



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis/monografía

Yo..... Lizimy Parro Poma Quispe C.I. 5989558
autor/a de la tesis titulada

MODIFICACION DEL ARTICULO 164 CODIGO TRIUNFAL
DE INVIENIO REFERENTE A LA CLASURA

mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de

MAESTRÍA EN DERECHO TRIUNFAL

En la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede académica La Paz.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Académica La Paz, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación a partir de la fecha de defensa de grado, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamo de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría Adjunta a la Secretaria General sede Académica La Paz, los tres ejemplares respectivos y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. 16/3/20

Firma: [Firma manuscrita]

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR
SEDE ACADÉMICA LA PAZ - BOLIVIA**



MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO

TESIS

**“MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 164 CÓDIGO TRIBUTARIO
BOLIVIANO REFERENTE A LA CLAUSURA”**

ALUMNO:

JIMMY PAULO POMA QUISPE

TUTOR:

DRA. JULIA SUSANA RÍOS LAGUNA

La Paz-Bolivia

2020

AGRADECIMIENTO

A mi familia y a todas las personas que contribuyeron en la elaboración de la presente tesis, asimismo a una gran profesional y colega Dra. JULIA SUSANA RIOS LAGUNA por su colaboración desinteresada con mi persona.

DEDICATORIA

En primer lugar, a Dios por haberme dado la vida, a mis padres por ser el lumbral en mi camino y a toda mi familia por ser la fortaleza en mi vida.

INDICE

Agradecimiento

Dedicatoria

CAPÍTULO I

1. INTRODUCCIÓN	1
2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA	2
2.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.....	3
2.2. SITUACIÓN PROYECTADA	3
3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	4
4. JUSTIFICACION DEL TEMA.....	4
4.1. PROPUESTA DE LA PRESENTE TESIS.....	4
5. DELIMITACIÓN DEL TEMA DE LA TESIS	5
5.1. DELIMITACIÓN TEMATICA	5
5.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL.....	5
5.3. DELIMITACIÓN TEMPORAL	5
6. OBJETIVOS	6
6.1. OBJETIVO GENERAL.....	6
6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	6
7. HIPOTESIS	6
8. MARCO TEÓRICO	7
9. MARCO CONCEPTUAL	10
9.1. Debido Proceso.....	10
9.2. Clausura	11
9.3. Arrepentimiento eficaz.....	12
10. MARCO JURÍDICO.....	13
10.1. Constitución Política del Estado	13
10.2. Código Tributario Ley 2492	16
10.3 Código Penal.....	20
10.4. Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014	21

11. Legislación Comparada	22
11.1. Bolivia.....	22
11.2. Paraguay.....	23
11.3. Ecuador.....	23
12. MÉTODOS	23
12.1. MÉTODO COMPARATIVO	23
12.2. METODO DIALECTICO	24
12.3. METODO DEDUCTIVO.....	24
12.4. METODO INDUCTIVO	24
13. TÉCNICAS A UTILIZARSE EN LA TESIS	24
13.1. LA OBSERVACIÓN.....	24
13.2. INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL.....	25

CAPÍTULO II

MARCO HISTÓRICO Y REFERENCIAL

2. MARCO HISTÓRICO Y REFERENCIAL.....	27
2.1. Antecedentes Generales	27
2.2. Principios de la Tributación.....	29
2.3. Los Impuestos	30
2.3.1. Clasificación de los Impuestos	32
2.3.2. Código Tributario elevado a rango de Ley mediante Decreto Supremo No 9298	33
2.3.3. Implementación de la clausura referente a las contravenciones tributarias	34

CAPÍTULO III

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

3. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.....	37
3.1. Derecho Penal Tributario.....	37
3.2. El Ilícito Tributario.....	39
3.2.1. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario	39

3.2.2. Doctrina Penalista	40
3.2.3. Doctrina Administrativa	43
3.2.4. Doctrina Tributarista.....	45
3.2.5. El Bien Jurídico Tutelado	47
3.2.6. El Ilícito Tributario en la Legislación Boliviana.....	50
3.2.7. El Ilícito Tributario y el Código Penal.....	51
3.3. El Debido Proceso.....	52
3.3.1. Introducción	52
3.3.2. El Proceso	52
3.3.3. El procedimiento	53
3.3.4. Distinción entre Procedimiento y Proceso	53
3.3.5. El debido proceso en Bolivia	57
3.3.6. Elementos del debido proceso administrativo	59

CAPÍTULO IV

SANCIONES ADMINISTRATIVAS

4. SANCIONES ADMINISTRATIVAS.....	63
4.1. Concepto de sanciones administrativas	63
4.2. Clasificación de sanciones administrativas.....	65
4.3. Distintas clasificaciones.....	65
4.3.1. La Autotutela.....	67
4.3.2. Sanciones Disciplinarias	68
4.3.3. Mediante las sanciones de policía demanial	68
4.3.4. Sanciones rescisorias de actas administrativos favorables... 68	
4.3.5. Sanción de tutela autoprotectiva de la administración... 69	
4.3.6. Sanciones Administrativas de Protección del Orden General 69	
4.4. Doctrina.....	70
4.5. Penas Administrativas	70
4.6. Sanciones administrativas más comunes	72
4.6.1. Multa.....	72

4.6.2. Suspensión clausura o interdicción del ejercicio de determinada actividad	73
4.6.3. Comiso o confiscación de bienes	73
4.6.4. Caducidad.....	74
4.6.5. Observación o Amonestación	74

CAPÍTULO V

FUNDAMENTO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIAS TRIBUTARIA, PENAL, Y ADMINISTRATIVA

5. INFRACCIONES Y SANCIONES EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ...	76
5.1. Las infracciones	76
5.1.1. Omisiones formales	76
5.1.2. Omisión Materiales	76
5.1.3. Omisión por comisión.....	77
5.2. Sanciones Tributarias.....	77
5.3. Sanciones Penales.....	78
5.4. La ley penal y el dogma ningún delito ninguna pena sin ley	79
5.5. No hay pena sin culpabilidad.....	80
5.6. Arrepentimiento eficaz.....	80
5.7. La multa como forma de reparación del daño.....	83

CAPÍTULO VI

LA CLAUSURA DENTRO DE NORMATIVA BOLIVIANA

6. LA CLAUSURA DENTRO DE NORMATIVA BOLIVIANA	86
6.1. La Clausura	86
6.2. Características de la clausura	86
6.3. El bien jurídico tutelado	87
6.4. Conductas	89
6.4.1. Análisis de la clausura dentro de normativa boliviana ...	91

CAPÍTULO VII	
PROPUESTA	
7. PROPUESTA	96
CAPÍTULO VIII	
8.1. CONCLUSIONES	101
8.2. RECOMENDACIONES	103
BIBLIOGRAFÍA.....	104
ANEXOS	106

RESUMEN

El Código Tributario determina como sanción la clausura de una actividad económica, la cual es una sanción grave para los contribuyentes, por cuanto, no solo supone la afectación del patrimonio del contribuyente, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo.

Cuando se procede a la clausura de alguna actividad económica, esta no solo afecta al contribuyente, arrastra consigo a todos quienes dependen de él económicamente como es el caso de sus trabajadores, sobre todo afecta al núcleo más importante que el Estado protege, como es la familia, por otro lado puede afectar de manera indirecta a terceras personas, generando también perjuicios a su clientela, empleados, proveedores, etc., siendo esta una cadena económica perjudicial para la economía del país.

Cuando se garantizan y restituyen los derechos fundamentales de la persona frente al poder omnímodo del Estado, se provoca y se promueve la justicia y la paz social, se configura el equilibrio deseado entre el administrador y el administrado.

El presente documento, efectúa un análisis para proponer la modificación del Artículo 164 del Código Tributario, considerando que constituye parte del debido proceso la posibilidad de que el contribuyente pueda reparar de forma inmediata el posible daño ocasionado, y asumir su responsabilidad por la omisión, aspecto que está plenamente reconocido en la figura del arrepentimiento eficaz, asimismo se propone la proporcionalidad en la sanción, respecto de la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que ha sido tipificado como una contravención, generada por el incumplimiento de un deber formal, en los términos de lo establecido en la norma tributaria vigente. Por lo que se propone la aplicación de multas progresivas en sustitución de la clausura.

CAPÍTULO I
DISEÑO METODOLÓGICO

“MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 164 CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO REFERENTE A LA CLAUSURA”

1. INTRODUCCIÓN

El tributo, como acto de entregar al Estado una cantidad de dinero para el sostenimiento de las cargas públicas, fue causal que en determinadas épocas, produjeran defraudación al fisco, conducta que no representaba mayor repercusión social ni moral, puesto que era considerada una forma de revancha contra el Estado, ante su exagerada presión tributaria; esta concepción social cultural estaba, y aun esta, profundamente arraigada en el seno de nuestra sociedad, la que todavía no ha tomado real conciencia de como inciden y repercuten las conductas evasoras en la actividad económica y financiera del Estado, con la consiguiente disminución de los recursos que deben cumplir los fines estatales propuestos.

Por tal, motivo la política fiscal ha establecido mecanismos para reprimir las conductas evasoras, mediante diferentes tipos de procedimientos y sanciones que abarcan desde la aplicación de multas, hasta la pena privativa de libertad; dentro de estos procedimientos se ha incorporado la clausura tributaria, recurriendo a los principios de la política criminal, de esta forma se penalizaron distintas formas de comportamientos que perjudican al objetivo recaudatorio del Estado.

El Código Tributario Boliviano Ley No 2492 en sus Artículos 163 y 164, mantienen el procedimiento y sanción de clausura de una actividad económica, ante comportamientos considerados como incumplimientos a deberes formales tales como: la omisión de inscripción o inscripción en un régimen tributario que no corresponde a la realidad económica del contribuyente y la no emisión de factura, este tipo de sanción, se ha hecho frecuente, sin considerar la gravedad que implica su aplicación para los

contribuyentes, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio, muchas veces familiar, también, afecta a otros derechos fundamentales, como: el derecho al trabajo, el libre ejercicio del comercio y ejercer una actividad económica lícita en términos de subsistencia; puede inclusive afectar directa o indirectamente los derechos de terceras personas como dependientes, proveedores, acreedores y en suma al entorno familiar.

Por su parte la sanción como tal a la fecha se ha tornado inefectiva debido a que los contribuyentes han optado por conductas evasoras que les permite mantener su actividad.

