

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

DIRECCION DE POSTGRADO Y RELACIONES INTERNACIONALES



"PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PENAL MUNICIPAL REFERENTE A LA DEFRAUDACION Y LA EVASIÓN DE IMPUESTOS".

TESIS EN OPCION AL GRADO DE
MAGISTER EN DERECHO PENAL

Verónica Virginia Vera Bacarreza

LA PAZ – BOLIVIA
2002

Dedico este trabajo, a mis padres y hermanos
Por la grandeza incomparable de su
Apoyo y comprensión, a mis tres pequeños
Hermanos Verónica Estefanía, Samuel Alejandro
Y Esteban Marcelo, por ser la bendición
de mi existencia y el impulso de las metas trazadas.

V.V.B.

Agradezco a Dios por darme la vida
Y la oportunidad de ser mejor. Con especial
Afecto a mi tutor el Dr. C. Humberto Manuel
Palacios Barrera, por el interés y el apoyo
Brindado en éste tema. A mis amigos y
Compañeros de curso que en mis momentos
De flaqueza me dieron el impulso y el apoyo
De seguir adelante hasta llegar a la meta.

V.V.B.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

1. EL DERECHO TRIBUTARIO, DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL, DERECHO TRIBUTARIO PENAL, DELITOS Y CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS MUNICIPALES – CONCEPTUALIZACIÓN.....	1
1.1 Conceptos Generales.....	1
1.1.1 Derecho Tributario.....	1
1.1.2 Derecho Tributario Procesal.....	2
1.1.3 Delitos y Contravenciones Tributarias.....	4
1.1.4 Derecho Tributario Penal.....	5
1.2 Los delitos y contravenciones tributarias municipales en el Derecho penal – Análisis – consideración en cuanto a la realidad nacional.....	7
1.2.1 Delitos tributarios municipales en el Derecho penal.....	8
1.2.1.1 Defraudación fiscal genérica.....	8
1.2.2 Contravenciones tributarias municipales en el Derecho Penal.....	10
1.2.2.1 La evasión tributaria municipal.....	10
Análisis.....	12
1.3 Marco General de los sistemas impositivos en la legislación Nacional tributaria – Marco general de los impuestos.....	13
1.4 Principios procesales y penales aplicables en materia Tributaria en cuanto a las infracciones y a los delitos.....	14

CAPITULO II

2. EL DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL SOBRE EVASIÓN Y DEFRAUDACIÓN. EXPRESIONES EN OTROS SISTEMAS JURÍDICOS. REALIDAD ACTUAL Y PROYECCIONES INMEDIATAS EN BOLIVIA.....	17
2.1 Derecho Tributario Procesal sobre infracciones y delitos (evasión y defraudación).....	17
2.2 Legislación comparada.....	19
2.3 Realidad actual y proyecciones inmediatas en Bolivia.....	21

CAPITULO III

3. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO MUNICIPAL ACTUAL, FACTORES QUE INCIDEN EN LA VIOLACIÓN DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PENAL MUNICIPAL REFERENTE A LA DEFRAUDACIÓN Y EVASIÓN DE IMPUESTOS EN LAS POSTULACIONES DOCTRINARIAS. NECESIDAD DE CAMBIO EN EL SISTEMA DE PROCESAMIENTO. PROPUESTA Y BENEFICIOS.....	27
3.1 Procedimiento tributario municipal actual.....	27
3.1.1 Factores que inciden en la violación de las garantías del debido proceso en materia tributaria.....	30
a) Determinación Tributaria	30
Naturaleza jurídica.....	32
Forma.....	33
b) Relación jurídica tributaria municipal	37
Sujetos.....	40
c) Órganos jurisdiccionales en materia de tributación Municipal: Administrativos y judiciales	43

d)	Procedimientos tributarios en la Legislación y Justicia nacional.....	45
3.2	Procedimiento Penal Tributario Municipal referente a la Defraudación y Evasión de Impuestos en las postulaciones doctrinarias.....	51
3.3	Necesidad de cambio en el sistema de procesamiento De los delitos y contravenciones tributarias.....	53
3.4	Propuesta de implementación que permita el cambio del Sistema de procesamiento actual.....	55
3.4.1	Beneficios para el Municipio y para el contribuyente y/o responsable.....	57
II.	CONCLUSIONES.....	60
III.	RECOMENDACIONES.....	64
BIBLIOGRAFÍA		

“PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PENAL MUNICIPAL REFERENTE A LA DEFRAUDACIÓN Y LA EVASIÓN DE IMPUESTOS”

I. INTRODUCCIÓN:

El derecho tributario formal complementa al derecho tributario material o sustantivo, ya que se constituye por reglas jurídicas que son pertinentes para determinar si corresponde que el municipio jurisdiccionalmente perciba determinada suma de dinero por concepto del tributo de determinado sujeto pasivo, contribuyente o responsable, además de establecer la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido que será el que deba entrar al municipio, para lo cual el Estado boliviano otorga a los municipios mediante la Ley de Descentralización Administrativa y el Código Tributario poderes de verificación, fiscalización y procesamiento.

Ese derecho de las determinaciones tributarias, da lugar a las relaciones en mayor o menor medida de los poderes que tiene el municipio con la propia determinación, que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por ley, y su finalidad es declarativa y formal, pues suministra reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido. Es decir, el derecho tributario formal se halla conformado por normas dinamizantes y actuantes, en cambio el derecho tributario material tiene normas dinamizables y actuables.

Por ello, que cuando las normas son desacertadas a una realidad en cuanto al derecho tributario formal y material, éstas deben ser modificadas y dirigidas a simplificar el sistema tributario, garantizar y resguardar los derechos y garantías procesales de las partes en conflicto, permitir rescatar la confianza de los responsables, y evitar dificultar el comportamiento de este y de los funcionarios encargados de aplicar la norma.

En tal sentido el presente trabajo tiene por objeto justamente argumentar las bases jurídicas para la instrumentación de un procedimiento penal especial independiente del Administrativo y del penal ordinario, que se caracterice por los principios de legalidad, oportunidad, equidad, especificidad, igualdad, contradicción, universalidad y recurribilidad. Así como, demostrar que el estado actual del procedimiento y sistema de sanciones no garantiza la especialización y uniformidad en la emisión de fallos y pone en peligro una decisión justa debido a las actuaciones jurisdiccionales independientes que existen en la actualidad: por un lado la administrativa y contencioso tributaria y por otro la penal ordinaria.

Vemos, que la tradición del Derecho Tributario en nuestro país, ha originado que en el sistema normativo, según el Código Tributario de 1992, la defraudación y la evasión de impuestos entren en la categoría de delitos y contravenciones de orden tributario según los Arts. 69 y 70 de la citada disposición.

El procedimiento relativo a su juzgamiento, al amparo del Art. 133 del citado cuerpo legal, se conforma y nace una vez que se han efectuado los procedimientos de fiscalización, verificación e investigación siendo la propia

administración la que previas las formalidades que la norma exige, procesa en una misma instancia (Departamento o Unidad de Fiscalización), la determinación del monto supuestamente omitido mediante Resolución, pudiendo ser ésta sobre base cierta o presunta, dependiendo de los cargos o descargos documentales que existan a favor o en contra del sujeto pasivo, contribuyente o responsable. Lo que da lugar al nacimiento de la impugnación como una institución de apelación contra dicho fallo, otorgando dos vías de impugnación. Una es la vía del Recurso de Revocatoria, que se interpone ante la misma autoridad que emitió el primer fallo y la otra vía la de la demanda contencioso tributaria ante autoridad jurisdiccional que viene a constituirse por los juzgados

Tales vías de impugnación representan en la actualidad medios flagrantes en la violación de los principios y garantías procesales en nuestro país. Si nos referimos a la vía del Recurso de Revocatoria, podremos evidenciar que una de las partes en controversia (Sujeto activo), hace las funciones de parte y también de juez en su propia causa, estando el Sujeto pasivo en riesgo generalmente de verse afectado por los fallos arbitrarios y parciales que son emitidos por este, violentando de ésta manera el principio del debido proceso.

La otra vía impugnatoria como es la contencioso tributaria, genera falencias en la aplicación tanto de la norma tributaria sustantiva como adjetiva, pues lamentablemente no se encuentra en el campo de la especialización debido a la competencia que tiene sobre otro género de causas como ser los administrativos y coactivo fiscales, lo que da lugar a la confusión e inadecuada aplicación de normas jurídicas y técnicas.

Finalmente al conformarse el riesgo permanente de verse violado el principio "*non bis idem*", en consideración a que los ilícitos tributarios de la defraudación y de la evasión, el primero como delito y el segundo como contravención, también se hallan tipificados como delitos penales comunes en un solo tipo penal como dado en el Art. 231 del Código Penal, se ha hecho importante en el presente trabajo de tesis tomar en cuenta su incidencia para conformar definitivamente la necesidad de eliminar éste tipo del campo penal ordinario y configurarlo únicamente como ilícitos de carácter tributario únicamente, permitiendo su tratamiento dentro de un Código tributario penal, cuyo tratamiento y procesamiento se debe configurar dentro del Procedimiento Tributario Penal que se plantea al presente.

CAPITULO I

1. EL DERECHO TRIBUTARIO, DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL, DERECHO TRIBUTARIO PENAL, DELITOS Y CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS MUNICIPALES, CONCEPTUALIZACIÓN.

1.1 Conceptos Generales

1.1.1 Derecho Tributario:

El Derecho Tributario para Ramón Valdéz Costa, no es otra cosa que *"El conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago"*¹.

El Dr. Guillermo Cabanellas, dice: *" El Derecho Tributario es una de las ramas del Derecho Financiero, que regula las relaciones entre el Erario Público y el contribuyente; a través de los impuestos de toda índole, tanto a las personas como a los bienes, las exenciones especiales, prescribe la forma de cancelar el tributo, vencimientos y otros recargos por incumplimiento de deberes formales o falsedad de las declaraciones juradas multas, concede formas y plazos de pago"*.²

Otro concepto establece: *" El Derecho tributario como rama del Derecho financiero, se propone el estudio del aspecto jurídico de la tributación en sus*

¹ VALDEZ COSTA, Ramón. *"Instituciones de Derecho Tributario"*, DEPALMA, Bs. As., 1992. p. i

² CABANELLAS, Guillermo. *"Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual"*

*diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones entre éste y los particulares, y en su repercusión sobre los últimos"*³

De los conceptos vertidos y sobre terminología diferente que en esencia no incide en su uso, podemos establecer que el Derecho Tributario estudia aquella relación entre el Erario Público y el contribuyente, refiere a los derechos del Estado y a las obligaciones de los contribuyentes, a la aplicación de normas sustantivas como adjetivas, sobre los ingresos económicos que el Estado percibe para el cumplimiento de sus fines.

1.1.2 Derecho Tributario Procesal:

Para Catalina García Vizcaíno, en su libro "El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores", conceptualiza al Derecho Tributario Procesal, como: *"El conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho Tributario (de fondo); su estudio abarcan la organización, composición, competencia y funcionamiento interno de los órganos que ejercen tal actividad, así como el régimen jurídico y actuación de los sujetos procesales"*.

Empero, en su obra "Derecho Tributario", aclara más el concepto de Derecho Tributario Procesal, señalando: *" El proceso a grandes rasgos, es el conjunto de actos jurídicos concatenados entre sí, regulados en abstracto por la ley procesal, que tienen por finalidad la averiguación de los hechos que son traídos a*

³ Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo VII. p. 171

*conocimiento del juzgador, para fijar los efectos que les correspondan por medio del dictado de la sentencia por la cual se resuelve el litigio, se pone en práctica una medida de tipo ejecutivo, son definidos los alcances de una realidad jurídica, o se condena o absuelve a un imputado. Es decir, mediante la sentencia se aplica concretamente la ley sustantiva"*⁴

En la cita realizada por el autor Jesús Durán Ribera, dentro de su obra "Derecho Tributario", se refiere al concepto de Derecho Procesal Tributario que ofrece el autor Ramón Valdéz Costa, quien señala: *"Es el conjunto de normas que regulan las controversias que se plantean entre los dos sujetos de la relación jurídica tributaria: Fisco y contribuyente"*.

