniaria correspondiente.

ARTÍCULO 168° (Sujetos responsables). La responsabilidad tributaria penal es personal y recae sobre los mismos sujetos alcanzados por la responsabilidad de la obligación tributaria y por las normas de solidaridad y subsidiariedad establecidas en el Título I (Normas Sustantivas y Materiales) del presente Código.

ARTÍCULO 169° (Tipificación y sanción de contravención de daño).

Comete contravención de daño el sujeto pasivo de una obligación tributaria que, por cualquier medio, por acción u omisión, efectúe un pago de menos del tributo o deje de pagarlo y tendrá una multa del cien por ciento (100%) de la deuda tributaria.

Se aplicará la misma sanción al sujeto pasivo que obtenga indebidamente exenciones o beneficios tributarios de los que igualmente resulte para el Fisco un pago de menos del tributo o una omisión de pago.

ARTÍCULO 170° (Casos de contravención de daño). Son casos de contravención de daño:

- 1) El no pago del tributo debido.
- 2) Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, disminuyendo el monto del tributo debido.
- 3) Ocultar productos de mercado interno o efectos gravados, de lo que resulte el no pago o la disminución en el pago del tributo debido.
- 4) Se adopten conductas, formas, modalidades o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y de ello resulte el no pago o la disminución en el pago del tributo debido.
- 5) No se ingresen en los plazos establecidos los importes retenidos por tributos.
- 6) Exista contradicción entre los asientos de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias, de lo cual resulte el no pago o la

disminución en el pago del tributo debido.

- 7) Se omita el aviso de hechos previstos en la ley como generadores de tributos o no se proporcione la documentación correspondiente, de lo cual resulte el no pago o la disminución en el pago del tributo debido.
- 8) La disminución en el pago del tributo, por cualquier tipo de conducta.

DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 171° (Clasificación). Son delitos tributarios:

1. Instigación Pública a no Pagar Tributos
2. Violación de Precintos y Otros Controles Tributarios
3. Alteración de Facturas, Notas Fiscales y Documentos Equivalentes

ARTÍCULO 172° (Penas). Los delitos tributarios serán sancionados con las siguientes penas, independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan:

- I. Pena Principal:
Privación de libertad.
- II. Penas Accesorias:
 1. Multa;
 2. Inhabilitación especial:
 - a) Inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años.
 - b) Pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas.

ARTÍCULO 173° (Instigación Pública a No Pagar Tributos). El que instigue públicamente a través de acciones de hecho, amenazas o maniobras a no pagar, rehusar, resistir o demorar el pago de tributos será sancionado con pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y multa de 10.000 UFV's (Diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda).

ARTÍCULO 174° (Violación de Precintos y Otros Controles Tributarios). El que para continuar su actividad o evitar controles sobre la misma, violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o de seguridad establecidos mediante norma previa por la Administración Tributaria respectiva, utilizados para el cumplimiento de clausuras o para la correcta liquidación, verificación, fiscalización, determinación o cobro del tributo, será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años y multa de 6.000 UFV's (seis mil Unidades de Fomento de la Vivienda).

En el caso de daño o destrucción de instrumentos de medición, el sujeto pasivo deberá además reponer los mismos o pagar el monto equivalente, costos de instalación y funcionamiento.

ARTÍCULO 175° (Alteración de Facturas, Notas Fiscales y Documentos Equivalentes). El que insertare o hiciere insertar en una factura, nota fiscal o documento equivalente verdadero, declaraciones falsas concernientes al hecho generador que el documento deba probar, será sancionado con privación de libertad de dos (2) a seis (6) años. La sanción será agravada en un tercio en caso de reincidencia.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO SANCIONATORIO

ARTÍCULO 176° (Competencia). Es competente para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias, la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria. Las sanciones se impondrán mediante resolución determinativa o resolución sancionatoria.

ARTÍCULO 177° (Sumario sancionatorio).

- 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 máxima autoridad de la Administración Tributaria, estableciendo para cada caso particular el cargo en el que debe constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto autor o responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias administrativas

preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones por un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto autor o responsable del ilícito, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito sus descargos y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. La instrucción del sumario sancionatorio podrá ser dispuesta por la autoridad inferior que la máxima autoridad de la Administración Tributaria designe por delegación mediante resolución administrativa expresa de alcance general para los contribuyentes y responsables.