Esta problemática es objeto de análisis en el presente trabajo, ya que la clausura, ya no responde a la realidad y a las necesidades de los contribuyentes al afectar garantías y derechos establecidos en la Constitución Política del Estado; y por otra parte tampoco beneficia a la Administración Tributaria, por que se ha vuelto poco efectiva.

2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

En el caso de la omisión en el deber de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente, la clausura de una actividad económica, vulnera la garantía constitucional del derecho al trabajo y el libre ejercicio de una actividad económica lícita; por su parte en el caso de la omisión de registro o el registro en un régimen que no corresponde a la actividad del contribuyente, el procedimiento es inmediato, vulnerando de esta forma el debido proceso. En ambos casos se limita la capacidad recaudatoria del Estado, puesto que mientras un establecimiento se encuentre sin funcionamiento tampoco podrá tributar. Por otro lado, ya sea con un procedimiento que suponga la posibilidad de presentar descargos, o de forma inmediata, la sanción no es efectiva para el objeto recaudatorio.

Por esta razón es necesario realizar un análisis del sistema normativo tributario boliviano y de esta forma identificar las falencias existentes tanto en los elementos técnicos, legales y administrativos, con el fin evitar la vulneración de derechos y garantías, manteniendo la simplicidad de los procedimientos tributarios y la efectividad del sistema recaudatorio.

2.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

El problema del incumplimiento de deberes formales, tales como la omisión de entrega de la factura, como la omisión de registro y la inscripción en un régimen que no corresponde a la realidad económica del contribuyente; es que se constituyen en incumplimientos flagrantes y de ejecución instantánea, se verifican el momento en que se deja de cumplir con el deber establecido en la normativa tributaria.

Mientras que, la no emisión de facturas está sujeta a una investigación y proceso previo a la sanción, la cual tiene que cumplir en las disposiciones reglamentarias del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en cuanto a sus formas requisitos y condiciones; el ilícito se materializa cuando el contribuyente, incumple la obligación al no emitir el comprobante de venta, con la finalidad de evadir al fisco; otro escenario se presenta cuando el contribuyente, no ha obtenido su Número de Identificación Tributaria, o se ha registrado en un régimen que no le corresponde, cuyo efecto sancionatorio es inmediato.

2.2. SITUACIÓN PROYECTADA

La modificación del Artículo 164 Código Tributario Boliviano referente a la clausura, permitirá asegurar las garantías constitucionales, como del derecho al trabajo y a ejercer una actividad económica lícita para el contribuyente, con incidencia en el debido proceso estableciendo las bases legales para que el contribuyente pueda corregir y adecuar su conducta a la normativa vigente, en

su caso transformar las sanciones en multas. De esta forma se permitirá la efectividad en el cobro de los tributos.

3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

El problema de la clausura es la vulneración de derechos de los contribuyentes por lo que es necesario modificar el artículo 164 del Código Tributario Boliviano referido a la clausura, en el caso de no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente.

4. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

La clausura de una actividad económica, es una sanción grave para los contribuyentes, y poco eficaz para la administración tributaria, por lo que es necesario identificar las falencias existentes tanto en la parte técnica, legal y administrativa, con el fin evitar la vulneración de derechos y garantías establecidas en la Constitución Política del Estado.

Así también todas estas normas constitucionales reflejan el compromiso del Estado para proteger el ejercicio de actividades económicas lícitas. Sin embargo, al establecer la clausura como sanción, se suprimen esos derechos fundamentales, debido a que implica el cese de las actividades comerciales, privación de ingresos económicos y en definitiva privación del derecho al trabajo.

4.1. PROPUESTA DE LA PRESENTE TESIS

La propuesta de la presente tesis es la modificación del artículo 164 del Código Tributario Ley 2492, que establece clausura por la omisión emitir factura, nota fiscal o documento equivalente de cuyo resultado se produjeran beneficios o dispensas indebidas en perjuicio de la Administración Tributaria.

La normativa tributaria considera la sanción de clausura de la actividad comercial como una forma de lucha contra la evasión fiscal, misma que por su gravedad, debe precautelar la vigencia de los derechos fundamentales, garantizar el debido proceso, para que el administrado tenga la oportunidad de contrarrestar las acusaciones de la administración tributaria, pudiendo desistir de su conducta o evitar los efectos nocivos de su omisión, en un acto plenamente voluntario. En consecuencia debiera considerarse como una medida de última ratio, y no como una sanción aplicable en todos los casos.

5. DELIMITACIÓN DEL TEMA DE LA TESIS

5.1. DELIMITACIÓN TEMÁTICA

Realizar un análisis sobre la clausura de una actividad económica en el sistema tributario vigente, realizando un enfoque de los contribuyentes y la violación del debido proceso como derecho y garantía constitucional, considerando el arrepentimiento eficaz como medida eficaz para contrarrestar el incumplimiento, preservando la capacidad recaudatoria del Estado.

5.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL

La delimitación espacial de la investigación está circunscrita a la vigencia y alcance territorial de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, así como las normas complementarias y conexas.

5.3. DELIMITACIÓN TEMPORAL

La presente investigación abarca el análisis normativo de los antecedentes de la sanción de la clausura, sus modificaciones y su aplicación a la fecha de presentación del documento.

6. OBJETIVOS

6.1. OBJETIVO GENERAL

Proponer la modificación del artículo 164 del Código Tributario referente a la clausura, que reconozca las garantías constitucionales de los contribuyentes. Permitiendo opciones para evitar la medida de última ratio, de esta forma lograr mayor eficiencia en el control y recaudación de parte de la Administración Tributaria.

6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar la sanción y procedimiento de clausura de la actividad económica en la normativa del sistema tributario boliviano.
- Analizar el procedimiento de arrepentimiento eficaz como alternativa a la aplicación de sanciones.
- Analizar la efectividad de las multas en el caso de incumplimiento a deberes formales como alternativa a la clausura.
- Identificar las causas y efectos de la clausura establecidas en el sistema tributario boliviano referente al debido proceso.
- Comparar el sistema tributario boliviano con el sistema tributario paraguayo, ecuatoriano y español referente a la clausura en relación al debido proceso.

7. HIPOTESIS

Con la modificación del artículo 164 Código Tributario Boliviano referente a la clausura, permitiendo un mecanismo de arrepentimiento eficaz, y la aplicación de multas progresivas, se garantiza el debido proceso de los contribuyentes.

8. MARCO TEÓRICO

Para James Gold Schmidt, define el derecho penal administrativo como:

“El conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bien estar público o estatal, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”¹

La definición establece la distinción entre delito y contravención administrativa, que tiene por el bien jurídico tutelado a la administración, por lo que la conducta administrativa que se lesiona se dirige contra una declaración de la administración, a través de una norma de menor jerarquía que una Ley, y que tiene obligatoriedad en su cumplimiento debido a la facultad ejecutiva de la administración pública.

Para Andreozzi, *“La contravención es una violación que va en contra la administración en sentido amplio. Dentro de este género caben dos especies. Las violaciones administrativas en general y la violación tributaria. Las contravenciones administrativas y tributarias no deben estar en el derecho penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque esta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo”²*

La definición establece, que si bien las conductas contraventoras del orden administrativo, se catalogan como violaciones, con especial énfasis en las violaciones tributarias, las mismas no pueden estar en el mismo nivel que los delitos, y por consiguiente las sanciones a ser aplicadas no pueden considerarse penas.

¹(GARCIA BELSUNCE H. A., 1985, pág. 27)

²(ANDREOZZI, pág. 363)

Por su parte, el autor Giuliani Fonrouge, establece: *“No es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo. En su caso, como en el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos generales; por lo demás el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del estado, en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política .Infringir a transgredir las disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiera a normas complementarias para asegurar se efectividad, no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa alemana ,sino quebrantar un verdadero deber social , como es el de sustraerse al pago de los tributos ,esenciales para el mantenimiento del estado, y alterar el orden jurídico de la sociedad. Por esto es acertado que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal; mas no obstante se vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen accesorios de este: responden a finalidades de sistemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas”.* ³

Coincidiendo con Andreozzi, el autor Giuliani Fonrouge, efectúa la diferencia entre delitos y contravenciones tributarias, estableciendo la diferencia entre el ámbito administrativo y el tributario, por lo que define el incumplimiento al deber tributario como el quebrantamiento de un deber social.

Es importante recalcar que ninguno de los autores establece una independencia del ámbito punitivo o sancionatorio administrativo o tributario,

³(FONROUGE, 1933, págs. 634,635)

de los principios del derecho penal, de cuyos conceptos se establecen los derechos, garantías y procedimiento aplicable para los infractores, sea que su conducta se encuentre encuadrada como delitos o contravenciones.

Al respecto, Eugenio Zaffaroni, establece lo siguiente: *“Es el legislador quien determina que bien o valor, por la significación e importancia que reviste para la comunidad, merece tutela, transformándose así en un bien jurídico tutelado y consecuentemente, todas las conductas que lo afecten estarán sujetas a una pena. El legislador, con sentido valorativo y recetando una necesidad de política económica, social, cultural, etc., considera que un bien o valor requiere protección, determinando típicamente las conductas que lo afecten y las penas con que se reprimirán tales acciones”*⁴

El autor, con una visión estrictamente penalista, evalúa las conductas contraventoras, por la su significado y repercusión social, dependiendo su valoración y clasificación, de la voluntad del legislador.

Toda vez que la Constitución Política del Estado, garantiza el principio de legalidad y debido proceso, al momento de aplicar una sanción, estas se extienden al procedimiento aplicable, por tanto el derecho penal y el derecho administrativo sancionatorio se sujetan a principios de la misma identidad, los principios que rigen el orden penal se aplican con las mismas garantías al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado; ambos tienen su fundamento en los principios y garantías constitucionales, en particular de los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad, presunción de inocencia, y debido proceso.

⁴(ZAFFARONI, 1987, pág. 389)

9. MARCO CONCEPTUAL

9.1. Debido Proceso

El debido proceso es un principio legal por el cual el Estado debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez. El debido proceso establece que el gobierno está subordinado a las leyes del país que protegen a las personas del Estado.

La constitución boliviana establece que **Estado garantiza el derecho al debido proceso**, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones⁵.