Por lo que entendemos que el Derecho Tributario Procesal no es otro que el conjunto normativo que establece la jurisdicción y competencia bajo la cual se ampara el aspecto tributario o impositivo de las obligaciones ente el Estado y los contribuyentes o responsables, respecto al tratamiento de un procedimiento que permite averiguar y comprobar la veracidad de los hechos garantizando el principio del debido proceso entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, poniendo fine con la emisión de la sentencia o acto administrativo o jurisdiccional, con la que se cumple definitivamente la aplicación de la ley sustantiva.

⁴ GARCIA VIZCAÍNO. Catalina: *"Derecho Tributario"*. Tomo II. Parte General. DEPALMA. F. As., 1997, p. 61

1.1.3 Delitos y Contravenciones Tributarias:

El Código Tributario Boliviano de 28 de mayo de 1992, define a los Delitos y Contravenciones Tributarias dentro de sus Arts. 68, 69 y 70, y dice: *"Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustantivas y formales, constituye delito o contravención punible en la medida y con los alcances establecidos en éste Código y en leyes especiales"...* *Son delitos tributarios: La defraudación, el contrabando y la instigación pública a no pagar tributos"...* *Son contravenciones tributarias la evasión, la mora, el Incumplimiento de Deberes Formales y el Incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la Administración Tributaria"*

Ahora bien, los delitos tributarios implican un resultado, pues desde el punto de vista integral, puede decirse que es un resultado de desvalor creado y reconocido como tal, pues refiere al daño objetivo en los intereses patrimoniales del Estado o de la Hacienda Pública, es la desobediencia que significa la contradicción entre lo hecho y lo vedado por la norma jurídica tributaria, que respalda el precepto a que se adecua aquel hecho. Es decir, el resultado debe ser planeado y querido.

La materia de las contravenciones ha adquirido una enorme importancia, que se traduce en la gran cantidad de disposiciones de todo orden, nacionales o locales, municipales y policiales que la constituyen, conformándose así en una joven pero vigorosa rama del Derecho penal. Sin embargo, las transgresiones en forma de acciones u omisiones que violan preceptos del Derecho tributario, constituyen las contravenciones tributarias.

Por su parte Carrara, señala que *"contravención deriva de contra y venia, que significa venir contra la ley, es decir, consiste en la mera contradicción del hecho con la ley, independientemente de cualquier intención dolosa y aún de la conciencia de violar"*⁵.

En términos generales y como extracto de las posiciones doctrinarias podemos decir que los delitos son de mayor gravedad porque siempre son dolosos. Mientras que las contravenciones, suponen siempre que son culposas o cometidas por negligencia o inobservancia.

En síntesis, en el Derecho Tributario, se aplican perfectamente los elementos propios del Derecho Penal de carácter subjetivo que son el dolo y la culpa, los que hacen la diferencia entre lo que es un delito o una contravención tributaria.

1.1.4 Derecho Tributario Penal:

Se ha hecho algo complicado determinar en forma exacta el concepto de lo que significa Derecho Tributario Penal en su sentido abstracto, sin embargo, la doctrina considera que: *"la rama del Derecho Tributario, comprende un conjunto de normas jurídicas referentes a las tipificaciones de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones"*.⁶

⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: "Consecuencias de la diferenciación entre infracciones y delitos tributarios -- Derecho Tributario", tomo VII, pp. 177/88
⁶ ob. cit. p. 239

Dino Jarach, en su obra "Curso de Derecho Tributario" (página 267), considera que: *"El Derecho Tributario Penal, no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica particular en materia tributaria. El Derecho Tributario Penal nace con el derecho tributario mismo y por razones de evolución histórico-social no se ha separado del derecho tributario para incorporarse en el derecho penal común. En esencia, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"*. En una obra posterior titulada "Finanzas Públicas", Jarach denomina a la rama del derecho que nos ocupa, como Derecho Tributario Penal.

Catalina García Vizcaino, al concepto y pensamiento vertido por Dino Jarach, citado en el párrafo anterior, agrega que: *"El Derecho Tributario Penal - excluyendo el ámbito relativo a los delitos propiamente dichos- constituye un derecho penal particular, con ciertas características que lo distinguen netamente del derecho penal común"*.⁷

El autor nacional Jesús Duran Ribera, se refiere al Derecho Penal Tributario como: *"aquel que está constituido por las normas tributarias, y puede ejercerlo la autoridad administrativa, que son los que pueden aplicar sanciones de multas, clausuras, cobrar intereses por tributos no pagados en su debida oportunidad, y estas medidas son con el fin de que el contribuyente o el obligado pague oportunamente sus obligaciones con el fisco. Solo el juez penal puede aplicar penas privativas de libertas a los que cometan delitos tributarios"*⁸

⁷ GARCÍA VISCAINO, Catalina: *"infracciones aduaneras"*, Ed. DRISKILL, Bs. As., 1986, p. 412

⁸ DURAN, Jesús "Derecho Tributario". Ed. Universitaria, Sta. Cruz de la Sierra- Bolivia, 1997, p. 15

Ahora bien, cuando hablamos de un Derecho Tributario Penal, que es el denominativo con el que estoy de acuerdo, fundamos las bases respecto de aquel postulado que expresa que el Derecho Tributario penal no es parte del Derecho penal común sino parte propia del Derecho Tributario, y no como algunos autores afirman que este forma parte del derecho penal por ello lo denominan derecho penal tributario, tendencia que es manejada por el autor nacional Jesús Durán Ribera y opuesta a las tendencias modernas dadas por Catalina García Vizcaíno y Dino Jarach, que mucha razón otorgan a éste postulado, pues el Derecho Tributario Penal, es un derecho que al comprender el conjunto de normas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de sus sanciones, propias de las violaciones normativas de carácter netamente impositivo o tributario, como área especial del manejo de un Estado mediante su poder ejecutivo, escapa del área común de tratamiento, por tanto no puede ser tratado como un delito de orden penal común, sino como uno de orden tributario penal especial.

1.2 Los Delitos y contravenciones Tributarias Municipales en el Derecho Penal - Análisis - consideración en cuanto a la realidad nacional.

Cabe abrir campo al aspecto que establece la doctrina al señalar que existen dos tipos de ilícitos: *Los ilícitos formales* y *los ilícitos materiales*. En cuanto a los ilícitos formales debemos recordar que son aquellos que se consuman con la simple

acción (comisiva u omisiva) del sujeto, denominándolos entonces como contravenciones, en tanto que los ilícitos materiales, se consuman indispensablemente con un resultado posterior para que se los considere configurados, llamándolos delitos.

1.2.1 Delitos Tributarios municipales en el Derecho penal.

1.2.1.1 Defraudación fiscal genérica:

Cometería éste delito *"quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al municipio con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad"*.

Entonces tenemos que la acción típica consiste en perjudicar al municipio con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.

De lo que deducimos que la norma contiene dos hipótesis: **a) Las declaraciones engañosas**, que abarcan a cualquier declaración jurada; **b) La ocultación maliciosa**.

Si analizamos mucho más a fondo vemos que el engaño y la malicia están incluidos dentro del elemento subjetivo **"dolo específico"**, que no es otra cosa

que la intención deliberada de obtener un beneficio patrimonial indebido, sustrayéndose total o parcialmente del pago de una determinada deuda tributaria.

Las maniobras dolosas tienen que ser las adecuadas y tener la aptitud de lograr el resultado deseado que sería el perjuicio fiscal y el beneficio patrimonial indebido a favor de quien lo comete.

Cuando hablamos del **engaño**, también necesariamente debemos hablar de la aptitud y relevancia suficiente que debe tener para inducir en error a una persona diligente.

Ahora bien, al especificar el elemento subjetivo en éste tema, "**el dolo**" puede ser presumido en materia infraccional, a diferencia de la delictual, ya que en éste

último caso debe ser probado por el municipio, esto porque las presunciones posibilitan el tener como cierto que se obró con fraude, es decir, su configuración presume la intención dolosa y las maniobras idóneas para lograrlo.

El autor Villegas, explica que el fraude hace referencia al ardid, que no es otra cosa que los despliegues de artificios disimuladores de la realidad, y al engaño, como la manifestación por palabras o actos, expresa o implícitamente de que es verdadero lo que en realidad es falso. Sigue agregando a su consideración y dice: La maniobra constituye una maquinación tendiente a producir el error en la autoridad, por ejemplo: valuaciones en defecto, etc.; el ardid o engaño debe producir el error del municipio necesariamente, y el error debe producir la falsa

aparición de correcto cumplimiento. -Continúa su exposición manifestando: Si un error excusable elimina el dolo requerido, esta infracción no puede ser objeto de punición.

Al respecto es importante entonces también mencionar al gran estudioso y doctrinario Jarach, que dice: *"Aunque la ley nada diga al respecto, el error de hecho o de derecho acerca de las normas tributarias aplicables en los casos concretos, no solamente excluyen la punibilidad de la simple omisión, sino a fortiori la defraudación fiscal, ya que la existencia del error es suficiente para eliminar la intención de defraudar"*.⁹

Por lo que deducimos que ese error tiene que ser de inculpa, decisivo y esencial, y debe demostrarlo el imputado en éste caso.

1.2.2. Contravenciones Tributarios municipales en el Derecho penal.

1.2.2.1 La evasión tributaria municipal:

Para empezar a analizar ésta figura, veremos lo que significa evasión, y decimos que la palabra **"evasión"**, proviene del latín *"evadere"*, que significa "sustraerse", "irse" o "marcharse" de algo donde se está incluido. A semejanza del derecho penal común, en que la evasión, es la fuga de quien está privado de su libertad.

⁹ JARACH, Dino: *"Finanzas públicas..."*, ob. cit., p. 425

En derecho Tributario, "evadir, es sustraerse del pago de un tributo que legalmente se adeuda", y hay evasión ante toda eliminación de pago o por el contrario una disminución de un monto tributario a favor del municipio mediante conductas omisivas - esto como alguna de las consideraciones doctrinarias-. Empero, y analizada a profundidad ésta figura, la consideración anterior restringe a la evasión como la conducta por la cual no se habría pagado el tributo debido, y no incluye para nada el comportamiento culposo omisivo, que es el que justamente a criterio propio se adecua en forma exacta a lo que es una evasión, de ahí que se considera una contravención y no un delito, pues de lo contrario estaríamos hablando de un tipo penal tributario de similares características que el delito de defraudación.

Para que se configure este tipo de contravención, deben quedar incumplidas dos tipos de obligaciones: **a) La de hacer**, omitir la declaración jurada; y **b) la de dar**, ingresar el importe debido.

En este caso la presunción de culpa por la omisión puede ser enervada por el imputado, demostrando su diligencia.

Por otro lado cabe considerar que si el ingreso es efectuado en forma tardía antes de la iniciación del procedimiento de determinación de oficio, no se aplicaría la sanción por evasión, pues simplemente se trataría de una mora que es resarcible con intereses. Esto explica que, la infracción debe considerársela cometida en el momento en que el municipio se ve obligado a iniciar el procedimiento de determinación de oficio mediante la Vista de Cargo.

Análisis.-

En conclusión observamos que la diferencia esencial entre éstas dos figuras que se encasillan dentro de lo que se conoce doctrinariamente como ilícitos tributarios, se refiere al elemento subjetivo, propiamente al dolo o la culpa, y ,en cuanto a la omisión y a la acción respecto de cada uno de ellos.