- II. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo I, sin que se hayan aportado pruebas o, compulsadas las mismas, la Administración Tributaria deberá pronunciar resolución final del sumario en los veinte (20) días siguientes. Dicha resolución podrá ser recurrible en la forma y plazos dispuestos en el Título III del presente Código.
- III. En el caso de contravenciones puramente administrativas, cuando éstas sean establecidas mediante acta, la misma suplirá el auto inicial de sumario sancionatorio, debiendo indicarse en dicha acta el plazo para presentar descargos y, vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario.
- IV. En casos de denuncias, la Administración Tributaria podrá verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo o tercero responsable, utilizando el procedimiento establecido en el presente Artículo, reduciéndose los plazos a la mitad.

ARTÍCULO 178° (Denuncia de particulares). En materia de ilícitos tributarios, cualquier persona podrá interponer denuncia escrita y formal ante la Administración Tributaria respectiva, la cual tendrá carácter reservado. El denunciante será responsable si presenta una denuncia falsa o calumniosa, haciéndose pasible a las sanciones correspondientes. Se levantará la reserva cuando la denuncia sea falsa o calumniosa.”.

PROCEDIMIENTO PARA DELITOS TRIBUTARIOS

ARTÍCULO 182° (Normativa Aplicable). La tramitación de procesos penales por delitos tributarios se regirá por las normas establecidas en el Código de Procedimiento Penal, con las salvedades dispuestas en el presente Código.

ARTÍCULO 183° (Acción Penal por Delitos Tributarios). La acción penal tributaria es de orden público y será ejercida de oficio por el Ministerio Público, con

la participación que este Código reconoce a la Administración Tributaria acreedora de la deuda tributaria en calidad de víctima, que podrá constituirse en querellante. El ejercicio de la acción penal tributaria no se podrá suspender, interrumpir ni hacer cesar, salvo los casos previstos en el Código de Procedimiento Penal.

ARTÍCULO 184° (Jurisdicción Penal Tributaria). En cumplimiento de lo establecido en el Artículo 43° del Código de Procedimiento Penal, los Tribunales de Sentencia en Materia Tributaria estarán compuestos por dos jueces técnicos especializados en materia tributaria y tres jueces ciudadanos. Tanto los Tribunales de Sentencia en Materia Tributaria como los Jueces de Instrucción en materia penal tributaria tendrán competencia departamental y asiento judicial en las capitales de departamento.

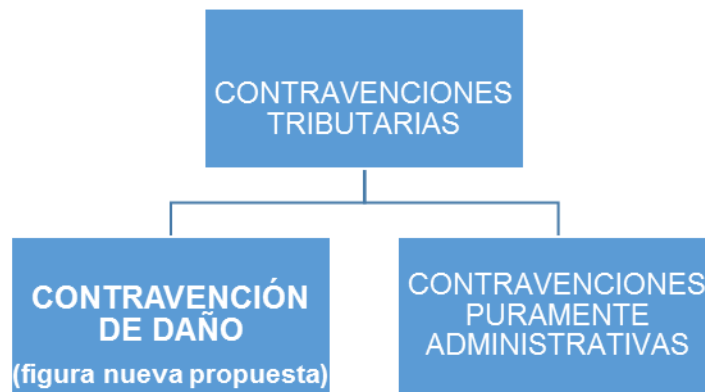
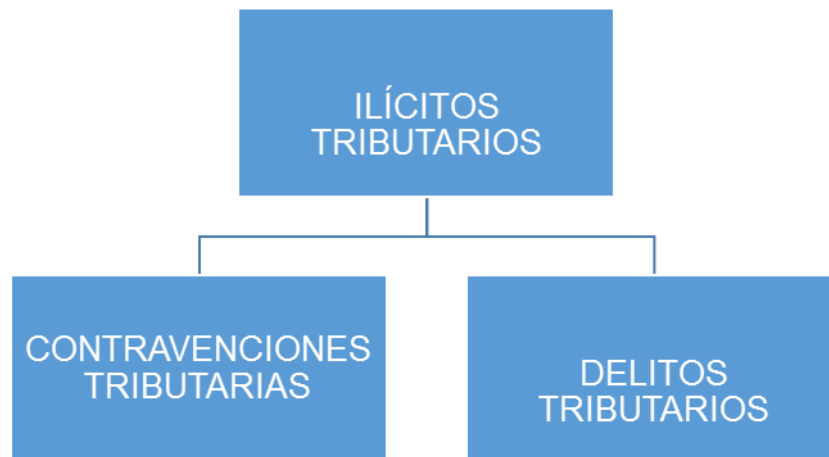
ARTÍCULO 185° (Dirección y Órgano Técnico de Investigación). El Ministerio Público dirigirá la investigación de los delitos tributarios y promoverá la acción penal tributaria ante los órganos jurisdiccionales, con el auxilio de equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria, de acuerdo con las atribuciones, funciones y responsabilidades establecidas en el presente Código, el Código de Procedimiento Penal y la Ley Orgánica del Ministerio Público. Los equipos multidisciplinarios de investigación de la Administración Tributaria son el órgano técnico de investigación de los ilícitos tributarios, actuarán directamente o bajo dirección del Ministerio Público. La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar la colaboración de la Policía Nacional y del Instituto de Investigaciones Forenses.