Para el TCP, la imposición de la sanción de clausura del negocio tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, y que emerja de un **debido proceso** dotado de sus elementos esenciales; por lo que, la directa imposición de la sanción de clausura de un establecimiento de comercio, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente el debido proceso (Arts. 115. II y 117.I CPE) y el derecho a la defensa (Art. 119 CPE). Respecto a la clausura definitiva, en la SCP 100/2014, el TCP señala que una sanción de tal magnitud afecta el derecho al trabajo, e indica que es aplicable el razonamiento efectuado para la clausura inmediata, sin embargo dicha Sentencia, no establece un análisis sobre la vulneración al derecho al trabajo, al ejercicio del comercio, y la posibilidad de ejercer una actividad económica lícita, lo que no fue motivo del recurso, por lo que el presente análisis se circunscribe a reparar esta omisión.

⁵ Gaceta oficial del Estado Plurinacional de Bolivia, CPE 2009

9.2. Clausura

La clausura Tributaria consiste en el cese de la actividad durante un determinado lapso de tiempo y la aplicación de una multa.

Se aplica ante incumplimientos a los deberes formales y tiene una repercusión negativa tanto en el aspecto económico como en lo relativo a la publicidad que tiene aparejada la medida.

A bien jurídico protegido es la facultad de verificación y control de la administración, pero la jurisprudencia en distintos fallos expreso que este no es el único fin que se persigue sino también se protege por ejemplo la igualdad tributaria.

Sobre la interdicción, el autor Bandeira De Mello Oswaldo Aranha expresa el siguiente concepto: *“Es una pena correctiva o expulsiva por la cual se aleja a un servidor público del desempeño de su cargo o al particular de su profesión o industria se les prohíbe le ejercicio”*⁶

Consiste en la suspensión o cesación del ejercicio de una actividad de cualquier tipo de derecho, o sea que la suspensión puede ser temporal o definitiva; en este último caso se habla de clausura.

Para aplicar dicha sanción tiene que estar prevista y establecida en la ley, pues solamente ella puede limitar la actividad de las personas en interés general, asimismo no puede ser aplicada sino acabo de un procedimiento en el que el infractor pueda ejercer una amplia oportunidad de defensa, atento a la gravedad de las consecuencias.

La sanción de clausura, puede ser sustituida por multas pecuniarias, en cuyo caso no cesará la actividad comercial del establecimiento, por ser

⁶ (BANDEIRA DE MELLO, 1978, pág. 503)

imprescindible para la conservación y custodia de los bienes depositados en su interior, o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por razones inherentes a la naturaleza de los insumos y materias primas.

9.3. Arrepentimiento eficaz

Al desistimiento y arrepentimiento eficaz, el autor Jiménez de Asúa, los denomina "tentativa abandonada". El arrepentimiento opera en el delito frustrado, mientras el desistimiento propiamente dicho es en última instancia causado por el arrepentimiento, se produce en la tentativa. La tentativa permite impedir la realización del delito, o sus efectos. No es punible pero el juez, puede determinar una medida cautelar de seguridad.

El Código Penal vigente, establece en su Artículo 9, lo siguiente:

“Artículo 9º.- (DESISTIMIENTO Y ARREPENTIMIENTO EFICAZ). No será sancionado con pena alguna:

- 1. El que desistiere voluntariamente de la comisión del delito.*
- 2. El que de igual modo impidiere o contribuyere a impedir que el resultado se produzca a menos que los actos realizados constituyan delitos por sí mismos.”*

El arrepentimiento eficaz, es una figura extractada de la doctrina penal, que establece aquella figura por la que el o los autores, impiden la consumación del ilícito, cuando se han dado las condiciones y los elementos que determinan un incumplimiento, sin embargo la norma valora la conducta posterior del sujeto activo para evitar que se produzca el resultado de la acción, esta figura requiere que el autor deba responder por aquellas actos ejecutados, antes de arrepentirse. Esta figura está plenamente reconocida por el Código Tributario, Ley No 2492, en su Art. 157.

Para el profesor Etcheberry, el arrepentimiento eficaz no constituye excusa legal que absuelva la comisión del ilícito, más bien se constituye en una causal de extinción de responsabilidad penal, debido a que impide el nacimiento de la responsabilidad y evita el efecto del incumplimiento, y se produce cuando ya nació la responsabilidad.

10. MARCO JURÍDICO

10.1. Constitución Política del Estado

La clausura de una actividad económica no solo supone la afectación al patrimonio del administrado, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo, establecido constitucionalmente el cual protege un salario justo, equitativo y satisfactorio mismo que puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas. Así, por ejemplo, la clausura puede afectar no sólo al propietario de un negocio, sino, además, a todos quienes dependan de él económicamente, como puede ser su familia y los trabajadores dependientes. En este sentido la Constitución Política del Estado, en el Capítulo Quinto “Derechos Sociales y Económicos”, Sección III, dispone:

“Artículo 46. I. Toda persona tiene derecho: 1. Al trabajo digno, con seguridad industrial, higiene y salud ocupacional, sin discriminación, y con remuneración o salario justo, equitativo y satisfactorio, que le asegure para sí y su familia una existencia digna.

II. El Estado protegerá el ejercicio del trabajo en todas sus formas.

“Artículo 47.-Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo”

Por su parte el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones con oportunidad de producir los medios de defensa que considere pertinentes, asumir defensa y producir prueba, principio que es aplicable a sanciones fiscales. Garantías establecidas en los Artículos 115 y 120 del texto constitucional que disponen:

Artículo 115.- *I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.*

II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

Artículo 120. *I. Toda persona tiene derecho a ser oída por una autoridad jurisdiccional competente, independiente e imparcial, y no podrá ser juzgada por comisiones especiales ni sometida a otras autoridades jurisdiccionales que las establecidas con anterioridad al hecho de la causa.*

Por lo expuesto, el debido proceso está vinculado a los principios, garantías y derechos de las personas tanto en la dimensión adjetiva (defensa irrestricta, motivación, igualdad entre partes, pertinencia, congruencia, verdad material), como sustantiva.

La legislación tributaria vigente en Bolivia, al aplicar la sanción de clausura de una actividad comercial, con el objetivo de luchar contra la evasión fiscal, restringe al contribuyente la oportunidad de contrarrestar las acusaciones de la administración tributaria, adoptando acciones que le permitan asumir su responsabilidad y evitar un posible daño, en el menoscabo de la recaudación por efecto de la falta de emisión de factura.

La regulación de la economía del Estado responde al nuevo modelo económico comunitario y productivo basado en el principio del vivir bien, la definición del modelo económico plural, basado en formas de organización económica comunitaria, estatal, privada y social cooperativa, en la que la iniciativa privada, la propiedad privada individual y colectiva, el ejercicio de las actividades empresariales, están plenamente garantizados, mientras no desarrolle condiciones de perjuicio al bien colectivo y contribuyan al desarrollo económico social; como establecen los siguientes artículos de la norma fundamental:

“Artículo 318. II. El Estado reconoce y priorizará el apoyo a la organización de estructuras asociativas de micro, pequeñas y medianas empresas productoras, urbanas y rurales.

“Artículo 334. 4. Las micro y pequeñas empresas, así como las organizaciones económicas campesinas y las organizaciones o asociaciones de pequeños productores, quienes gozarán de preferencias en las compras del Estado.”

Tomando en cuenta que la dirección general de la economía está a cargo del Estado, su intervención se limita a la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. En este sentido los procedimientos tributarios y sobre todo el procedimiento sancionatorio no deben, ni pueden limitar la actividad económica, que no se encuentre en el marco de los rubros de intervención estatal.

10.2. Código Tributario Ley 2492

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, al tenor de lo dispuesto en el Artículo 23 de la Ley No 2492, es la persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones correspondientes, ya sea como responsable último del impuesto o como contribuyente, al haber generado el hecho económico por el que surge la obligación del pago del impuesto. El contribuyente es el llamado a soportar la carga del impuesto, ya que es el titular de la capacidad económica que da lugar a la generación del propio impuesto, asimismo es este titular sobre el que pesan el cumplimiento de los deberes formales, y cuyo incumplimiento se sanciona de la siguiente forma:

“Artículo 162. (Incumplimiento de Deberes Formales).

I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial.”

El incumplimiento de deberes formales se refiere a la acción u omisión de que cometen los contribuyentes en el ejercicio de sus obligaciones tributarias,

establecidas en el Artículo 70 del Código Tributario Boliviano, tales como la presentación de declaraciones juradas, la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, elaboración de los registros contables, entre otros, en suma todas aquellas obligaciones que tiene el contribuyente destinadas a brindar información a la Administración Tributaria para que pueda cumplir de forma eficiente con sus facultades de control, verificación y fiscalización.

La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes constituye un deber formal, que permite documentar la venta de un bien o la prestación de un servicio, en el marco de lo establecido en el Artículo 4 de la Ley No 843. La factura, además de demostrar que se ha realizado una actividad económica, se constituye en el documento idóneo para verificar la correspondencia y pertinencia del débito y crédito fiscal. En otras palabras a partir de la facturación es posible efectuar correctamente un trabajo de verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Está claro que la factura se convierte en el documento central a partir del cual se determinará el monto a tributar, por lo que el incumplimiento en su emisión evita que la Administración Tributaria cuente con elementos de base cierta para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Del análisis expuesto, se comprende que la sanción implique la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, misma que en primera instancia establece la sanción de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48), días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor.

La normativa tributaria considera la sanción de clausura de la actividad comercial como un procedimiento efectivo para luchar contra la evasión fiscal, y que permite crear en los contribuyentes una especie de temor reverencial, denominado “sensación de riesgo”. Sin embargo, la sanción a la fecha resulta

inefectiva, debido a que mientras un establecimiento se encuentra clausurado, no tributa. Por su parte, muchos contribuyentes cierran su actividad económica, y otros la mantienen con un Número de Identificación Tributaria a nombre de un testaferro.

A efecto de establecer las sanciones aplicables el Artículo 164 de la Ley No 2492, establece:

“Artículo 164 (No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente).

I. Quien, en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

II. La sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor. La primera contravención será penada con el mínimo de la sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior.

III. Para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, sea persona natural o jurídica, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir la clausura, solamente en el establecimiento donde se cometió la contravención.

IV. Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad comercial del establecimiento pasible a la misma, salvo la que fuera imprescindible para la conservación y custodia de los bienes depositados en su interior, o para la

continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por razones inherentes a la naturaleza de los insumos y materias primas.