Si empezamos por examinar estos tipos, vemos que al ser el bien jurídico protegido la actividad financiera municipal y específicamente la seguridad social en materia de las obligaciones o fines que debe cumplir el municipio respecto a la sociedad, **el delito** es de daño cuando se modifica materialmente el mundo exterior, que implica necesariamente una efectiva lesión al bien jurídico tutelado, refiriéndonos entonces, a una defraudación consumada por la cual no fueron ingresados los importes debidos al municipio. En otro contexto **el delito** es de peligro cuando no hay vulneración efectiva contra el bien jurídico protegido, pero ha corrido riesgo de verse lesionado.

Sin embargo, también es importante destacar que los delitos formales, se consuman con la simple acción u omisión. Y los delitos materiales siempre responden al resultado posterior para que se los considere configurados como es el caso de la defraudación.

1.3 Marco General de los Sistemas Impositivos en la Legislación Nacional Tributaria - Marco General de los Impuestos.

La legislación nacional en materia tributaria ha sufrido cambios trascendentes dentro de los cuales se debe considerar la vigencia de dos Sistemas de Administración Tributaria: *Un sistema Nacional*, que es utilizado para el manejo administrativo de los recursos tributarios nacionales a cargo del Servicio Nacional de Impuestos Internos; y *otro Municipal* que cobra vigencia a partir de la creación de la Ley de Participación Popular (Ley 1551 de 30 de junio de 1994), en la que los municipios adquieren la característica de Gobiernos Municipales con autonomía de gestión, en base a los cuales estos nuevos Gobiernos van a requerir la generación de recursos propios, de los que forman parte los ingresos tributarios.

Partiendo entonces de la Ley de Participación Popular, las rentas del Estado han sido constituidas en Nacionales, Departamentales y Municipales, reconocidos expresamente por el Art. 146 de la Constitución Política del Estado. Empero, el tema que corresponde analizar y estudiar al presente refiere a los delitos y contravenciones de carácter municipal que tienen su origen en lo que se conoce como captación o recaudación de tributos, que a su vez se hallan conformados también en primera instancia por los impuestos, que son al presente y luego de la modificación de normas: El Impuesto anual a la Propiedad de Bienes Inmuebles, el Impuesto anual a la Propiedad de Vehículos Automotores de cualquier clase o categoría, el Impuesto Municipal a las Transacciones que grava las transferencias eventuales de inmuebles y vehículos automotores y el Impuesto a los Consumos Específicos sobre la Chicha de Maíz. Sin embargo, se debe también aclarar que

por disposición de la Constitución Política del Estado, se clasifican los tributos municipales en Tasas y Patentes. El Código Tributario en su Art. 14 clasifica a los Tributos en Impuestos, Tasas y patentes que en concordancia con el Art. 101 de la Ley de Municipalidades de 28/10/99 se tiene como ingresos tributarios a los Impuestos, Tasas y Patentes.

1.4 Principios procesales y penales aplicables en materia tributaria en cuanto a las infracciones y a los delitos.

Consideramos, que tanto para el derecho tributario delictual como en el caso del derecho tributario infraccional, son de aplicación los siguientes principios:

- a) **"Nulla poena sine iudicio"**, se considera como un principio de requisito sine qua non entre la infracción y la sanción, pues se constituyen como el único medio para descubrir la verdad y para que la ley sustantiva pueda actuar debidamente. En un otro significado, considera la doctrina como la expresión que alude a la necesidad de la "sentencia previa" o "pronunciamiento jurisdiccional previo".

- b) ***Estado de inocencia***, que como conocemos refiere a que el imputado goza del estado de inocencia hasta que no se declare jurisdiccionalmente su culpabilidad, es decir requiere de un previo y concreto pronunciamiento jurisdiccional condenatorio firme.

- c) **Juez natural**, principio que se aplica en forma directa a materia tributaria penal, ya que implica el derecho de las personas a ser juzgadas dentro de la jurisdicción que con antelación al hecho fijó la ley.
- d) **Inviolabilidad de la defensa**, comprende la posibilidad brindada a toda persona de ser oída y de probar los extremos en que basa su derecho, o que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, por ello es prohibido tomar juramento al imputado.
- e) **Prohibición de la "reformatio in pejus"**, En cuestión de infracciones tributarias (impositivas) este principio adquiere un matiz especial, teniendo en cuenta que al representante fiscal no le es posible salirse de los límites trazados por la resolución emanada de la administración recaudadora, es decir no puede pedir la agravación de la pena allí impuesta y por consiguiente los órganos superiores, o tribunales no pueden agravar la sanción aplicada en la referida resolución.
- f) **Descubrimiento de la verdad real**, cuando sabemos que la finalidad inmediata de todo proceso de índole penal es el descubrimiento de la verdad material o real, por lo cual el juzgador tiene amplios poderes en materia probatoria a fin de reprimir al verdadero culpable y evitar la condena del inocente. Por lo tanto decimos, que en materia tributaria penal, son mayores las atribuciones del juzgador que de los que pueda gozar en derecho tributario sustantivo.

- g) **"lura novit curia"**, principio que respalda que el juzgador debe conocer todo el derecho no solo para encuadrar en él, como conclusión del silogismo que entraña la sentencia o acto administrativo y la realidad comprobada, sino también para dirigir el procedimiento de modo eficiente según las normas que lo rigen. Ya que es importante que una deficiente defensa o una interposición de recursos inadecuada, no pueda en general perjudicar al imputado, pues se les debe imprimir a las causas los trámites que correspondan o remitirlas a los organismos competentes.
- h) **"Non bis idem"**. En materia tributaria municipal es importante su aplicación, dados los antecedentes de error y contradicción que existe entre la norma tributaria en particular y el código penal nacional.
- i) **"Nullum crimen, nulla poena sine previa lege peónale"**. Ningún hecho puede ser considerado infracción tributaria o cualquier otro ilícito si con anterioridad a su comisión no se halla descrito en una ley. . Más si consideramos que lo no prohibido es zona de libertad, pues la norma procesal establece por su parte que la única forma legítima para que el Estado ejerza su potestad represiva, es instituyendo órganos represivos que deben intervenir y reglando los actos que ellos tienen que ejecutar y las formas que deben observar.
- j) **Irretroactividad de la ley penal**, que complementa al anterior principio, pues garantiza la inaplicabilidad de la ley ex post facto (posterior), teniendo como excepción la aplicación de la ley más benigna.

- k) **"In dubio pro reo"**, que refiere a que en caso de duda habrá que atenerse a lo que sea más favorable al imputado.

CAPITULO II

2. EL DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL SOBRE EVASIÓN Y DEFRAUDACIÓN. EXPRESIONES EN OTROS SISTEMAS JURÍDICOS. REALIDAD ACTUAL Y PROYECCIONES INMEDIATAS EN BOLIVIA.

2.1 Derecho Tributario Procesal sobre infracciones y delitos (evasión y defraudación)

El Derecho Tributario Procesal comprende un sector del derecho caracterizado por incluir principios de derecho procesal civil, en lo que respecta a los procedimientos en que sean ventilados aspectos de las obligaciones tributarias y del derecho tributario material o sustantivo en general, también incluye principios del derecho procesal penal en materia sancionatoria, de derecho procesal administrativo como aplicación supletoria en ciertos casos. Pero principalmente presenta *caracteres propios* que se ponen de manifiesto por las regulaciones contenidas en *ordenamientos específicos*, como son en el ámbito nacional (código aduanero, código tributario y sus normas reglamentarias).

Tal especificidad regulatoria, debida a la singularidad de la materia, confiere caracteres propios al proceso que consideramos, razón por la que se discrepa con

las ponencias de algunos autores que encuadran este campo procesal dentro del campo procesal general.

Esta postura se sustenta en lo que Héctor Villegas sostiene en su obra: "Curso de finanzas", *"que la rama del derecho que nos ocupa adquiere características peculiares en mérito al carácter jurídico - tributario de los asuntos sustanciales o formales discutidos en el proceso"*.¹⁰

Asimismo, Dino Jarach ¹¹ se refiere al derecho tributario procesal como *"un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales situaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes del fisco, aun más allá de las alegaciones y probanzas de las partes"*. Afirma también, que el proceso tributario *"tiene como atribución juzgar las conductas de la administración hacia los administrador y viceversa y las sanciones penales que pretende aplicar el Estado a los infractores de los preceptos tributarios"* ¹²

De nuestra parte, además podemos señalar que evidentemente no se niega la supletoriedad de las normas procesales, ni la aplicación de las instituciones procesales, no solo civiles, sino también penales y administrativas, pero se debe destacar que hay que aplicar específicamente las disposiciones tributario - procesales concretas que rigen el caso, y en supuesto de lagunas, la integración

¹⁰ VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 6ª Edición, Ed. MACH, Bs.As., 1997

¹¹ JARACH, Dino "Curso de Derecho Tributario", ob. cit., p.355)

¹² JARACH, Dino "Finanzas Públicas.", ob. cit. p. 451)

analógica corresponde respecto de normas que se adecuan a la naturaleza del proceso tributario.

2.2 Legislación Comparada:

País	Sistema Procesal	Tendencia	Órganos Jurisdiccionales	Normativa
Argentina	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La administración, ejecuta la política tributaria y aduanera de la Nación, ➤ Aplica, percibe y fiscaliza los tributos y accesorios dispuestos. ➤ Ejerce las facultades de juez administrativo. ➤ Ejerce todas las funciones, poderes y facultades que las leyes, reglamentos, resoluciones general y otras disposiciones le encomiende, a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver o reintegrar los impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional y los recursos de la seguridad social a cargo del organismo. ➤ Instruye los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones impositivas o de los recursos de la seguridad social. 	Autonómica, por haberse conformado un nuevo régimen penal y procesal tributario, independiente de la competencia penal ordinaria o administrativa pura.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. ➤ Administración Federal de Ingresos, como organismo autárquico en el orden administrativo. ➤ Superintendencia del ramo. ➤ Dirección General Impositiva. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Leyes 23.771 y 24.587 (Ley penal tributaria y previsional) de 22/11/95 ➤ Ley 24.674, 27/09/96 ➤ Decreto 618/97 del 10/07/97
Uruguay	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El órgano administrativo, encargado de la investigación en caso de 	Dualista, pues admite que los	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Dirección General 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ley No. 14.306

	<p>presunciones sobre la comisión de un delito.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Estimación de la deuda tributaria. ➤ Resolución de procesos tributarios ➤ Interposición de denuncias. ➤ El órgano jurisdiccional en materia penal, atiende la sanción de los delitos tributarios. 	<p>delitos tributarios son sancionados y reprimidos con sanciones del Código Penal. Y la Administración sanciona el ilícito que afecta a la actividad financiera.</p>	<p>Impositiva.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Juez Penal ➤ Órganos de alzada o impugnación 	<p>de 19/11/74 (Código Tributario)</p>
Perú	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El órgano administrativo, encargado de la investigación en caso de presunciones sobre la comisión de un delito. ➤ Estimación de la deuda tributaria. ➤ Interposición de denuncias. ➤ El órgano jurisdiccional en materia penal, atiende la sanción de los delitos tributarios. 	Dualista.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Órgano Administrativo del Tributo. ➤ Juez Penal ➤ Sala Penal 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Decreto Legislativo No. 813 (Ley Penal de Tributación) 19/04/96 ➤ Ley 16557 ➤ Ley 27038 de 31/12/98
Bolivia	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El órgano administrativo, encargado de la investigación, estimación de deudas tributarias, atención de los recursos de impugnación (Revocatoria 	De especificidad y unidad, pues habla de las sanciones	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Gobierno Municipal (Director de Recaudación 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ley 1340 de 29/05/092

	recursos de impugnación (Revocatoria y jerárquico) ➤ El órgano contencioso tributario, encargado de procesar las causas como efecto de impugnación como vía excluyente de la administrativa.	sanciones fiscales de tipo administrativas únicamente y no penales pese a existir la comisión de delitos.	Recaudaciones y Alcalde Municipal) ➤ Juez ordinario en lo Administrativo, coactivo fiscal y tributario.
--	--	---	--

2.3 Realidad actual y proyecciones inmediatas en Bolivia

Cuando se destacó la necesidad social de reformar nuestro sistema de procesamiento tributario mediante la emisión de un nuevo Código Tributario, nace en primera instancia aquella proyección de un Código que supuestamente perfeccionaría los medios de impugnación tributaria mediante un Tribunal Administrativo Tributario conocido como el T.A.T. impidiendo con ello que el contribuyente recurra a interminables juicios para no pagar sus omisiones tributarias. Es decir, sin perjudicar los derechos de los contribuyentes, este anteproyecto de Código Tributario, establece un sistema de impugnación únicamente de los actos del Servicio Nacional de Impuestos Internos (SI) y no así de los actos ejercidos por los Gobiernos Municipales, que en todo caso también debiera ser considerado por tratarse de un régimen tributario general en cuanto a derechos y obligaciones. Sin embargo, se justifica que este anteproyecto posibilitaría al Estado para procesar sus cobros oportunamente sobre los impuestos omitidos.