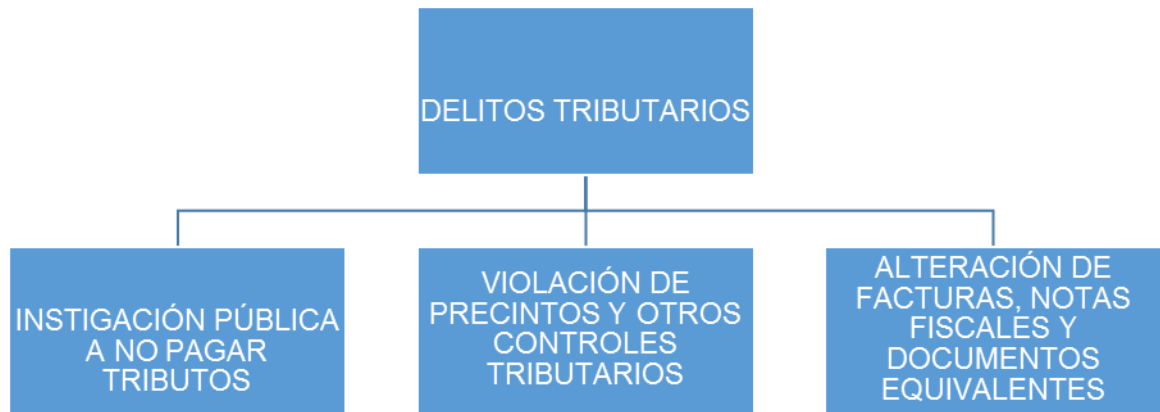
Remítase al Órgano Ejecutivo para fines constitucionales.

Es dada en la Sala de Sesiones de Asamblea Legislativa Plurinacional, a los días del mes de del año dos mil veinti

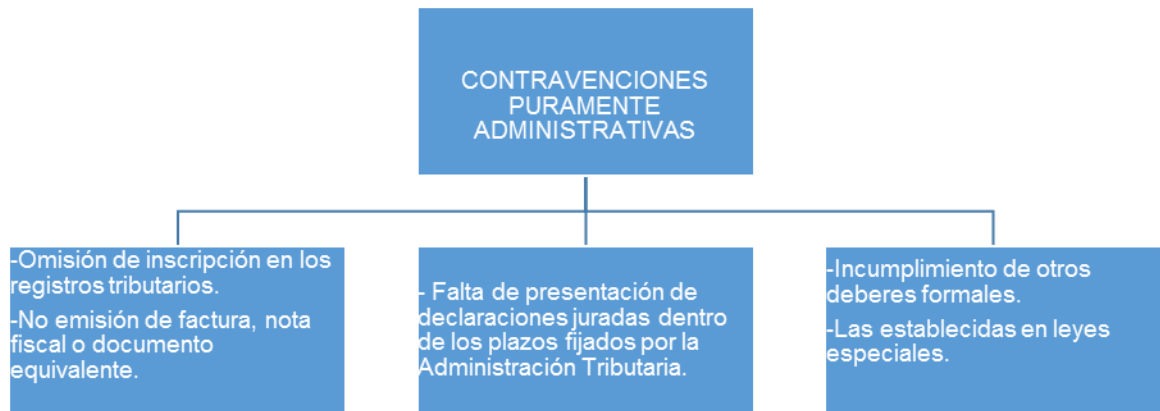
APÉNDICE

**CUADRO ESQUEMÁTICO QUE RESUME LA
PROPUESTA DE LA PRESENTE TESIS**





Estos 5 ilícitos tributarios vigentes tienen en común todos ellos que son incumplimientos de la “obligación tributaria” (mediante el NO pago o disminución de pago) causando como resultado daño económico al Estado. El contenido de ellos, de manera unificada, conforma la nueva figura propuesta por esta Tesis: la “**CONTRAVENCIÓN DE DAÑO**”.



La terminología de “Contravenciones puramente administrativas” se refiere a incumplimiento de deberes formales.