Pese a que el Artículo 157 párrafo primero de la Ley No. 2492, establece: *“Quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por contravención de omisión de pago, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la deuda tributaria hasta el décimo día de notificada la Vista de Cargo o Auto Inicial, o hasta antes del inicio de la ejecución tributaria de las declaraciones juradas que determinen tributos y no hubiesen sido pagados totalmente.”* Por su parte el Artículo 163 párrafo II del mismo cuerpo legal, dispone: *“La inscripción voluntaria en los registros pertinentes o la corrección de la inscripción, previa a cualquier actuación de la Administración Tributaria, exime de la clausura y multa, pero en ningún caso del pago de la deuda tributaria.”*

En ambos casos, la norma reconoce plenamente que el contribuyente al asumir su responsabilidad frente a un incumplimiento catalogado como contravención tributaria, puede eximirse de la sanción aplicable a dicho incumplimiento, asumiendo su responsabilidad y readecuando su conducta, en otras palabras evitando que se produzca el efecto del incumplimiento, que en ultima instancia es la falta de pago del tributo correctamente.

Sin embargo de lo expuesto el Artículo 170, de la referida Ley, establece un procedimiento especial para la aplicación de la clausura, establece:

“Artículo 170°.- (Procedimiento de Control Tributario) La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia

de la negativa a esta actuación. Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio por tres (3) días continuos.

El sujeto pasivo podrá convertir la sanción de clausura por el pago inmediato de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado, siempre que sea la primera vez. En adelante no se aplicará la convertibilidad. Tratándose de servicios de salud, educación y hotelería la convertibilidad podrá aplicarse más de una vez.

Ante al imposibilidad física de aplicar la sanción de clausura se procederá al decomiso temporal de las mercancías por los plazos previstos para dicha sanción debiendo el sujeto pasivo o tercero responsable cubrir los gastos.

La sanción de clausura no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sociales y laborales correspondientes.”

La referida norma en línea con el procedimiento de clausura inmediata, establece el procedimiento aplicable, el mismo que no guarda ninguna relación con el debido proceso, ni con el respeto de las garantías constitucionales de los contribuyentes; sin embargo su aplicación está únicamente vinculada a la vigencia del Artículo 164,

10.3. Código Penal

El Artículo 9 del Código Penal en actual vigencia, que textualmente dispone: *“Artículo 9°.- (Desistimiento y arrepentimiento eficaz). No será sancionado con pena alguna:*

- 1. El que desistiere voluntariamente de la comisión del delito.*
- 2. El que de igual modo impidiere o contribuyere a impedir que el resultado se produzca a menos que los actos realizados constituyan delitos por sí mismos.”*

Lo expuesto, permite establecer que en materia penal, el arrepentimiento eficaz o espontáneo, se produce cuando una persona que ha cometido un delito, antes de que se proceda contra el autor, y éste acude a las autoridades

para confesarlo, reparando en la medida de lo posible el daño causado, o evitando que su conducta cause efecto. Es condición que modifica la responsabilidad del autor, permite evitar la sanción al haberse desistido de cometer el hecho y sobre todo impedir su resultado, en este caso la sanción se evita, puesto que el Estado reconoce este arrepentimiento y evita el costo de iniciar un proceso que tendrá un mismo resultado.

En consecuencia, no se sanciona con pena alguna a la persona que desiste voluntariamente de la comisión del delito o que impida o contribuya a impedir que el resultado que se produzca. Esta figura está reconocida en los Artículos 157 y 163 del Código Tributario, sin embargo no se reconoce en la contravención de no emisión de factura contenida en el Artículo 164, y esta omisión impide que el tratamiento en cuanto al procedimiento sancionatorio vulnerando garantías constitucionales.

Incluyendo la figura del arrepentimiento eficaz, como una conducta voluntaria del contribuyente de reparar en la medida de lo posible las consecuencias de la contravención tributaria que ha cometido y que se reflejan en la privación de los ingresos que persigue la Administración Tributaria, así como la falta de información con la que debe contar el fisco para conocer los elementos y datos declarados para la determinación de la base imponible; es posible reparar o evitar los efectos del ilícito, con la emisión de la factura, antes de que la Administración Tributaria inicie un proceso sancionatorio, y por tanto aplique sanciones como la clausura.

10.4. Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014

El Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), mediante Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 de fecha 10 de enero de 2014, ha expulsado del ordenamiento jurídico la clausura definitiva, y en resguardo del debido proceso en su vertiente del derecho a la defensa y a un proceso previo, ha eliminado la clausura inmediata por no emisión de facturas.

Con la Sentencia Constitucional 0100/2014, se ha dispuesto que no se puede aplicar la clausura inmediata, sin un proceso previo, y ha eliminado del ordenamiento jurídico la clausura definitiva como sanción; no obstante, y previo procedimiento administrativo, siguen vigentes las clausuras temporales de 6, 12, 24 y 48 días, previstas en el Código Tributario; en dicho fallo, no alcanza la inconstitucionalidad de la última parte de la Disposición Adicional Quinta de la Ley del PGE 2013, no implica la declaratoria de inconstitucionalidad del contenido del párrafo II del Art. 164 del Código Tributario, por no haberse sometido a control de constitucionalidad. Asimismo, y expulsó del ordenamiento jurídico boliviano, como efecto de haber sido declarada inconstitucional, la previsión contenida en el inciso 2 del párrafo II del Art. 162 del Código Tributario, que se refiere a las contravenciones que son sancionadas de forma inmediata, que se refería a la contravención de no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

Sin embargo, cabe aclarar que sigue vigente la aplicación de sanciones de forma directa para la contravención por omisión de registro o registro en un régimen que no corresponde a la actividad económica del contribuyente, la misma que puede ser evitada cuando se procede a la inscripción o al cambio de régimen de forma voluntaria, que en otras palabras constituye el arrepentimiento eficaz.

11. Legislación Comparada

11.1. Bolivia

La normativa vigente sobre la clausura y sus efectos ha sido analizada en el punto 10 del presente documento.

11.2. Paraguay

No se ha determinado normativa específica, sin embargo, cuando exista riesgo para la percepción de los créditos fiscales, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales podría hacerse efectivo o por otras causas de similar gravedad, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares como ser la clausura.

11.3. Ecuador

La inobservancia a los preceptos en el Código Tributario y en la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Cumplimiento del Registro Oficial Nro.181 del 30 de abril de 1999 y demás sanciones aplicables, determinan que son causales adicionales de clausura de un establecimiento por un plazo de siete días, aplicables a los contribuyentes sujetos al Régimen Impositivo Simplificado, registrarse en una categoría inferior a la que le corresponda, omitir su re categorización o su renuncia del Régimen.

12. MÉTODOS

12.1. MÉTODO COMPARATIVO

*"Consiste básicamente que, en el campo del derecho, los procesos y fenómenos jurídicos tienen doctrina y se diferencian de contexto en contexto que determina que un mismo hecho tenga diferentes concepciones jurídicas, de ahí que el derecho comparado como un sistema comparativo de las diferencias y similitudes"*⁶.

12.2. METODO DIALECTICO

La dialéctica es la ciencia de las leyes generales del movimiento y del desarrollo de la naturaleza de la sociedad humana y del pensamiento, la ciencia de concatenación universal de todos los fenómenos, que existen en el mundo este método considera a los objetos y a los fenómenos en proceso de desarrollo.

12.3. METODO DEDUCTIVO

Parte de un marco general de referencia y se va hacia un caso en particular en la deducción se comparan las características de un caso objeto con la definición que se ha acordado para una clase determinada de objetos y fenómenos. Para las personas familiarizadas con la teoría de los conjuntos puede decirse que la deducción consiste en descubrir si un elemento dado pertenece o no la conjunto que ha sido previamente definido.

12.4. METODO INDUCTIVO

En la inducción se trata de generalizar el conocimiento obtenido en una ocasión a otros casos u ocasiones semejantes que pueden presentarse en el futuro o en otras latitudes. La inducción es uno de los objetivos de la ciencia.

13. TÉCNICAS A UTILIZARSE EN LA TESIS

13.1. LA OBSERVACIÓN

La observación es la técnica de investigación por excelencia, es el principio y la validación de toda teoría científica. La ciencia nace y culmina con la observación. Esta técnica es la más primitiva y la más actual en el proceso de conocimiento, añadiéndose que es de carácter transversal. "La observación incluye desde los procedimientos informales como la observación casual,

hasta los más sistematizados, como son los experimentos de laboratorio. En su acepción más general, observar equivale a mirar con detenimiento, es la forma más usual con la que se obtiene información acerca del mundo circundante"⁷ usual con la que se obtiene información acerca del mundo circundante"⁷.

13.2. INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

La investigación documental es una técnica que consiste en la selección y compilación de información a través de la lectura y crítica de documentos y materiales bibliográficos, bibliotecas, hemerotecas, y/o centros de documentación e información. Se caracteriza por el uso predominante de registros impresos o manuscritos. Es uno de los principales tipos de investigación en las ciencias sociales.

Conforme a la temática que abarca la presente Tesis, se ha optado por este tipo de investigación, para elaborar la propuesta de estudio, debido a que se trata de un trabajo cualitativo y no cuantitativo.

⁷HERNÁNDEZ Roberto Otros .Metodología de la Investigación. 1994. Pág.133.

CAPÍTULO II

MARCO HISTÓRICO Y REFERENCIAL

2. MARCO HISTÓRICO Y REFERENCIAL

2.1. ANTECEDENTES GENERALES

De acuerdo a la investigación realizada, no se ha podido establecer con precisión como se aplicó la clausura tributaria en las diferentes épocas o periodos de la humanidad. No obstante, se ha podido evidenciar que se han dado procedimientos sancionatorios que tienen relación directa con esta figura del Derecho Tributario, y que, el objetivo principal de dicha figura es generar sensación de riesgo en los contribuyentes, los mecanismos de sanción frente a incumplimientos normativos se han ido perfeccionando a través de los períodos más importantes en las distintas sociedades organizadas, tales como son los casos de: Babilonia; la antigua Grecia; el poderoso Imperio Romano; la época medieval; el Nuevo Mundo; el caso ecuatoriano y boliviano.

La historia de los impuestos es tan antigua como la sociedad misma, en la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en comunidad. Un impuesto es una contribución que se establece por ley para que los ciudadanos aporten al Estado, mediante un pago en dinero o en especie, para beneficio de la colectividad. Los impuestos son la base principal que sustenta los gastos del Estado. Los primeros censos conocidos fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, y constituye el primer código conocido de la historia.