Establece también la importancia de alejar los tradicionales medios de impugnación basados en el Código Tributario modelo para Latinoamérica pues como se desarrolla dentro de los factores que inciden en la violación de las garantías del debido proceso en materia tributaria, estos medios de impugnación en cuanto al recurso de revocatoria, hace que sea el propio Sujeto Activo quien dirima y resuelva por segunda vez o en segunda instancia el conflicto de intereses entre éste y el contribuyente o responsable, constituyéndose con ello en Juez y parte, hasta llegar a un recurso jerárquico que de igual manera no se aleja de la esfera administrativa bajo tuición del propio titular del bien jurídico tutelado supuestamente violentado para que por tercera vez se siga dentro del procesamiento parcial y activo como Juez y parte.

Sin embargo, esta propuesta consigna que el T.A.T., formaría parte de la estructura del Ministerio de Hacienda, que es parte del poder ejecutivo, tal como lo son los gobiernos municipales gracias a la descentralización administrativa que ha sido regulada por el propio poder ejecutivo. Con lo que no se demuestra en absoluto un total proceso imparcial en materia de impugnaciones, ya que se sigue configurando la figura de juez y parte al ser cualquiera de las opciones parte de un solo poder del Estado como lo es el Poder Ejecutivo. Por tanto, se abriría igualmente la posibilidad de violentar el principio del juez natural o imparcial, como lo podría ser un juez dependiente de otro poder estatal.

Finalmente, dicho proyecto fracasó por oposición de los empresarios privados de Bolivia, para llegar a proponer un otro proyecto de Ley de Código Tributario (Proyecto de Ley N° 070/00-01, proyecto aprobado en fecha 23 de abril de 2001

por el H. Senado Nacional y que supuestamente podría entrar en vigencia al primer día del mes siguiente de su publicación. Este proyecto de ley suponemos se rige bajo la tendencia dualista, que distingue precisamente a los delitos tributarios, que son reprimidos y sancionados con sanciones y mediante procedimientos del Código Penal y Código de Procedimiento Penal, y por otro lado distingue a las infracciones administrativas que son sancionadas con penas pecuniarias, recargos adicionales, etc. . Digo suponer sobre su tendencia, pues se aprecia una gran mezcla de postulados, y procedimiento mucho más enredados y aberrantes en la forma de su pretendida aplicación.

Es así que empezaré analizando lo correspondiente a los casos de impugnación, contra actos de la Administración tributaria, que en el proyecto que referimos se configuran los siguientes Recursos Administrativos impugnatorios: Recurso de alzada, y contra el acto que resuelva éste el Recurso Jerárquico. Siendo el órgano ante el que se interponga cualquiera de éstos dos Recursos la Superintendencia Fiscal, que sería creada por mandato legal. Ambos recursos tienen efecto suspensivo, el recurso de alzada respecto al acto administrativo impugnado y el recurso jerárquico respecto de la resolución que resuelve el Recurso de alzada. Ahora bien, la diferencia esta en los nombres denominativos de cada recurso, también en cuanto a la autoridad ante quien se los interponga con respecto a la norma vigente Ley 1340. Pero además, que ya no se advierte el *carácter excluyente* de la competencia administrativa y la competencia contencioso administrativa ante la Corte Suprema de Justicia, pues se determina en el Art. 179 del citado proyecto que: "*La resolución que se dicte resolviendo el Recurso*

Jerárquico agota la vía administrativa y abre la vía jurisdiccional contenciosa administrativa ante la Corte Suprema de Justicia”Sin embargo, establece que:

La interposición del proceso contencioso administrativo, por ser causa nueva, NO INHIBE la ejecución dictada para resolver el Recurso Jerárquico”. Disposición, que muestra la grave aberración en la que se entra respecto de las garantías y principios del debido proceso, toda vez que se llegarían a vulnerar principales principios como: “Nulla poena sine iudicio”, “estado de inocencia”, “inviolabilidad a la defensa”, “descubrimiento de la verdad real”, “iura novit curia”, “nullun crimen, nulla poena sine previa lege peónale” e “in dubio pro reo”. Pues, deducimos que en caso de que este último recurso ante la jurisdicción contenciosa administrativa resultare ser favorable al contribuyente o sujeto pasivo, y ya se habría ejecutado la disposición emitida con ocasión del Recurso Jerárquico llegándose a ejecutar con anterioridad al fallo contencioso administrativo todos los actos procedentes a una recuperación de montos a favor del ente recaudador, y hablamos de arraigos, embargos, remates, etc. Cual sería la forma de restituir todos estos actos mal ejecutados por la administración tributaria en caso de darse un fallo final absolviendo de responsabilidad total al sujeto pasivo?. Sería mediante un proceso de repetición contra la administración, cuando en el sistema no se esquematiza una devolución efectiva sino solamente de compensación o crédito fiscal en último caso. O en caso de pérdidas patrimoniales cual la solución?. Interrogantes que no se han considerado en ningún momento para cumplir con aquellos sagrados principios procesales que representen una debida forma de llevar a cabo un proceso. En tal sentido entonces se entendería que esta última alternativa sería de carácter devolutivo y no suspensivo?. Son cuestionantes que del propio texto del

proyecto no han podido ser resueltas, por tanto no es posible descubrir cual el espíritu de la norma.

Por otro lado, también se ha podido advertir que si bien en principio (Art. 101 del proyecto) establece dentro de los procedimientos tributarios los principios generales sobre los que se regirán estos, dentro de los cuales está el *Impulso procesal de oficio, economía, celeridad y eficacia, formalismo moderado y sencillez y Debido proceso formal y material*, el Art. 193 del mismo cuerpo normativo proyectado, toma otros dos principios completamente contradictorios y nuevamente aberrantes con los citados en la primera parte, pues establece que: *“Los recursos administrativos responderán a demás de los principios descritos en el artículo 101 del presente código a los siguientes: ... 1.- Principio Inquisitivo: La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos imponible, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como del Sujeto Pasivo a que se presuma su inocencia hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados solo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Fiscal, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del recurso haciendo prevalecer su carácter inquisitivo sobre el simplemente dispositivo”*. Normativa que entra en completa inadecuación de si misma, toda vez que si analizamos esencialmente los que significa el sistema o carácter inquisitivo que se propone, concluimos que se entra en una defensa muy restringida, la apreciación de la prueba es tasada y no de libre valoración y convicción del juzgador, se da el secreto en el sumario escriturado del proceso, igualmente se restringe el principio de inmediación, va

contra la economía procesal y la celeridad y finalmente no siempre lleva al descubrimiento de la verdad material o real, condición indispensable de un debido proceso. Es decir, no se puede pretender por un lado aplicar principios y reglas que permitan el descubrimiento de la verdad material para luego restringir otro tipo de derechos y principios que van a impedir cumplir con dicho fin en búsqueda de la justicia.

También se advierte que mediante este proyecto de ley se tiene a la Reclusión como sanción aplicable a la comisión de los ilícitos tributarios, que será procesada según las normas previstas en el Código Penal común. Cuando la doctrina moderna y los sistemas que adoptaron formas propias del Derecho Tributario Penal, han coincidido en señalar que si el bien jurídicamente tutelado que es la actividad financiera del Estado, y este se ve afectado por la acción u omisión del sujeto pasivo llegando a perjudicar y dañar este bien tutelado, hay una forma única de restituir este daño y es por medio de sanciones de índole también patrimonial, sea que se cometa una contravención, una infracción o un delito. Por lo que se cree exagerada este tipo de sanción que solo debía correr para los casos en que se cometan dentro del campo tributario delitos tipificados en el Código penal común y sean propios de el, escapando de los delitos propios del derecho tributario.

Finalmente, y la observación esencial está, en que mientras se siga juzgando y procesando por un ente cual fuere su denominación y que sea dependiente del mismo poder del Estado (Poder Ejecutivo), se seguirá violando la imparcialidad que debe regir en un debido proceso, pues el sujeto activo también forma parte de

ese poder del estado, es decir tiene más posibilidades prácticas de salir con la razón que el sujeto pasivo que solo forma parte de una sociedad, y se encuentra al igual que hoy amenazado por el poder, por la desigualdad y por las violaciones constantes a sus garantías y derechos del justo proceso.

CAPITULO III

3. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO MUNICIPAL ACTUAL, FACTORES QUE INCIDEN EN LA VIOLACIÓN DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PENAL MUNICIPAL REFERENTE A LA DEFRAUDACIÓN Y EVASIÓN DE IMPUESTOS EN LAS POSTULACIONES DOCTRINARIAS. NECESIDAD DE CAMBIO EN EL SISTEMA DE PROCESAMIENTO. PROPUESTA Y BENEFICIOS.

3.1 Procedimiento Tributario municipal actual.

La administración tributaria municipal en cuanto a la Defraudación como delito y a la evasión como contravención se halla sujeta a la aplicación del Sistema Integrado Municipal y de Administración Tributaria, más conocido como SIMAT, debidamente legitimado y validado por el Fondo Nacional de Desarrollo Regional y el ex - Ministerio de Participación Popular, en ocasión de la aplicación de la Ley de Descentralización Administrativa y posteriormente de la Ley de Participación Popular. Esta guía de procedimientos debidamente reglada, se halla dividida por subsistemas: El Subsistema de Fiscalización y Determinación, Subsistema de

Cuenta Corriente y un Subsistema de Asuntos Jurídicos y Cobranza Coactiva, cada uno determinado en su aplicación mediante módulos. Este procedimiento se inicia con un sumario administrativo, cuya instrucción dispone la autoridad competente mediante cargo en el que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor. En el supuesto que la conducta ilícita imputada de estimación estuviera vinculada a la determinación del tributo, el procedimiento determinativo del impuesto y la aplicación de sanciones se unificarán en la forma prevista por el Art. 169 del Código Tributario que establece la fase final de la determinación que refiere el Art. 135 del mismo cuerpo legal.

El cargo se notifica al presunto infractor, a quien la ley concede el plazo de 20 días para que formule por escrito su descargo y ofrezca las pruebas de descargo pertinentes que hagan a su derecho, siendo las formas de notificación en forma personal, por correo postal y otro medio de comunicación escrita , por cédula, por Edicto, por constancia administrativa en secretaría y tácitamente, según el caso debidamente prescrito en el Art. 159 del C.T.

Las pruebas que son admisibles son todas las presentadas y legalmente permitidas por ley, con excepción d las declaraciones de funcionarios o empleados públicos. Siendo actualmente para el caso del Impuesto a la Propiedad de Inmuebles la obligación de presentar el CIM 02, que constituye una declaración técnica profesional de parte mediante el peritaje de un arquitecto, el mismo que deberá ser contra verificado por el funcionario fiscalizador especializado en el área técnica de inmuebles.

Se establece también que es la autoridad administrativa tributaria la que debe otorgar el impulso procesal necesario y de oficio a objeto de poner fin al conflicto y darle la celeridad necesaria a éste procedimiento en fase administrativa.