En la Edad Media son mayores las formas de sancionar a los evasores y de igual manera se perfeccionan los métodos de sancionar a los mismos. De esta manera se ve que los medios de confiscación son más cruentos y exagerados por beneficiar a los reyes y al Estado. La clausura se daba de una manera extraña, ya que no se permitía a sus dueños entrar a sus propiedades y de

esta manera se procedía a terminar con los medios generadores de riqueza, como un escarmiento para todos aquellos evasores; pero la clausura no se perfeccionará hasta la época Republicana y después de la Revolución Francesa, en la que se consolidan los primeros derechos humanos.

En Ecuador, los primeros tributos llegaron con los antecedentes de los procedimientos que se realizaban en Europa en la Edad Media. Establecida la Colonia española en América, empezó la tributación, con las actividades que generaban ingresos para la Corona Española, como son los obrajes, las mitas o las y encomiendas. También existieron otras formas de imposición entre las cuales se encontraban los monopolios fiscales del Estado, que eran el pago de impuestos al consumo de aguardiente, tabaco, sal, pólvora entre otros. Los Almojarifazgos, que consistían en tributo aduanero.

La sanción de clausura, fue establecida en el Código Tributario elevado a rango de Ley mediante Decreto Supremo 9298 de 2 de julio de 1970, y se aplicaba como consecuencia de haberse cometido delito de defraudación, esta sanción se ha mantenido en la Ley No 1340, en su Artículo 88 numeral 4, que disponía como sanción aplicable la clausura, por su parte el Artículo 303 de dicha norma establecía el procedimiento de clausura por no emisión de facturas, disponiendo que dicha conducta constituía una forma de defraudación, por su parte la misma era pasible de la sanción de clausura.

La Ley No 2492, en sus Artículos 163 y 164, establecen que la clausura es una sanción aplicable al incumplimiento de deberes formales, tales como la omisión de registro, o registro en un régimen que no corresponde a la actividad del contribuyente, y en la omisión de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente. En este sentido el origen de la aplicación de esta sanción cambia de naturaleza, de delito a contravención, y de defraudación a incumplimiento a deberes formales, manteniendo su naturaleza penal y punitiva.

2.2. PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

Tanto la práctica como la teoría impositiva son de muy vieja data, entre las áreas de la política económica estatal, la hacienda pública es una de las más antiguas, puesto que se relaciona con el propio sustento del Estado, a través de los ingresos y gastos públicos. En el transcurso del último siglo y sobre todo en lo que va del siglo XX, la tributación, ha experimentado grandes cambios, especialmente con las transformaciones en la concepción presupuestaria, en los principios de la tributación, en el enfoque de la deuda pública y en la utilización de los precios de la oferta pública como herramienta para provocar diversos efectos sobre el proceso económico general. Entre las formas más antiguas de la tributación, está el impuesto de capitación, el que por tratarse de un gravamen injusto, con el andar del tiempo fue abandonado. Así, el principio de la justicia tributaria fue abriéndose paso por encima de las arbitrariedades gubernamentales.

Los sistemas de impuestos progresivos tienden a provocar una mayor igualdad en la distribución final del ingreso, mientras que los regresivos tienden a acentuar las desigualdades. En suma, los sistemas de impuestos regresivos se orientan a hacer más ricos a los ricos y más pobres a los pobres, con lo que conducen a profundas injusticias sociales y a intolerables desigualdades en el sacrificio de la población contribuyente de escasa capacidad económica. Lo evidente es que en materia tributaria no se puede hacer cualquier cosa, arbitrariamente. Hay principios reconocidos por la ciencia de las finanzas, por tanto los que crean y aplican impuestos tienen que saber adecuarse a las condiciones normativas. La contribución tiene que ser establecida teniendo en cuenta la necesidad del consentimiento de la población, en este sentido la norma fundamental recoge limitaciones al ejercicio del Poder Tributario. La arbitrariedad sólo puede sustentarse en la coacción; por eso, la tributación fiscal tiene que respaldarse en esquemas teóricos consistentes.

El derecho tributario constitucional moderno, ha establecido derechos y garantías de los particulares, denominados “garantías del contribuyente”, los que representan limitaciones de orden público al poder tributario, o poder de imperio que tiene el Estado para dictar normas, crear tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento es exigido a las personas obligadas.

En virtud a la facultad normativa del Estado, puede tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas. En este sentido existe un conjunto de principios aplicables en materia tributaria que por un lado se refieren a la naturaleza de los tributos y, tienen la finalidad de establecer límites a la referida potestad tributaria señalada.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, en el Artículo 323, ha establecido los principios de la Política Fiscal, aplicables a la Tributación, disponiendo: *“La Política Fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”*

El Derecho Tributario, no es absoluto, las normas fundamentales de cada Estado establecen limitaciones, a las contribuciones, restringiendo la posibilidad de confiscación de los bienes de los contribuyentes, o en su caso agravar su situación económica.

2.3. LOS IMPUESTOS

La normativa tributaria, se basa en una clasificación de los impuestos que corresponde a los lineamientos generales de aquella, las tres exteriorizaciones principales de la capacidad contributiva son el ingreso, el patrimonio y el consumo. Los sistemas tributarios se caracterizan por gravar con mayor preferencia a alguna de estas fuentes, aunque combinándola con las otras,

desde principios de este siglo comenzaron a desarrollarse los sistemas basados en los impuestos sobre los ingresos, cuya generalización fue impulsada después de la crisis de 1929, cuando la política económica del Estado capitalista se propuso, como objetivo complementario a la estabilización económica, la redistribución del ingreso.

El Estado utilizó los impuestos progresivos en función del ingreso, como parte de los mecanismos estabilizadores automáticos de la política fiscal, debido a esto, en los países desarrollados tuvo lugar un cambio sustancial en la estructura de las recaudaciones tributarias, colocándose en primer lugar las provenientes de impuestos a los ingresos. En algunos países, este tipo de impuestos llegó a aportar con más del 80% de las percepciones fiscales, quedando sólo el 20% para los demás impuestos, en cambio, en los países subdesarrollados la estructura impositiva muestra una situación inversa, puesto que los impuestos sobre los ingresos sólo representan el 20% de las recaudaciones.

Durante largo tiempo se identificó el principio de la progresividad con la aplicación de los impuestos sobre los ingresos, ya que las escalas crecientes según el monto de las rentas constituyen una demostración evidente de que la carga tributaria se reparte según la capacidad de pago, el llamado impuesto complementario a la renta global (o simplemente, global complementario) constituyó durante varias décadas la prueba de identificación entre el principio de la progresividad y la tributación sobre los ingresos.

Sin embargo, estudios más evolucionados permitieron comprobar que también se pueden usar los impuestos sobre el consumo y el patrimonio, con un fuerte contenido progresivo. Surgieron así los impuestos selectivos al consumo, impuestos a los consumos específicos, impuestos a las herencias, y otros, orientados a gravar con tasas mayores a los consumos y a los patrimonios de

las clases de ingresos más altos, la siguiente clasificación corresponde a los impuestos directos e indirectos según análisis de la Reforma Tributaria.

2.3.1. Clasificación de los Impuestos

I. Sobre el ingreso (directo):

1. Personal sobre la renta - ganancias de capital
2. De las empresas

II. Sobre la propiedad (directo):

1. A la herencia
2. Al patrimonio

III Sobre el consumo (indirecto):

1. A las ventas
 - al valor agregado
 - de compra - al gasto
 - de sellos
2. Sobre factores
 - sobre nóminas
 - a la tierra

La Reforma Tributaria enfatiza en el tercer grupo de impuestos, o sea el referente a los que recaen sobre el consumo. Dentro de éstos, son los impuestos a las ventas los que constituyen la columna vertebral del nuevo sistema, bajo la modalidad específica del impuesto al valor agregado. En el nuevo sistema tributario, la tributación sobre los ingresos prácticamente desaparece, pues desempeña un papel complementario al IVA; las recaudaciones por este concepto se reducirán a cifras insignificantes, si funciona a plenitud el mecanismo del crédito fiscal. Conservan alguna

importancia los impuestos sobre la propiedad, bajo la forma de los que gravan al patrimonio; pero, en algunos casos adquieren características subgéneros al mezclar el patrimonio y las rentas presuntas. Si se hace referencia a la vieja clasificación de los impuestos en directos e indirectos, se debe anotar que el nuevo sistema está constituido esencialmente por estos últimos. En la teoría impositiva se ha considerado la utilización de éstos como una rémora en la evolución de los sistemas tributarios; pero, la Reforma los restaura como eje principal de la tributación en Bolivia.

2.3.2. Código Tributario elevado a rango de Ley mediante Decreto Supremo No 9298

En Bolivia, mediante Decreto Supremo No 9298 de 2 de julio de 1970, se eleva a rango de Ley al Código Tributario, con la incorporación del Art. 59 bis y la modificación de otros artículos. Lo sobresaliente de esta medida se refiere a las sanciones por defraudación fiscal, el Art. 99 dispone que la defraudación fiscal sea penada con las siguientes sanciones, que podrán aplicarse conjunta o separadamente:

1. Prisión de un mes a cinco años.
2. Multa del 50% al 100% del monto del tributo omitido, actualizado de acuerdo a las normas establecidas.
3. Cancelación de la inscripción en los registros públicos, relacionados con la actividad desarrollada por el que delinque, por un máximo de seis meses.
4. Clausura del local donde se hubiera cometido el delito, por un máximo de seis meses. Puede verse que la Ley señala las penas, pero no los casos en que se aplicarán, lo que seguramente será reglamentado.

Como se puede apreciar, la sanción de clausura estaba establecida desde esta normativa, sin embargo su aplicación estuvo ligada a la comisión del delito de defraudación fiscal.

2.3.3. Implementación de la clausura referente a las contravenciones tributarias

La Ley No 1340 de 28 Mayo de 1992, Código Tributario, establece la vigencia de la sanción de clausura aplicable a las contravenciones tributarias en su Art. 88, numeral 4, que dispone: “Clausura temporal del establecimiento”, por su parte el Art. 138 de la referida norma establece que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación, cuando se hubiere aplicado la clausura del local por no emisión de notas fiscales, con el procedimiento establecido en el Art. 303, en este sentido se mantiene la lógica de que la no emisión de factura constituye un caso de defraudación.

El procedimiento se iniciaba con un acta en la que los funcionarios debían dejar constancia de las circunstancias relativas al hecho, a su prueba y sujeción de normas legales, debiendo contener una intimación para que el contribuyente ofrezca y aporte a la administración las pruebas que hagan a su derecho dentro de los cinco días posteriores a la fecha del acta, se presumía, sin admitir prueba en contrario, que quien realizaba tareas en un establecimiento era dependiente del mismo, por lo que sus actos y omisiones responsabilizaban al contribuyente.

Una vez presentada la prueba, dentro de los diez días siguientes la Administración Tributaria debía dictar Resolución, la clausura se hacía efectiva por los funcionarios de la administración tributaria, utilizando precintos y sellos, que no podían ser alterados, violados o cubiertos.

El término mínimo de la clausura era de siete días corridos, hasta un máximo de seis meses, la reincidencia dentro de un período de tres años, daba lugar

a la aplicación de nuevas clausuras, cada una de ellas por un término igual al doble del anterior, hasta alcanzar el máximo de la sanción.

Durante el período de clausura debía cesar totalmente la actividad del establecimiento objeto de ello, salvo la que fuese imprescindible para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas de la naturaleza. En casos de prestación de servicios esenciales tales como internación médica u hotelería, la clausura tendría efectos sobre las nuevas internaciones o alojamientos que debieran efectuarse. Durante el período de la clausura no podían suspenderse el pago de salarios de dependientes. La Resolución de Clausura era recurrible.

CAPÍTULO III

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

3. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

3.1. Derecho Penal Tributario

En la antigüedad el tributo se consideraba un signo de indignidad, por ser una prestación odiosa y excepcional, con caracteres impropios superados por el estado de derecho, en el cual el poder tributario o fiscal está normado y regulado por normas superiores de consistencia constitucional. Sin embargo, toda norma jurídica que regulariza las relaciones entre un acreedor y un deudor, sanciona el incumplimiento de las obligaciones, tomando en cuenta la falta de pago como un hecho excepcional, que a lo largo de los años se ha incrementado, cada vez más, en cantidad y en diversificación de conductas antijurídicas, a raíz del crecimiento de la presión tributaria.

Por lo tanto, la norma tributaria tiene que hacer una valoración ética, distinguiendo el incumplimiento de las obligaciones tributarias en relación al pago, con las conductas que determinan las obligaciones políticas, jurídicas y morales.

En este sentido, es importante analizar la evasión tributaria, sus causas efectos y medidas para combatirla. Este fenómeno es un problema principal en muchos países en desarrollo, debido a que afecta seriamente la marcha del crecimiento económico, por esta razón la ley tributaria tipifica diversos modos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, denominados ilícitos tributarios, que se rigen bajo el principio de legalidad.

El principio de legalidad, es una limitación constitucional por la que no puede haber tributo sin una norma con rango de ley que hubiese establecido su vigencia y elementos, con anterioridad a su exigencia; consecuentemente implica la imposibilidad de establecer exenciones por analogía, o que los particulares eliminen este tipo de gravámenes por simple acuerdo. En materia sancionatoria, implica la prohibición de establecer ilícitos y sanciones, sin la

existencia de ley. Por su parte, la Administración Tributaria no puede actuar de forma discrecional, y tanto el procedimiento de determinación, como los procedimientos sancionatorios deben ser reglados.

En cuanto al derecho penal tributario, el autor Horacio A. García Belsunce propone la siguiente definición:

“La Ley Tributaria tipifica los diversos modos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, dándose así el llamado “ilícito tributario o infracción tributaria”. Innecesario es recordar que en este orden rige también el principio de legalidad o de reserva, entendida como que sola la ley formal y material puede tipificar las infracciones tributarias y sus sanciones (...) acepto la existencia de ramas específicas que tratan en particular los distintos aspectos de la relación jurídica tributaria, y es así como hablamos de un derecho tributario constitucional, sustantivo, administrativo, procesal, internacional y penal. El derecho tributario penal tiene por objeto la tipificación del ilícito tributario, la determinación de sus efectos y de las relaciones, así como de los efectos derivados de estas”⁸

El derecho penal tributario es definido según Alfredo Benítez Rivas, de la siguiente forma:

“Que, en el estado de derecho, la finalidad del derecho penal, es la de proteger ciertos valores e intereses comunes al orden social que comulgan los ciudadanos, y que no corresponde al ordenamiento jurídico, estrictamente penal regular, otras conductas suficientemente protegida por otras ramas del derecho. En el ámbito del derecho tributario, lo que caracteriza al delito fiscal es su conexión con los hechos impositivos propios de cada clase de tributo. Sin embargo, lo

⁸(GARCIA BELSUNCE, 1985, pág. 2)

*dicho precedentemente, no excluye la aplicación a los ilícitos delictivos y punibles tipificados en ley tributaria, de los siguientes principios fundamentales del derecho penal.*⁹

Las sanciones tributarias son múltiples y diversas, e incluyen los intereses resarcitorios o punitivos, multas compensatorias o sancionatorias, penas corporales privativas de libertad, comiso de mercadería en infracción, inhabilitación temporaria o absoluta de los sujetos punibles la prohibición de ejercer determinadas actividades, retiro de personería jurídica si se tratase de personas colectivas, y también la clausura de los establecimientos en que se cometieran las infracciones.

Los expertos coinciden al afirmar que el derecho penal tributario no agota la materia represiva, ya que además de los delitos, existen muchas figuras de naturaleza penal, que se agrupan bajo el nombre de faltas y contravenciones.

3.2. El Ilícito Tributario

3.2.1. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario

El derecho tributario penal, permite identificar la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios en general, como infracciones administrativas o como conductas delictivas. En suma el incumplimiento de obligaciones de contenido tributario, que vulneran el ordenamiento jurídico con conductas como la falta de pago de las obligaciones, los mecanismos utilizados para disminuir o eludir este pago, hasta las conductas ligadas a la falta de transparencia en la información que el contribuyente debe presentar a la Administración Tributaria.

Del incumplimiento y violación de las normas tributarias, como en otras ramas del derecho, surge la consecuencia que se traduce en un daño, por la

⁹(BENITEZ RIVAS , 2009, pág. 351)

disminución en las recaudaciones, y por tanto la necesidad de aplicar sanciones. La posibilidad de sancionar las transgresiones al orden jurídico de una sociedad, es parte de la esencia del derecho, la sanción es una forma del Estado de reaccionar ante las infracciones, para evitar su proliferación.

Podemos partir de que las sanciones o penas, en general, no están acopiadas exclusivamente en el derecho penal, sino están establecidos en varias ramas del derecho, integrando, un sistema sancionatorio universal de gran variedad respecto a su naturaleza, la doctrina sobre ilícitos tributarios, se ha orientado en diferentes direcciones.

En nuestro sistema tributario, se concibe a la infracción tributaria de naturaleza penal al igual que la infracción criminal; así como otros juristas niegan la naturaleza penal de ilícito tributario y otros afirman que tal ilícito puede tener una naturaleza criminal en unas ocasiones, por tanto el mismo puede constituirse ilícitos exclusivamente administrativos.

3.2.2. Doctrina Penalista

La doctrina penalista, analiza el incumplimiento de la norma tributaria desde los principios del derecho penal, este criterio, es definido por los penalistas clásicos manteniendo el enfoque del derecho sancionatorio.

El autor Alfredo Benítez Rivas en el cual establece la siguiente definición referente a la doctrina penalista:

“Es la pena que caracteriza al ilícito y considera errónea toda distinción de las infracciones o ilícitos tributarios dependiendo de la pena que se les aplique. Razona la estudianta del derecho tributario en sentido que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, sino que es algo exterior

*a este, ya que pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de libertad y delitos sancionados con multas leves”.*¹⁰

Por su parte, el autor Manzini, razona de la siguiente forma:

*“Que la obligatoriedad jurídica de la norma implica su sanción y consecuentemente, el deber jurídico respecto de la administración pública está asegurado mediante la potestad de coerción, con efectos sancionatorios, que a veces alcanza el carácter de verdaderas sanciones penales. Considera que es penal toda ley que impone una disminución de bienes jurídicos como sanción de una infracción legal, y por ello puede considerarse que la ley tributaria fiscal es de carácter penal y que forma parte de un derecho penal sustantivo que abarca a todas las leyes que prevén penas como castigos a su incumplimiento. He aquí una opinión categóricamente definida en favor de la teoría penalista”.*¹¹

El autor, García Belsunce en su libro Derecho Tributario Penal, es partidario de la diferencia entre el derecho penal propiamente dicho, y el derecho penal tributario, puesto que establece que éste último no puede incluirse en el derecho penal por incluir sanciones frente al incumplimiento, razonando de la siguiente forma:

“El carácter de la pena no es suficiente para incorporar las normas tributarias penales al derecho penal ni las penas corporales son exclusivas de este... ni el hecho de que ciertas infracciones fiscales estén penadas con penas corporales las hace incluir en el campo del derecho penal criminal, ni la circunstancia de que las infracciones fiscales no pertenezcan necesariamente al derecho penal. Lo que caracteriza a este derecho penal propiamente dicho no es el carácter

¹⁰(BENITEZ RIVAS, DERECHO TRIBUTARIO, 2009, pág. 313)

¹¹(MANZINI, 1948, pág. 142)

*de las penas sino el conjunto de principios jurídicos que lo rigen. La calificación de tributario. En otros términos, las sanciones penales tributarias son penas; pero las normas sancionatorias no se han separado del derecho tributario para ir a incorporarse al derecho penal”.*¹²

En la primera jornada LUSO HISPANOAMERICANA DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS dictada por SAINZ DE BUJANDA, en 1996 en Portugal, SE establecieron las siguientes conclusiones:

“PRIMERO: Que, supuesta la necesidad de la sanción para asegurar el mantenimiento del orden legal quebrantando por la infracción, el contenido y fundamento de esa sanción este destinado a compeler al infractor a la realización de la prestación debida, al pago de daños y perjuicios o a castigar la infracción.

SEGUNDO: Que, las normas jurídicas tributarias, derivan para los sujetos obligaciones de dar, y también deberes que se traducen en un comportamiento que facilite a la administración sus funciones de percepción y fiscalización de los impuestos.

TERCERO: Que, la infracción tributaria arremete siempre en primer lugar, a la comunidad política y que esta comunidad se personifica en los entes públicos como titulares de los derechos de crédito al impuesto.