Transcurrido el plazo de 20 días, con aportación de pruebas o sin ellas y analizadas las mismas se dicta resolución dentro de un término no mayor a 30 días. Contra dicha Resolución o actos de la Administración se tienen como medios de impugnación a instancia de quien tenga interés legítimo tanto el recurso de revocatoria con alternativa del Jerárquico y la Acción ante autoridad jurisdiccional conocido como Proceso Contencioso Tributario, siendo una de las vías excluyente de la otra, éstas podrán interponerse dentro del plazo fatal de 15 días, el primer medio de impugnación o recurso tiene como primera instancia ante la misma autoridad que dicto la Resolución impugnada, quien supuestamente tiene la facultad de revisar su propio fallo, en caso de negar el recurso es remitido el mismo ante el jerárquico superior que es el Alcalde para confirmar o dejar sin efecto el primer fallo, instancia ulterior con la que finaliza la fase administrativa y solo en caso de confirmar el fallo del inferior que vaya a determinar el pago del cargo en contra del contribuyente, este se devuelve a la Unidad de Cobranza Coactiva cuya autoridad se encarga de ejecutar el cobro que se imputa al contribuyente.

En el caso de acudir a la vía jurisdiccional (vía ordinaria ante los tribunales ordinarios de justicia "Acción Contenciosa Tributaria"), se imprime acción mediante procedimiento propio y debidamente establecido en los Arts. 182 y siguientes del propio Código Tributario en actual vigencia para Bolivia solo en lo que respecta al procedimiento, habiendo cambiado las autoridades competentes y las instancias,

pues actualmente actúa como tribunal de primera instancia el Juez administrativo, coactivo fiscal y tributario, siendo el tribunal competente para casos de apelación la Corte Superior de Distrito y para los casos de casación el Tribunal competente el la Corte Suprema de Justicia como última instancia.

3.1.1 Factores que inciden en la violación de las garantías del debido proceso en materia tributaria

a) Determinación Tributaria - Naturaleza jurídica:

Los conocidos doctrinarios Giuliani Fonrouge y Navarrine, definen a la Determinación Tributaria como *"aquel acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de lo cuantitativo de la obligación"*.¹³

En la obra de Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario (parte general), cita la conceptualización del autor Villegas, que a la letra dice: *"Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatúr"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatúr")"*.

¹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *"Procedimiento tributario"*. Edit DEPALMA, Bs.As. 1993, p.257

La determinación tributaria no es más que un procedimiento reglado, no discrecional, ya que no se dan ponderaciones sobre conveniencia y oportunidad para que nazca a la vida procesal tributaria, es decir, la administración solo tiene facultades de interpretar y aplicar la ley que impone una obligación, por tanto es siempre impugnabile por el interesado. En todo caso, no es otra cosa que el acto por el cual se verifica la existencia del hecho imponible o no, para llegar a dicha verificación es necesario la configuración de un conjunto de otros actos que permitan la comprobación de una inicial presunción para llegar a determinar una obligación de orden tributario Nacional, Departamental o Municipal. Ese conjunto de otros actos, son basados en operaciones liquidatorias, si se produjo o no alguna causal extintiva de la obligación tributaria (pago o compensación) o de la propia acción tributaria para extinguir su pago (caducidad, prescripción).

Según alguna otra postura doctrinaria, la determinación carece de efectos,¹⁴ y esto tiene su fundamento en cuanto a que todos los actos jurídicos, incluso los llamados declarativos, tienen cierta eficacia jurídica o virtud innovadora con respecto a la situación anterior, dándole mayor certeza o vigor. Por lo que el acto de determinación no crea el derecho, sino más bien que ha nacido con el hecho mismo que se halla previsto en la ley y que puede tener efectos jurídicos variables, es decir, de declaración de la existencia o inexistencia de la obligación, de las cuantías, etc.

Para el Código Tributario Boliviano (Ley 1340 de 28/05/92), la Determinación o también llamada liquidación por la Administración, es el acto que declara la

¹⁴ VALDÉS COSTA, Ramón. ob. cit. P. 356

existencia y cuantía de un crédito tributario o su existencia, y se la efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyente y responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa.

Naturaleza Jurídica.- Por regla general, la Determinación tiene una naturaleza Jurídica de carácter administrativo, que se manifiesta cuando el órgano recaudador la formula.

Sin embargo, existen discrepancias doctrinarias, toda vez que se señala que la Determinación es un acto privativo de la administración, pero puede ser realizado también por el contribuyente, a lo que se llama autodeterminación. En cuanto cabe establecer su naturaleza, como de carácter administrativa o jurisdiccional y si es revocable o no. Se deben hacer las siguientes diferencias:

La determinación es un acto administrativo con efectos de obligatoriedad propios de la administración, pese a que pueden ser impugnados por el administrado o contribuyente, diferenciándolos de los actos propios del contribuyente, en los cuales la administración no interviene, por lo que son jurídicamente diferentes.

Es un acto administrativo y no jurisdiccional, pues no resuelve el conflicto, pero si fija la pretensión de la administración.

A diferencia de una sentencia, por su naturaleza jurídica es revocable de oficio o a petición de parte, y en cualquier momento, aunque para la legislación boliviana, solo puede ser impugnable o revocable dentro del plazo de 15 días computables a

partir de la notificación con la Resolución Determinativa o Determinación, tal como lo establece el Art. 174 y sigtes. del Código Tributario (Ley 1340)

Forma.- En la legislación nacional, la determinación, se la puede realizar sobre base cierta y sobre base presunta:

- a) Sobre base cierta, cuando se toman en cuenta los documentos e información que permite conocer en forma directa e indubitable los hechos generados del tributo.

- b) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, en otras palabras se da cuando no se cumple la formalidad citada en el primer punto.¹⁵

Para la doctrina existen 3 formas de practicar la determinación y son:

La autodeterminación, y es la que corre por cuenta del sujeto pasivo. Esta se da mediante declaraciones juradas, que son conocidas como los formularios de pago del tributo en cualquiera de sus formas.

¹⁵ ver Código Tributario Boliviano de 1992, arts. 133 al 141 y 168 al 173, Gaceta Oficial de Bolivia pgs. 34-39 y 47 y 48.

La de oficio, a cargo del fisco, mediante la verificación, fiscalización y todo otro acto permitido legalmente.

La mixta, se da en forma conjunta por los particulares y por el fisco.

Jarach, discrepa con la primera forma, pues manifiesta que la declaración jurada no puede ser considerada como una forma de determinación, ya que la Declaración jurada tiene por destinatario a la Administración, "...la cual tiene la facultad y obligación de verificarla y establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación. Si la Administración entiende que no refleja la realidad, debe proceder a la determinación tributaria, hecho que no representa una simple impugnación de la declaración jurada, sino un acto de determinación originario en la cual la declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente. La declaración es un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo (del declarante) para conocimiento de la Administración recaudadora".¹⁶

Sin embargo, es importante señalar que la postura doctrinaria anteriormente citada, es objeto de polémica, por tanto se queda en mera teoría, que en algunas legislaciones como la nacional y a criterio de la Administración y sus funcionarios administrativos queda muchas veces fuera de la práctica.

¹⁶ JARACH, ob.cit. ps. 433 y 435/6.

Empero, ninguna de las posturas niega los efectos sustantivos y penales que la presentación de la declaración jurada, o su falta, traen en forma aparejada. Pues, los efectos de tipo sustantivo se dan en cuanto a la obligación de pagar el importe que arroje o en su caso de no pagar nada (responsabilidad en su justa medida). Y la de tipo penal referida a las omisiones, inexactitudes o fraudes que pudieran contener las declaraciones juradas presentadas.

Por lo que concluimos que , la determinación debe ser necesariamente sujeta a la configuración de un conjunto de actos anteriores que permitan la comprobación de una presunción inicial, ya que si rescatamos el hecho de que ésta no crea el Derecho, entonces tiene efectos jurídicos variables que permitan ver la existencia o no de una obligación pendiente. Aspecto que en la realidad nacional boliviana, no se cumple en su forma exacta, pues en cuanto surge el conflicto, es decir los hechos controvertidos, la determinación corre como efecto del acto anterior de presunción (fiscalización), consistente en un simple informe técnico que no cumple con las reglas de comprobación debida y que su desvirtuación probatoria solo corresponde al contribuyente o responsable, sin que la autoridad administrativa de aplicación al principio procesal de **“descubrimiento de la verdad real”**, donde debe tomar posición activa en cuanto al poder que goza en materia probatoria para reprimir al verdadero responsable o evitar su condena en caso debido. Siendo que en la generalidad de los casos y ante la imposibilidad probatoria del contribuyente por motivos de analfabetismo, escasos recursos económicos, mal asesoramiento técnico tanto por profesionales como por los propios funcionarios municipales, le impiden una fuerza desvirtuadora absoluta según su afectación, lo que hace que la Determinación cause estado en su obligación mediante una

Resolución Administrativa sancionatoria (equivalente a sentencia) que únicamente puede ser impugnada para que nuevamente sea el contribuyente o sujeto pasivo el que deba asumir plenamente la carga de la prueba, pese muchas veces a sus imposibilidades.

Con referencia a la Declaración jurada, la misma no puede ser considerada como una forma de determinación ya que su destinatario es la Administración Municipal, en el caso real boliviano, es considerada como una forma de autodeterminación cuando así le conviene al ente recaudador (Ejm: sobrevaluaciones prediales, en base datos técnicos declarados en mayor magnitud que su realidad, empadronamientos dobles sobre un mismo bien, etc.) que va ha tener luego su efecto en la Determinación de una obligación gravosa sobre el contribuyente, y que solo podría ser revocada cuando el propio agravado pueda o deba descargar dicha presunción, sin que la autoridad administrativa cumpla con la obligación previa a la determinación de verificar si dichos cargos evidentemente existen y no causen innecesarios procesos que afectan a la economía tanto municipal como de la masa contributiva. Aspectos que muestran claramente como se violan también **los principios de la prueba en lo que refiere al “principio de necesidad”**, ya que los hechos controvertidos no son debidamente probados para que adquieran eficacia jurídica, de **“igualdad”**, por que las condiciones de las partes con referencia al cargo y descargo no se cumplen evidenciándose una condición mucho más gravosa y fuerte para el contribuyente, **“lealtad y probidad”**, pues el municipio o ente recaudador, puede tener la posibilidad con sus actos violatorios de percibir montos induciendo en engaño al supuesto obligado, **“imparcialidad”**, ya que el juzgador no ejerce la actividad probatoria y su debida valoración; y,

“*apreciación*”, pues no surge ésta de una adecuada evaluación según las reglas de la sana crítica.

b) Relación Jurídica Tributaria Municipal - Sujetos:

El vínculo entre el Municipio y el contribuyente, apartándose de ser una relación de poder es una relación jurídica. Esta afirmación, pese a haber sido postulada y defendida a principios de siglo por lo pioneros del Derecho Tributario como rama jurídica independiente del Derecho Administrativo, ha ocupado lugar importante en el Estado de derecho contemporáneo, pues se ha convertido en un dogma.

CARNELUTTI, manifiesta de que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en una relación jurídica, o sea. es un conflicto de intereses regulado por el derecho.¹⁷ Por lo tanto, la postulación anterior, toma vida con la aplicación de éste precepto.

Es necesario, establecer que en el presente caso, dada la competencia jurisdiccional y de materia, el Gobierno Municipal se constituye en parte importante de la Relación Jurídica en calidad de Sujeto Activo, es decir que por mandato de la Ley y como parte desconcentrada del Estado Nacional como ente público, es el acreedor del tributo que en función administrativa puede exigir el cumplimiento de la obligación legal de cumplir con determinado tributo, entre ellos los Impuestos, tasas, patentes, contribuciones especiales y otros, que constitucionalmente le son delegados en su recaudación como ingresos propios. Es decir, que el llamado

¹⁷ CARNELUTTI. "Sistema de derecho procesal civil". Edit. Utcha. Bs.As. . p. 29

contribuyente y/o responsable, es el que se constituyen en la otra parte de la relación jurídica en calidad de Sujetos Pasivos, por la obligación de cumplimiento antes citada.