CUARTO: Que, el daño causado por la infracción tributaria, se cifra en la no percepción de recursos financieros necesarios al estado para la consecución de sus fines políticos financieros, administrativos, sociales y otros.

QUINTO: Que, el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, puede sufrir un daño de contenido patrimonial por el tardío cumplimiento por parte del

¹²(GARCIA BELSUNCE H. A., 1985, pág. 12)

contribuyente; y en tal caso, nace a favor del fisco acreedor el derecho a percibir, junto al monto de la obligación principal, otra suma por concepto de interés de demora que tiene las características de una sanción de finalidad indemnizatoria.

SEXTO: Ante la infracción, la norma tributaria además de establecer sanciones destinadas a lograr el pago tributario y a resarcir al acreedor del daño producido por el incumplimiento, suele contener sanciones cuya finalidad es intimatoria y punitiva; con ellas castiga la conducta del contribuyente son sanciones como ser prisión, multa y comiso y otros que constituyen verdaderas penas”.¹³

En resumen, se establece que el derecho penal tributario tiene una naturaleza penal con una especialidad justificada ya que, en la mayoría de las legislaciones, se tipifican infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones, las cuales no se establecen de manera clara en los códigos penales, sino en normas especiales como el código tributario por lo que el derecho penal tributario es una forma de derecho penal especial.

3.2.3. Doctrina Administrativista

James Gold Schmidt, define el derecho penal administrativo como:

“El conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bien estar público o estatal, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”¹⁴

Esta definición establece la distinción entre el delito y la contravención administrativa, que tiene por el bien jurídico tutelado a la administración, por lo

¹³(DE BUJANDA, pág. 213)

¹⁴(GARCIA BELSUNCE H. A., 1985, pág. 27)

que la conducta administrativa que la lesiona no se dirige contra una declaración de voluntad, si no contra una actuación de la voluntad del Estado.

Para Andreozzi, la contravención se define en la teoría administrativa de la siguiente manera:

“La contravención es una violación que va en contra la administración en sentido amplio. Dentro de este género caben dos especies. Las violaciones administrativas en general y la violación tributaria. Las contravenciones administrativas y tributarias no deben estar en el derecho penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque esta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo”¹⁵

Se puede definir que el derecho penal administrativo esta fuera del derecho penal tributario, ya que el mismo tiene una limitación en su estructura dentro de su aplicación.

Así también, tenemos a Villegas que establece lo siguiente:

“El hecho de que la ley represiva fiscal se aparte del derecho tributario no excluye que el imponer determinadas consecuencias como sanción sea genéricamente penal, ni excluye que a su vez la infracción tributaria tenga una esencia diferente de los delitos del derecho penal común, lo que nos lleva a considerar que es constitutiva de un derecho penal contravencional o administrativo. Tampoco es incompatible con lo expuesto el hecho de que se pese a tener como característica común con las leyes penales administrativas, la circunstancia de ser omisiones

¹⁵(ANDREOZZI, pág. 363)

de colaboración con la marcha estatal ,tenga particularidades derivadas del muy peculiar bien protegido”¹⁶

Ahora bien, la diferencia entre delitos y contravenciones establecidos por el presente autor, admitiendo que toda infracción tributaria, sea sustantiva o meramente formal es contravencional, la cual puede ser sancionada, asimismo el derecho penal administrativo y especialmente el derecho penal tributario constituye un desglose del derecho penal común.

3.2.4. Doctrina Tributarista

Giuliani Fonrouge establece el siguiente concepto:

“No es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo. En su caso, como en el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos generales; por lo demás el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del estado, en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política. Infringir a transgredir las disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiera a normas complementarias para asegurar se efectividad, no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa Alemana, sino quebrantar un verdadero deber social, como es el de

¹⁶(VILLEGAS , pág. 44)

*sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del estado, y alterar el orden jurídico de la sociedad. Por esto es acertado que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal; mas no obstante se vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen accesorios de este: responden a finalidades de sistemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas".*¹⁷

La presente doctrina considera que el derecho tributario es una disciplina autónoma, separada del derecho penal común, del derecho administrativo, y del derecho civil; por tanto, el ilícito tributario se rige por normas propias, distintas de las del resto del derecho y admiten solamente la aplicación de los principios de derecho penal común supletoriamente, cuando la ley tributaria omite regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos además no sean los principio penales a la naturaleza o características del derecho tributario.

La autonomía del derecho tributario, frente al derecho administrativo, considera la función legislativa por la cual se crea obligación tributaria de satisfacer una suma de dinero al Fisco, para hacer posible la recaudación, asimismo el derecho al cobro justo del impuesto está basado en principios del Estado de Derecho que conducen al acto de determinación del impuesto, por la administración tributaria y corresponde al ámbito de los órganos de dicha administración.

El incumplimiento o violación de las normas financieras en general y tributarias en particular provoca, como en otras ramas del derecho, la necesidad de aplicar una sanción, independientemente de cuales fueren las trasgresiones al orden jurídico de una sociedad, el cumplimiento de la norma es consustancial a la esencia del derecho y la sanción es una forma de Estado de reaccionar ante esas trasgresiones.

¹⁷(FONROUGE, 1933, págs. 634,635)

Si partimos de la evidencia de que las sanciones en general no están recogidas exclusivamente por el derecho penal inserto en un cuerpo normativo o Código Penal, sino que están contenidas en diferentes ramas del derecho, integrando un sistema sancionatorio universal de gran variedad respecto a la naturaleza de las propias sanciones, por esta razón la doctrina relativa a ilícitos tributarios se ha orientado en diferentes direcciones en torno a su naturaleza.

3.2.5. El Bien Jurídico Tutelado

El tratadista del derecho penal, Eugenio Zaffaroni, analizando el bien jurídicamente protegido en materia de ilícitos, señala:

“Es el legislador quien determina que bien o valor, por la significación e importancia que reviste para la comunidad, merece tutela, transformándose así en un bien jurídico tutelado y consecuentemente , todas las conductas que lo afecten estarán sujetas a una pena .El legislador, con sentido valorativo y recetando una necesidad de política económica, social, cultural, etc. , considera que un bien o valor requiere protección, determinando típicamente las conductas que lo afecten y las penas con que se reprimirán tales acciones”¹⁸

En la presente cita, se establece que las obligaciones de hacer o de no hacer son de nominaciones que se establecen en la ley, es fácil entender la importancia que reviste la norma, ya que, el obrar de la administración se basa en el cumplimiento de deberes previstos en la ley, y estos deberes son el pilar fundamental para establecer un orden social, que en materia tributaria, se traduce en la cuantía de la obligación impositiva.

Así también, el autor Díaz Ortiz establece la siguiente definición:

¹⁸(ZAFFARONI, 1987, pág. 389)

“El bien que la ley protege, son las facultades de fiscalización y verificación del fisco que dicta normas reglamentarias de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información que permita, ulteriormente, determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes y responsables”¹⁹

También sostiene que *“el bien jurídico protegido es la administración pública, en cuanto a que su accionar no debe ser obstaculización por los contribuyentes dificultando las tareas de fiscalización y percepción de los tributos a cargo de la dirección general impositiva.”²⁰*

El bien jurídico tutelado, en general, es el valor que el derecho pretende proteger por medio de las diversas figuras infraccionales partiendo de la premisa de que no puede considerarse típico una conducta si no afecta a un bien jurídico determinado. El mismo es definido como la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegido por el estado, que revela interés mediante la tipificación penal de conductas que le afecten.²¹

En apego al análisis del autor Zaffaroni, el legislador determina, a que podemos considerar un bien o valor, en función a los valores de la sociedad, la significación e importancia que revisten estos valores para la comunidad, los que merecen tutela, y al estar identificados y tutelados en una ley, se transforman en un bien jurídico protegido consecuentemente todas las conductas que lo afecten estarán sujetas a una pena.

El bien jurídico tutelado por el Código Tributario Ley 2492, está relacionado al valor que tiene para la sociedad la integridad de las recaudaciones, en función a la actividad financiera del Estado que permite lograr la redistribución de ingresos y en última instancia la equidad social.

¹⁹(DIAZ ORTIZ, pág. 1476)

²⁰(CUCCHIETTI, pág. 300)

²¹(ZAFFARONI, pág. 389)

La función de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria, con relación a los sujetos pasivos, está destinada a percibir los tributos correspondientes, en este sentido se afirma que el bien que la ley protege son las facultades de fiscalización y verificación del fisco que dicta normas reglamentarias de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información que permita ulteriormente determinar a fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes y responsables.

Es decir que el bien tutelado es la actividad financiera estatal que consiste en la obtención de recursos que serán aplicados a los fines propuestos por el estado. La actividad financiera del estado comprende dos presupuestos fundamentales: el sistema de recaudación de tributos y a política fiscal para la aplicación de los recursos.

Dicha actividad financiera tiene firmeza constitucional pues está contemplada en los diversos artículos de la Constitución Política del Estado que se refieren a la estructura y organización económica del Estado, y se ve afectada por las conductas evasoras en materia fiscal ya impiden la percepción del tributo entorpeciendo o imposibilitando el cumplimiento de los objetivos.

El Estado Plurinacional de Bolivia, como organización política necesita de recursos para el cumplimiento de sus fines y lograr la efectividad de los derechos y garantías constitucionales para los ciudadanos; el impuesto se nos presenta, entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines estatales. Por lo tanto, quien incumpla con su obligación fiscal está entorpeciendo la actividad financiera del estado e imposibilitando el cumplimiento sus fines superiores.

3.2.6. El Ilícito Tributario en la Legislación Boliviana

En nuestro país, las sanciones por infracciones a las leyes tributarias, han sido establecidas con carácter penal, no solo por la propia naturaleza de la sanción establecida en leyes específicas administrativas, sino por la generalizada remisión al código penal como ordenamiento punitivo. Esta visión del ordenamiento jurídico tributario se ha mantenido hasta la vigencia de la Ley No 2492.