Como había señalado, las facultades de éste Órgano Administrativo (Gobiernos Municipales como representantes del municipio con carácter territorial), son las de ser acreedor en materia de control, determinar la existencia de una deuda o no y el propio derecho de exigir el pago determinado y regulado por ley. En el momento en que se dan discrepancias a cerca de la existencia o del alcance de ésta relación legal, surge lo que conocemos como conflicto de intereses, que debe ser resuelto. Es justamente en este aspecto que surgen interrogantes en cuanto a lo que determina la legislación nacional boliviana, pues: ¿Quién Resuelve?.

Al tenor de lo prescrito en la normativa pertinente, es el Código Tributario de 1992, el que establece que la prima fase es resuelta por el propio ente administrativo, que dentro de la estructura orgánica de los municipios es la Dirección Jurídica mediante su Unidad de Fiscalización, siendo entonces que es el propio Sujeto Activo el que tiene en su competencia resolver el conflicto de intereses de la Relación Jurídica de la cual también es parte. Violando con ello el principio general de que **"Nadie puede ser juez de su propia causa"**, entre muchos otros principios que iremos desarrollando a lo largo del tema. Ya en la etapa de impugnación contra la Resolución Determinativa, o contra la propia determinación de la existencia de montos omitidos por parte del Sujeto Pasivo, el citado cuerpo codificadorio (Código Tributario), otorga dos alternativa de impugnación: El de Revocatoria, interpuesto ante la misma autoridad administrativa, con alternativa

del Recurso Jerárquico, o el Jurisdiccional mediante una demanda en juicio ordinario ante los Juzgados Ordinarios, que en nuestra legislación vienen a ser los Juzgados de Partido en lo Administrativo, Coactivo Fiscal, Tributario dependiente de la Corte Superior de Justicia y de la Corte Suprema de Justicia como último recurso. Sin embargo, una importa la renuncia de la otra. (Arts. 174 al 184).

La Doctrina, establece que la existencia de conflicto de intereses, debe ser resuelto por un órgano independiente del Sujeto Activo, es decir por un órgano al cual la Constitución le otorgue funciones jurisdiccionales y no administrativas.

Tomamos muy en cuenta esta postura doctrinaria por ser la base fundamental del presente trabajo de tesis, funda su teoría en que el poder étático de imponer tributos, y la correspondiente situación del contribuyente como súbdito, se agota con la emisión de la ley; el órgano administrativo (Gobierno Municipal), es solo el acreedor de una suma de dinero, sometido, al igual que el contribuyente a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquella le conceda expresamente. Es la aplicación de los principios fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, que derivan en el principio, también fundamental, de la ***"Igualdad jurídica de las partes"***.

Todo ello, no es más que lo sintético del desarrollo que Sainz de Bujanda denominó EL TRANSITO DE LA RELACIÓN DE PODER A LA RELACIÓN JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA, iniciado en la década del 20 y que constituye una sólida base del Derecho Tributario en un Estado de derecho y que se ha ido expandiendo paulatinamente en la doctrina y la legislación italiana,

española y de América Latina. Habiéndose constituido como un delimitador de las competencias legislativas, administrativas y jurisdiccionales, e implícitamente un sostenedor de la IGUALDAD JURÍDICA de las partes en la relación tributaria. Con las precisiones que la doctrina posterior fue introduciendo, se ha culminado en el reconocimiento de un derecho tributario material autónomo, en el sentido de rama jurídica individualizada frente al derecho administrativo y civil, en el cual las relaciones entre acreedor y deudor están sometidas a la Constitución y a las leyes.

Es importante que quede establecido que el Municipio, es decir su administración dada a los Gobiernos Municipales como entes autónomos con potestad normativa, ejecutiva, administrativa y técnica en el ámbito de su jurisdicción y competencia territoriales, tal como lo prescribe el Art. 200 de la Constitución Política del Estado, es sujeto de derecho privado, ya que como sujeto de derechos y deberes, el Gobierno Municipal, lo mismo que otras personas o contribuyentes y responsables se encuentra sometido al ordenamiento jurídico y por tanto como sujeto de derechos y deberes el Gobierno Municipal y los individuos son iguales.

Sujeto Activo.- El Sujeto Activo en la materia presente, no es otro que los Gobiernos Municipales, en su calidad de acreedores y con derecho de exigir el cumplimiento de obligaciones por parte del Sujeto Pasivo.

Doctrinariamente, se define como Sujeto Activo de la relación jurídica, al ente acreedor del tributo. Es el órgano administrativo titular del interés.

En la legislación boliviana, se define como Sujeto Activo de la relación tributaria al ente acreedor del tributo.

Sujeto Pasivo.- Son los obligados al cumplimiento del pago de tributos y de los deberes formales. Dentro de los cuales están consignados los Contribuyentes, Responsables y sustitutos.

Es el reverso del sujeto activo, que doctrinariamente se dice: "*Es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable*".¹⁸

El Art. 22 del Código Tributario vigente, establece que es Sujeto Pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Dentro de lo preceptuado, se establece que en calidad de sujetos pasivos, se encuentran también los que están solidaria e indivisiblemente obligados y sobre los cuales se verifique un mismo hecho generador, debida y expresamente establecido por la ley. **Los contribuyentes**, que son los directos responsables en la relación jurídica, sobre los que se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, que puede recaer sobre las personas físicas, prescindiendo de su capacidad según el Derecho Privado; personas jurídicas y demás entes colectivos a quienes las leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho; y, las entidades, colectividades o asociaciones que construyen una unidad económica, dispongan

¹⁸ VALDEZ. ob cit., p. 311

de patrimonio y tengan autonomía funcional así carezcan de personalidad jurídica. Y **los Responsables**, que son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por mandato expreso de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos, dentro de ellos se encuentran los responsables solidarios con los contribuyentes en su calidad de representantes de los mismos: Los padres, tutores, curadores, directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida, los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, los mandatarios o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren y dispongan, los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores de las quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación, los administradores judiciales o particulares de las sucesiones.

Con este desarrollo, comprobamos que otro factor que incide en la violación de las garantías del debido proceso es justamente el que el ente Recaudador hace las veces de juez y parte, es decir se conforma en Sujeto Activo de la Obligación y además juzga sobre la controversia del propio sujeto pasivo y él, rompiendo con la regla de la triada procesal, es decir la existencia de un juez imparcial, una parte demandante y otra demanda conocida también como el triángulo de la relación procesal. Es así que se conforman también como violados los principios de la prueba como son el de "***imparcialidad***", pues al ser juez y parte en su misma causa, no puede ser imparcial, pues como parte esta litigando el beneficio de sus intereses, y como juez tiene la oportunidad de que el beneficio a su favor se haga efectivo, por lo tanto su actuación corre siempre el riesgo de ser parcial; y, ***libertad e idoneidad*** que trata a lo concerniente a las partes y al juez en cuanto a

su libertad de elegir los medios probatorios legítimos e idóneos a la causa. Empero, el Juez al ser también parte, se constituye en un solo sujeto procesal y la posibilidad de que adquiera el poder de restringir los medios probatorios de la parte contraria o admitir los que a él le convenga como parte es latente.

c) Órganos Jurisdiccionales en materia de tributación municipal: Administrativos y Judiciales:

En la Legislación Nacional, se establecen como órganos jurisdiccionales en materia de tributación municipal los administrativos y los judiciales.

Se tiene por Órgano Administrativo, al propio Gobierno Municipal según territorio con competencia para conocer en la fase administrativa de las causas por delitos Tributarios como la Defraudación, así como la Evasión como infracción, dicho proceso empieza con la fiscalización a los contribuyentes o responsables, más claramente a los Sujetos Pasivos, a quienes de encontrarse indicios de haber transgredido obligaciones establecidas en el Código Tributario, se le inicia el proceso administrativo constituido por la primera fase o instancia de fiscalización, emisión de la consiguiente Vista de Cargo (Nota de Cargo), con un período de descargos para finalizar con lo que se conoce como Resolución Determinativa o determinación del cargo, la misma que goza de un plazo de impugnación, que a su vez está conformada en segunda instancia con un Recurso de carácter administrativo conocido como Recurso de Revocatoria con alternativa del Jerárquico, que sin dejar de ser administrativo es conocido por autoridad superior en este caso el Alcalde Municipal en última instancia. Pero, también en forma excluyente y dentro del mismo período de impugnación se puede recurrir al

Órgano Judicial (Juzgados de Partido en lo Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario), mediante nueva demanda iniciada por el Sujeto Pasivo quien se constituye en demandante contra el Gobierno Municipal (Director de Recaudaciones, quien emitió la Resolución Determinativa). Ambos órganos, tienen la obligación de aplicar los procedimientos propios de cada uno según la ley y los mismos que será debidamente desarrollados en la parte pertinente del presente trabajo de tesis.

Ahora bien, cuando hablamos de Órganos Judiciales, doctrinariamente entendemos que el poder jurisdiccional tiene por titular al Estado, en este caso por ser un órgano administrativo desconcentrado se tiene por titular al Gobierno Municipal ("iuris dictio" = declarar derecho), que ejerce ese poder en materia tributaria, impositiva, por medio de una pluralidad de órganos JUDICIALES, es decir jueces y tribunales de primera instancia, Corte Superior de Justicia como segunda instancia y Corte Suprema de Justicia como última instancia.

Respecto a la Jurisdicción Administrativa, esta se ejerce como potestad que reside en la Administración, y así lo sustenta José de Vicente y Caravantes en su obra "Tratado histórico, crítico, filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento", al señalar " la jurisdicción administrativa, es la potestad que reside en la Administración o en los funcionarios o cuerpos que representan esta parte del Poder Ejecutivo, para decidir sobre las reclamaciones a que dan ocasión los propios actos administrativos".¹⁹ Al

¹⁹ JOSÉ DE VICENTE Y CARAVANTES. *"Tratado histórico, crítico y filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento"* Imprenta de Gaspar y Roig, Madrid, 1856. t.I p. 160

respecto, entendemos que esa potestad no se la ejerce como de puro mando o de administración activa, sino que además va dirigida a ejecutar las leyes de interés general, dictando reglamentos y normativas que permitan llenar vacíos procesales que la ley general a podido omitir, sobre todo con el objetivo de resguardar los intereses generales o locales de los contribuyente o responsables, es decir actuar en forma imparcial en cuanto les toca resolver conflictos, quejas o injustos determinativos. Lo que, efectivamente permitiría que dichas atribuciones sean más expeditas a la tutela tanto de los intereses públicos como de los particulares, ya que otra de sus potestades es justamente en apego a la norma precautelar que dichos intereses particulares no sean violados en aras de ejercer ese poder jurisdiccional.

d) Procedimientos tributarios en la Legislación y justicia Nacional:

La legislación Boliviana, cuenta con dos procedimientos de tipo tributario, uno es el conocido procedimiento administrativo y el procedimiento contencioso tributario, éste último como medio de impugnación.

Al respecto, cabe destacar que nuestra realidad practica en cuanto a aquella actuación por parte del órgano municipal que debe ser imparcial cuando le toca resolver conflictos, quejas o injustos determinativos, no se efectiviza, justamente por los motivos explicados en el desarrollo del punto precedente al actual, toda vez que al discutirse en primer termino el deber que tiene el órgano jurisdiccional

administrativo tributario municipal de resguardar sus intereses (captar mayores recursos económicos mediante las recaudaciones y según los techos de recaudación que se impone), se imposibilita pues, de actuar con suma imparcialidad, y más cuando se constituye no solo como parte, sino como juez de su propia causa. Más aún cuando el contribuyente acude a un medio impugnatorio como es el Recurso de Revocatoria, que abre supuestamente la posibilidad de que la misma autoridad que emite un fallo de primera instancia pueda revisarlo en esta instancia y subsanar sus falencias dictaminando un fallo que pueda favorecer al recurrente, sin embargo son pocas las oportunidades en que realmente pueda darse éste actuar justo muchas veces, pues por la mayoría de los casos se resume en confirmar fallos que puedan efectivamente ser gravosos y falaces para quienes recurren, entonces analizamos que en la instancia superior (Recurso Jerárquico), se sigue salvando el interés del municipio y no de los contribuyentes afectados con las actuaciones administrativas. Por lo que además se hace notar que estos juzgadores en las tres instancias, desconocen plenamente otros aspectos del derecho como ser las garantías procesales y sus correspondientes principios que deberían regir una causa, remitiéndose simplemente a ejercitar actos mecánicos y muchas veces poco técnicos y menos legales, que violan en forma grave el principio *“lura novit curia”*, que es el que rige en cuanto al juzgador sobre el deber de conocer todo el derecho, no sólo para encuadrarse en él, sino para justamente garantizar la dirección del procedimiento y del proceso de modo eficiente para el cumplimiento del espíritu de las normas que lo rigen. Pues como explicábamos en consideraciones anteriores, la deficiente o mala defensa del contribuyente no debe significar que el órgano administrativo falle en contra del contribuyente, sin antes cumplir con los citados principios de **“Descubrimiento de**

la verdad real” en cualquiera de sus instancias, y los otros principios de la prueba como el de **“igualdad”, “lealtad y probidad”, “imparcialidad”**.

Pues por otro lado, estos órganos administrativos municipales se alejan definitivamente de la aplicación de los principios procesales como el **“estado de inocencia”**, en caso de que no exista pruebas contundentes aportadas en contra del contribuyente o que éste no haya procedido a descargar la acusación comisiva u omisiva que se le hace, que concatenado con el principio **“in dubio pro reo”**, que debiera aplicarse cuando exista duda por falta de una adecuada defensa y no tomar esta falta de defensa adecuada como que los hechos son veraces y reales por más duda que exista condenando al sujeto pasivo sobre bases completamente deficientes, es decir sobre su supuesta propia prueba únicamente. Sin cumplir con su obligación de averiguación de los hechos y menos pues entrar en el principio de **“inmediación jurisdiccional”**, dado que este órgano jurisdiccional mediante sus juzgadores y administradores tendrían que entrar en contacto directo con el material probatorio sea de cargo o descargo, obligación que es constantemente violentada, pues en cuestiones de cargo y descargo este órgano parcializado se rige por la elaboración de informe sean técnicos o legales que no garantizan en absoluto una efectiva apreciación de las pruebas o hechos y que el propio juzgador simplemente estampa la firma atendido a un supuesto buen actuar del dependiente administrativo. Rompiendo en definitiva la obligación imparcial de resolver conflictos.

De otra parte, también se ven completamente afectados los principios: **“Nulla poena sine iudicio”**, cuando se aplican sanciones directas sin cumplir con un

proceso previo para determinar una obligación como son los casos de supuesto cobro de deudas por pagos diferidos que remiten simplemente y en forma automática al pago de saldos que duplican o triplican el saldo real gracias a la aplicación extremada de accesorios de ley y que no gozan de liquidaciones justas que vayan a resguardar la capacidad contributiva, ni de causas de justificación o de eximentes de responsabilidad, pues no es permitido aplicarlas en un previo proceso, que justamente también merecen de una sentencia o pronunciamiento previo. Lo que equivale a que el contribuyente u obligado sepa a ciencia cierta del origen directo de su obligación o en casos más complicados aún cuando el obligado que asumió un determinado cargo fallece y son los herederos quienes sin conocimiento exacto y justo de la causa tienen que asumir obligaciones que no han sido procesadas en base a un juicio previo, por lo tanto desconocen en absoluto el concepto por el que están siendo sujetos de obligación.

El principio de la Inviolabilidad de la defensa, también se ve violentado en reiteradas oportunidades, ya que el solo hecho de la existir una información interna que muchas veces es falaz impide de cierta manera a que el supuesto obligado, pueda ser oído y probar los extremos en que basa su derecho, y se da en casos en que un determinado bien o actividad económica ha sido objeto de transferencia y que el actual propietario debe asumir las obligaciones pendientes desde mucho antes de su titularidad sin opción a descargar su obligación en contra de quien evidentemente era titular al momento del hecho generador, aspectos que pese a ser probados, el juzgador simplemente obvia tal realidad e insiste en su pretensión en contra de quien no es obligado, violando los propios

preceptos legales que establecen las condiciones en que un sujeto se constituye como responsable, como contribuyente o sujeto pasivo de una obligación.

Finalmente, el principio **“Non bis idem”**, se ve también afectado por la contradicción y conflicto entre las disposiciones de la Ley Tributaria y el Código penal, pues si analizamos la legislación boliviana vigente, se ha dado una gran confusión entre lo que se tipifica como evasión dentro del código penal y lo que establece el código tributario al respecto. Para determinar esa gran confusión que ha dado pie a un doble juzgamiento por un mismo hecho, muchas veces en el ámbito administrativo municipal, así como en la justicia penal ordinaria, vamos a empezar analizando lo que establece cada una de las normativas en conflicto y tenemos que: El Código Tributario (Ley 1340 de 28 de mayo de 1992 - Art.69) como regla general y adecuada al campo municipal establece como delitos tributarios municipales a la Defraudación y a la instigación pública a no pagar tributos. El Art. 70 señala que son contravenciones tributarias: La evasión, la mora, el incumplimiento de los deberes formales y el incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la Administración Tributaria.

El Código tributario actual establece en su Art. 98 la tipificación del delito de Defraudación y dice: *“Comete delito de defraudación el que mediante simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce en error al Fisco (municipio en este caso), del que resulte para sí o un tercero, un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción”*.

Su Art. 114 señala que: *"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"*.

Ahora bien, el Código Penal en su Art. 231 dentro de los delitos contra la economía nacional, establece un tipo penal bajo el nomen juris de Evasión de

Impuestos: *"El que obligado 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"*

Si analizamos estos articulados, concluimos en que el Código Tributario por su parte ya establece tipificaciones delictuales y contravencionales sujetas a un procesamiento administrativo en primia face, cuyo resultado en caso de existir responsabilidad será sancionada conforme a los preceptos de éste propio cuerpo dispositivo, que se reduce a una sanción de tipo pecuniaria. Empero, el hecho de que se produzca un procesamiento administrativo, no evita que pueda además surgir un procesamiento por la vía del derecho penal común respecto a que también el código Penal en un solo articulado por cierto muy confuso y contradictorio establece la figura del tipo de Evasión fiscal y que en su contenido refiere tanto a la defraudación tributaria como a la evasión del mismo origen, tal como se ha sucedido en reiteradas oportunidades en el Gobierno Municipal de El Alto, y son demostradas de las estadísticas adjuntas como anexo, y que también

sancionaría con prestación de trabajo y multa que resume su sanción a una de carácter también pecuniario. Casos que demuestra la violación del citado principio “*non bis idem*”, juzgamiento por un mismo hecho.

3.2 Procedimiento Tributario Penal Municipal referente a la Defraudación y Evasión de Impuestos en las postulaciones doctrinarias.

Toma sus bases en que no necesariamente el *juez administrativo* debe dictar resolución determinativa de oficio, puesto que ha de tener en cuenta la fundamentación desplegada por el referido sujeto pasivo y las pruebas que sean producidas.

En segundo término, establece por otra parte que en el proceso penal, la titularidad de la jurisdicción y de la acción pública recaen sobre el Estado, por medio del órgano jurisdiccional y del ministerio público, respectivamente así como algunas veces la propia defensa es provista por el Estado mediante el defensor oficial, sin que a nadie se le ocurra negar el carácter jurisdiccional porque el Estado ejerza tal titularidad.

Dino Jarach, explica que la tesis de la unidad fundamental del proceso tributario fue sostenida por la jurisprudencia de los tribunales nacionales respecto del procedimiento penal tributario, por lo cual este autor reconoció, desde antes, que tal tesis podía extenderse al procedimiento impositivo propiamente dicho, aunque la eficacia de la resolución que contiene la determinación sea diferente de la que

impone sanciones, ya que en la primera el hecho de quedar firme significa que no puede ser atacada en un proceso contencioso de impugnación, pero resta la posibilidad de pagar su importe y reclamar la repetición. Por el contrario al quedar firme la resolución que implica sanciones o deniega una repetición, pasa en autoridad de cosa juzgada. Esto constituye una "paradoja jurídica", por cuanto la resolución del mismo organismo, *puede tener diferente eficacia y ser revisable por justicia en unos casos y no serlo en otros o serlo en una parte y no serlo en otra*". Esta paradoja se agudiza si las infracciones fiscales se descubren con motivo del procedimiento de determinación, la multa debe aplicarse en la misma resolución que determina el tributo. Si así no ocurriese, se entenderá que la administración tributaria no ha encontrado mérito para imponer multas por diferencias de impuestos, con la consiguiente indemnidad del contribuyente. Esto reconoce implícitamente a la resolución que determina el impuesto, eficacia de cosa juzgada con respecto a la inexistencia de infracciones punibles, por cuanto precluye a la administración de establecer multas en otra oportunidad. Por ello se establece que si el contribuyente no interpuso recurso alguno contra la resolución determinativa de impuesto puede incluir en la demanda de repetición por el impuesto, la multa consentida, pero tan solo en la parte proporcional al tributo cuya repetición se persigue.

Se sostiene además, que el proceso tributario se inicia en sede de los organismos recaudadores con el comienzo de los procedimientos específicamente regulados para determinar de oficio los gravámenes.

Por lo que no cabe duda de la actuación jurisdiccional de los organismos recaudadores nacionales mediante el JUEZ ADMINISTRATIVO y del ADMINISTRADOR de la materia impositiva.

Si las resoluciones que recaen en los procedimientos sobre multas y reclamos por repetición de impuestos, no son recurridas en término, pasan en autoridad de cosa juzgada. Siendo que este tipo de consecuencia implica la posibilidad de ejecutarlas siguiendo los procedimientos respectivos, sin posibilidad de acción judicial de repetición posterior.

3.3 Necesidad de cambio en el sistema de procesamiento de los delitos tributarios.

Por todo lo desarrollado y debidamente fundamentado, se considera de urgente necesidad un cambio en el sistema de procesamiento de delitos y contravenciones tributario municipales en la realidad nacional, mediante un sistema de procedimiento tributario penal, que permitirá garantizar un debido proceso en cumplimiento primordialmente de los principios procesales y penales expuestos.

Como hemos analizado y basados en los postulados doctrinarios vemos que el procedimiento actual frustra en gran magnitud la confianza del sujeto pasivo, contribuyente o responsable en cuanto a la aplicación de garantías procesales y procedimentales que deberían aplicarse y que vayan objetivizando la tutela de derechos y garantías del universo contributivo. Permitiendo de esta manera evitar la arbitrariedad, la exacción, coacción, intimidación y la consecución de un sistema

inquisitivo en los procesos tributarios municipales por defraudación y evasión, que podrá en consecuencia recaer en la aplicación efectiva de los principios de legalidad, oportunidad, equidad, especificidad, igualdad, contradicción, universalidad y recurribilidad.

Con una reforma previa del Código Penal, en cuanto al delito de evasión fiscal específicamente se prevendría o evitaría el doble procesamiento y la doble penalización por un mismo hecho antijurídico. Asimismo, el universo de contribuyentes tendría la posibilidad de equiparar una defensa o asumir un proceso en igualdad de condiciones y confiado en que su situación de parte como sujeto pasivo no sería violentado por el poder adquirido por el sujeto activo que funge también de juez.

Por otro lado, en cuanto al medio de impugnación mediante la vía jurisdiccional ordinaria competencia del Juez Administrativo, Coactivo Fiscal, tributario, también existe la necesidad de cambio en su sistema procesal y procedimental, ya que actualmente existe una pluralidad de causas que llegan a su conocimiento y son precisamente las administrativas y coactivo fiscales, que gozan de distintos procedimientos y que confunden al juzgador en la aplicación especial de normas para el caso de los procesos tributarios, por ello, lo que se pretende con este cambio de sistema es garantizar la especialización y uniformidad en la emisión de fallos poniendo de relieve que no se ponga en peligro una decisión justa, pues el hecho de independizar las actuaciones jurisdiccionales en materia administrativa y coactivo fiscal hacia una competencia jurisdiccional distinta permitirían garantizar la exactitud en la aplicación de normas y administración de justicia propiamente.

Finalmente, concluimos en el aspecto esencial del tema cuando se pretende que tanto el resarcimiento del daño económico causado al municipio y la sanción como consecuencia de la acción antijurídica sea resuelto dentro del mismo proceso. Es decir, por una parte se resuelve la restitución del monto debido al municipio y por otro se sanciona la comisión u omisión, sin necesidad de tomar una postura dualista que acepte que toda acción de restitución sea dirimida por la ley tributaria y en cuanto a las sanciones del delito deba ser el derecho penal el que resuelva. Ya que con un procedimiento tributario penal se garantizaría los derechos y deberes de las partes en conflicto a cuya consecuencia en caso de existir responsabilidad podrá el imputado ser conminado al cumplimiento de su obligación y de la sanción justa aplicada en la medida del hecho imputado, que deberá ser ejecutada por la misma autoridad que emitió el fallo de responsabilidad en forma simultánea. En este caso solo nos referimos a las sanciones de tipo económicas; clausuras; suspensiones; inhabilitaciones; pérdidas de concesiones, privilegios y prerrogativas; y, cancelaciones, y no así a las penas privativas de libertad, por estar abolidas por la Ley 1602 de 15 de diciembre de 1994 (Ley de abolición de prisión y apremio corporal por obligaciones patrimoniales).

3.4 Propuesta de implementación que permita el cambio del sistema de procesamiento actual

El presente trabajo de investigación tiene por objeto proponer la implementación de una reforma del sistema tributario procesal que se destacan en los sobre los siguientes puntos.

- a) Suprimir la competencia de procesamiento e impugnación administrativa que se rige por normas procedimentales de carácter administrativo tributarias y la vía contencioso tributaria para el caso de impugnaciones en especial.

- b) Que la competencia jurisdiccional administrativa municipal llegue hasta el estado de determinación de obligaciones en contra de los sujetos pasivos, para que solo en caso de controversia sean remitidos los actuados a conocimiento de una autoridad independiente del Poder Ejecutivo que mediante un procedimiento tributario penal procese las causas en conflicto.

- c) La implementación de juzgados ordinarios dependientes del Poder Judicial con especialidad única en materia tributaria o impositiva, bajo el denominativo de Juzgados tributarios penales y de instancia coactiva tributaria, dotado de mecanismos operativos, ejecutivos, profesionales, técnicos y legales única y especialmente en la rama del Derecho Tributario. Recomendación que se basa en la escuela autonómica del Derecho Tributario Penal, por ser aquel que refiere la separación tanto del derecho penal común, como del derecho financiero y administrativo.

- d) La competencia a que estaría sujeto éste órgano jurisdiccional debe comprender el tratamiento de causas que nazcan como consecuencia únicamente de un conflicto de intereses latente, aplicando un procedimiento respecto de las fases del proceso basados en los principios generales,

procesales y penales, que permitirían garantizar equitativa e imparcialmente los intereses de las partes en el proceso, desde la fase en que se traba la relación procesal, hasta la emisión de sentencia y su consiguiente ejecución por las vías correspondientes sea que fuere de responsabilidad o de sobreseimiento. Para el caso de responsabilidad el de ejecutar el cobro tanto la obligación económica pudiendo llegar al cobro coactivo, hasta la ejecución de las sanciones sobre sentencia firme pasada en autoridad de cosa juzgada o acto que resuelva la vía de impugnación también pasada en autoridad de cosa juzgada. Y para el caso de sobreseimiento, el deber de ejecutar en la Administración Tributaria la dejada sin efecto del acto determinativo y consiguiente archivo de obrados sin responsabilidad para el contribuyente.

3.4.1 Beneficios para el Municipio y para el Contribuyente y/o Responsable.

Los beneficios serían cuantiosos tanto para el Municipio como para el contribuyente y/o responsable, pues se conseguiría:

1° Para el municipio:

- Evitar acciones innecesarias que significan perjuicio para su economía administrativa, profesional, presupuestaria, temporal, operativa y técnica, que obligarían a instituir inicio de causas con la certeza de la existencia real

hechos ilícitos o contravencionales, que garanticen efectivamente la recuperación de montos impositivos debidos.

- La limitación de sus funciones de fiscalización hasta llegar a la determinación, disminuirían grandemente la acumulación de causas sin atención ni resultados, o con atención y resultados demasiado tardíos, que provoquen la ineficiencia en el cumplimiento de sus objetivos.
- Permitiría la eficiencia y eficacia en la atención de otros actos administrativos propios del ente recaudador, los cuales merecen especial atención, como sistemas de empadronamiento, sistemas de fiscalización, sistemas técnicos de evaluación y actualización de datos impositivos sobre contribuyentes, etc.
- Disminuir actos de corrupción de los operadores administrativos y garantizar una adecuada ejecución de los trabajos encomendados a cada operador, bajo pena de procesos y sanciones disciplinarias más efectivas en caso de incumplimiento de los deberes a su cargo.
- La recuperación de la conciencia tributaria obligacional en los contribuyentes, debido a que los procesos determinativos correspondería a un nivel grave de su actuar contributivo no cumplido, es decir que un proceso de determinación no tomaría el sentido de lo irrelevante, o normal, o en contrario el temor a ser sancionado indebidamente por los problemas en el manejo de los proceso.

- Garantiza la valoración efectiva del techo recaudatorio proyectado sin tener que ingresar en los campos del engaño en contra del municipio ni del contribuyente.
- Finalmente bajaría la carga laboral.

2° Para el contribuyente, responsable o sujeto pasivo:

- La aplicación efectiva de los principios del debido proceso a su favor, que permita garantizarle la imparcialidad en el tratamiento de sus causas.
- Restituir el respeto de sus derechos y la conciencia de sus obligaciones, garantizando la consideración de su capacidad contributiva en relación efectiva a sus bienes patrimoniales.
- No ser sujeto de procesamientos tributarios injustificados e innecesarios que afectan a su economía pecuniaria y temporal.
- Saberse amparado en caso de imposibilidad probatoria por motivos de economía, mal asesoramiento, analfabetismo, etc. en que el cargo que se le impone deberá estar debidamente comprobado por la parte demandante bajo vigilancia y diligencia del juez de la causa.

- En caso de retardación de justicia (atribuible al órgano jurisdiccional), no ser responsable por el pago de accesorios de ley y actualización hasta la emisión de sentencia o actos pasados en autoridad de cosa juzgada.
- Crearía conciencia de que los actos que imprima para considerar una dilación en la resolución del proceso del cual es parte imputada, tendrían una consecuencia negativa en su contra pues sería responsable del pago de accesorios de ley y actualización hasta la emisión de sentencia o actos pasados en autoridad de cosa juzgada dirigidos no solo a reparar el daño económico causado al municipio, sino a reparar el perjuicio consecuente de la dilación.
- En caso de que dicha dilación innecesaria sea atribuible al sujeto activo, será éste y no el sujeto pasivo el que deba restituir el perjuicio mediante pago de costas al Estado.

I. CONCLUSIONES:

1. Mediante los métodos deductivo, analítico, de síntesis, crítico y de revisión de expedientes, utilizados en el presente trabajo de investigación, se ha llegado a la conclusión de que el procedimiento actual en cuanto al juzgamiento de causas impositivas municipales sobre la evasión y la defraudación, no es la más adecuada a la realidad nacional, pues no garantiza para nada la aplicación de los principios generales del debido proceso, violentando en definitiva los

sagrados derechos y garantías constitucionales y procesales de que goza todo ciudadano, y el propio fin que el derecho persigue como es la justicia, también se ve afectado por el sistema actual.

2. En cuanto al riesgo constante de violarse el principio “non bis idem” gracias a la confusión y duplicidad de penas entre las leyes tributarias y el Art. 231 del Código Penal común, se concluye que mientras no exista un debido ordenamiento de los delitos penales propiamente dichos y de los delitos tributarios penales municipales por su lado, no será posible evitar el doble procesamiento por un mismo hecho y la doble penalización como efecto.

III. RECOMENDACIONES

1. Se recomienda que como la forma más adecuada de resolver el problema del procedimiento administrativo tributario en cuanto a los medios de impugnación y el propio proceso de causas, es implementando un nuevo sistema procedimental que siga la tendencia autonómica mediante el conocido procedimiento tributario penal, bajo competencia propio del Poder Judicial y no así del Poder Ejecutivo, lo que permite garantizar en forma eficiente la imparcialidad y el respeto de garantías y derechos de las partes (Sujeto Activo – Sujeto Pasivo).

2. Por otro lado es importante también que para que funciones en forma eficiente el sistema de juzgamiento tributario municipal, se deba contar necesariamente con una Ley Tributaria Penal, que permitirá contener como ley sustantiva la tipificación de delitos tributarios penales y sus respectivas sanciones.

3. Se recomienda suprimir del Código Penal común el tipo delictual dado en el Art. 231 (Evasión de impuestos) por no ser correspondiente a un tipo penal común, sino un tipo delictual impositivo bajo tuición del Derecho tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ CABANELLAS, Guillermo, "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual".
- ✓ CARNELUTTI, Francesco *"Sistema de derecho procesal civil"*, Edit. Uteha, Bs.As., 1959
- ✓ CADAVID A., Luis Alberto; VALENCIA, Horacio; CORDOVA A. Jhon, *"Elementos de Derecho Comercial, Tributario y contable"*, serie jurídica Mc. Graw Hill, 1998.
- ✓ Código Tributario Boliviano de 1992, Arts. 133 al 141 y 168 al 173, Gaceta Oficial de Bolivia pgs. 34-39 y 47 y 48.
- ✓ D. S. No. 23813 de 30/06/94 "Reglamento de la Ley de Participación Popular".
- ✓ DE VICENTE Y CARAVANTES, José: *"Tratado histórico, crítico y filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento"*, Imprenta de Gaspar y Roig, Madrid, 1856.
- ✓ DURAN RIBERA, Jesús: *"Derecho Tributario"*, Edit. Universitaria, Sta. Cruz de la Sierra- Bolivia, 1997.
- ✓ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo VII.
- ✓ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: *"Derecho Tributario"*, Tomo II, Parte General, (Derecho Tributario formal o administrativo – Derecho Tributario procesal – Derecho Tributario penal), DEPALMA, Bs. As., 1997.
- ✓ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: *"Infracciones aduaneras"*, Ed. DRISKILL, Bs. As., 1986.
- ✓ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: *"Derecho Tributario"*, Tomo III, Parte especial, (análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia), DEPALMA, Bs. As. 1997.
- ✓ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. *"Procedimiento tributario"*, Edit. DEPALMA, Bs. As. 1993.
- ✓ JARACH, Dino: *"Curso de Derecho tributario"*, CIMA, Bs. As. 1980.

- ✓ JARACH, Dino: *"Finanzas públicas y Derecho tributario"*, Cangallo, Bs. As. 1989.
- ✓ Ley No. 1551 de 20/04/94 "Ley de Participación Popular"
- ✓ Ley No. 1768 de 10/03/97 "Código Penal Modificado"
- ✓ Proyecto de Ley No. 070/00-01 (Código Tributario boliviano)
- ✓ VALDÉZ COSTA, Ramón, *"Instituciones de Derecho Tributario"*, DEPALMA, Bs. As. 1992.
- ✓ VALDÉS COSTA, Ramón, *"Curso de Derecho Tributario"*, 2ª Edición, DEPALA – TEMIS – MARCIAL PONS, Bs. As. – Sta. Fe de Bogotá – Madrid, 1996.