Después del análisis efectuado, es opinión del investigador que las infracciones y sanciones tributarias deberían integrar un conjunto de normas adscritas al derecho tributario y no el derecho penal común. Esa orientación responde a los principios jurídicos elaborados por la doctrina tributaria y a factores sociológicos, políticos y económicos, comunes a la mayoría de los países latinoamericanos.

a) En cuanto a los principios jurídicos elaborados por la doctrina tributaria, tenemos los siguientes:

1. El ineludible principio de legalidad establecido en el Art. 151 del Código Tributario al añadir que los delitos también tipificarse o ser previstos en disposiciones reglamentarias.
2. El principio del debido proceso y la tutela judicial en el cual la garantía jurisdiccional a través de jueces especializados en materia tributaria e integrantes de tribunales colegiados; pudiendo el contribuyente asumir defensa a través de los mecanismos que considere pertinentes.
3. El requerimiento o existencia de las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo y culpa.
4. Excepto en el caso que la ley establezca infracciones objetivas, la carga de la prueba corresponde al fisco.
5. El principio de proporcionalidad y adecuación de la sanción respecto a la infracción.

b) En cuanto a los factores sociológicos, políticos y económicos:

Los redactores del modelo de Código Tributario para América Latina OEA- BID han valorado acertadamente la realidad que en los países de América Latina, en los que las penas privativas de libertad no tienen una aplicación efectiva en la población del universo mayoritario de defraudadores.

Es importante analizar situaciones derivadas de las presiones de grupos de poder, debilidad de la justicia fiscal, y falta de efectividad en la aplicación del sistema sancionatorio, al momento de aplicar sanciones en materia tributaria.

En cuanto a las sanciones, normalmente son pecuniarias o limitadas a clausuras y suspensiones temporales de actividades económicas, reservándose las penas privativas de libertad y aquellas que afectan a derechos ciudadanos, solo para casos graves de defraudación y contrabando. Sin embargo, en cada caso se deben priorizar las funciones objetivas de la Administración Tributaria, y que requieren lograr efectividad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formales correspondientes.

3.2.7. El Ilícito Tributario y el Código Penal

La realidad legislativa boliviana, debe estar orientada a flexibilidad en la ejecución de sanciones, considerando que la privación de libertad e imposición de otras penas, deben ser proporcionales al daño ocasionado al fisco y cuyo establecimiento se debe apegar a la Ley.

Por otra parte es importante la congruencia entre el Código Tributario y el Código Penal, en cuanto a la tipificación de los ilícitos y las sanciones que deriven la comisión de este tipo de hechos.

3.3. El Debido Proceso

3.3.1. Introducción

Para definir el debido proceso en materia tributaria es preciso tener claridad en los conceptos jurídicos básicos relacionados con el procedimiento, tomándose como referencia la opinión de estudios del derecho en general y del derecho procedimental en particular, y las definiciones por ellos formuladas de los términos: acción, proceso y procedimiento.

Una vez comprendidos los términos de acción, procedimiento y proceso se realizarán un estudio respecto a que es el debido proceso, respecto a lo que dicen los instrumentos internacionales tratados, la doctrina, lo determinado por la Constitución Política del Estado en actual vigencia y la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional.

3.3.2. El proceso

El proceso es el conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí conforme a reglas preestablecidas, que tiene por fin decidir una controversia entre partes (litigio) por una autoridad imparcial e independiente (juez) y con fuerza legal (cosa juzgada).

De la noción anterior, se desprende que el proceso es un litigio que debe ser conocido por un juez imparcial, para que solucione la controversia surgida entre dos partes que no se ponen de acuerdo, cuyo resultado será considerado en sentencia como cosa juzgada, lo que implica que deberá ser de cumplimiento obligatorio.

Partimos de lo afirmado por el tratadista Couture, que establece:

“El proceso deber ser un proceso idóneo para el ejercicio de los derechos lo suficientemente ágil como para no agotar el desaliento al actor y lo

suficientemente seguro como para no angustiar por restricción al demandado el proceso que en sí mismo es solo un medio de realización de la justicia viene así a constituirse en un derecho de rango similar a la justicia misma.”

Podemos inferir entonces que proceso, es la aplicación de los procedimientos determinados por ley, cuando la persona inicia la acción legal correspondiente, en busca de la protección de sus derechos.

3.3.3. El Procedimiento

Acudiendo al diccionario enciclopédico de derecho usual de Guillermo Cabanellas se entiende por procedimiento: *“de manera general como la acción de proceder, el modo de tramitar las actuaciones judiciales o administrativas, o sea el conjunto de actos diligencias y resoluciones que comprenden la iniciación, instrucción, desenvolvimiento, fallo y ejecución de un expediente o recurso justicia por mano propia, le queda en remplazo el poder jurídico de requerir la colaboración de los poderes constituidos del estado, ese requerimiento a la autoridad asume formas diferentes según la naturaleza del conflicto. Si la injusticia tiene gran magnitud o afecta todo un orden de intereses, el reclamo se dirige a una autoridad que puede resolverlo con un carácter general”.*

3.3.4. Distinción entre Procedimiento y Proceso

Cabe distinguir lo que ha de entenderse por procedimiento y proceso por lo que, sin romper la unidad del derecho adjetivo, en que unos otros se integran, cabe diferenciaciones entre ambos; *“de modo característico, el procedimiento es a forma y el proceso es el fondo. El primer actúa de continente o molde el segundo de contenido o fisonomía. Aquel indica el cauce, este conduce a la admisión o al rechazamiento. El procedimiento constituye el camino, el*

proceso el vehículo que permite recorrerlo a las partes, a los órganos públicos que lo transitan”.

El procedimiento es uniforme, dentro de las varias especies de juicios, la diversidad de las instancias y de las distintas resoluciones, en cambio, el proceso varía con cada demanda y contestación en materia civil, en cada querrela y en la defensa que se le opone en materia penal, el procedimiento es permanente, mientras no lo reforme la ley, el proceso se modificará con cada actividad o iniciación de las partes y adquiere fisonomía distinta con las diferentes diligencias. El procedimiento pertenece al orden legal y la observación de los jueces, el proceso corresponde a la iniciativa de las partes y la decisión de los juzgadores, indeterminable la primera y de complejidad extrema la segunda, a través de actos personales, exegesis y de decisión.

Se puede concluir, que el procedimiento es el género y el proceso la especie, que deberá seguir las reglas del primero, una vez haya iniciado la acción jurisdiccional o administrativa correspondiente, el debido proceso como derecho fundamental es el derecho en sociedad, cumple funciones como medio de gobernar, de modelar el comportamiento de los ciudadanos, un instrumento para distribuir recursos y cargas en la sociedad, servir como medio para asegurar las expectativas al hacer predecibles ciertos resultados, manejo y solución de conflictos y por último servir como expresión y consagración de ideales y valores de todas ellas a los fines del presente trabajo se analizará la función del derecho consistente en proveer mecanismos para el manejo y solución de conflictos en la sociedad, habiéndose desarrollado esta función en la administración de justicia por el órgano judicial.

Generalmente esta tarea del derecho no satisface las necesidades de las personas que acuden a él por la lentitud con que actúan los tribunales los costos e irregularidades en los procesos. La no existencia de un proceso justo y dentro del marco legal, generado desconfianza en las personas, que no

encuentran la protección que la ley debe otorgarles, y por el contrario ven vulnerando un de sus más importantes derechos, que es el debido proceso.

Conforme lo expresado por el profesor de la universidad de Harvard, Jon Rawls *“Un requisito fundamentalmente para que pueda existir un verdadero imperio del derecho y entiende que debido proceso es aquel razonablemente estructurado para averiguar la verdad, de formas consistente con las otras finalidades de ordenamiento jurídico en cuanto a determinar si se ha dado alguna violación legal y en qué circunstancias”*.

“ No existe un concepto único o definitivo de lo que debe entenderse por debió proceso , que pudiera ser aplicable a todo tiempo y lugar dado que por la naturaleza de los valores que garantiza, su contenido y alcance están sometidos a una constante evolución normativa e interpretativa, por tanto de manera provisional, podríamos conceptual al debido proceso como el derecho que tiene todo encausado a ser oído y juzgado con las debidas garantías, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, instituido con anterioridad al hecho y dentro de los márgenes de tiempo establecidos por ley”

Conforme las citas anteriores, no existe en la doctrina de derecho un concepto único de lo que es el debido proceso, dada la importancia que tiene esta garantía constitucional, que ha sido definida considerando la rama del derecho en la que es aplicada la misma, por lo que más adelante se esbozara una noción de lo que podría denominarse como debido proceso en materia.

Para analizar lo que se entiende por debido proceso, es necesario establecer su relación con los derechos básicos del ser humano, entre los cuales la libertad es un valor supremo que le permite al individuo expresar sus opiniones, a transitar en un territorio, a ejercer una actividad económica remunerada.

Los derechos fundamentales están contenidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, en cuyo texto enuncia como derechos civiles y políticos, los siguientes:

1. De reconocimiento de la personalidad jurídica.
2. A la vida.
3. A la integridad personal.
4. A la prohibición de la esclavitud y de la servidumbre.
5. A la libertad personal.
6. A las garantías judiciales
7. Al principio de legalidad y retroactividad.
8. A la indemnización por error judicial.
9. A la libertad de conciencia y religión.
10. A la libertad de pensamiento y de expresión.
11. De rectificación y respuesta.
12. De reunión.
13. De asociación.
14. De protección a la familia.
15. Al nombre.
16. A la nacionalidad.
17. A la propiedad privada.
18. De circulación y residencia.
19. Políticos.
20. De igualdad ante la ley.
21. De protección judicial.
22. De desarrollo progresivo (derechos económicos, sociales y culturales).

La doctrina precisa el debido proceso legal como el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal indispensables poder afectar legalmente los derechos de los gobernados, los cuales se relacionan a la exigencia de un proceso previo en el que se cumplan las formalidades

esenciales del procedimiento; la prohibición de tribunales especiales y de leyes privativas; restricción de la jurisdicción militar; el derecho a una audiencia; la debida fundamentación y motivación de las resoluciones judiciales o administrativas; la evaluación de lo decidido por los tribunales y su compatibilidad con los principios lógicos y jurídicos del sistema. Por lo expuesto, una sanción debe ser proporcional al incumplimiento, puesto que de lo contrario se vulnera este principio.

Por su parte, el debido proceso se relaciona con la tutela judicial efectiva que, exige la certeza del derecho finalmente determinado en su resultado, como base de legitimidad de la Sentencia. Asimismo es una garantía estructural del debido proceso el principio dispositivo, por el cual las partes pueden disponer en el proceso, según las formas establecidas, de sus derechos o intereses, a menos que la ley disponga lo contrario. En este principio se basa el arrepentimiento eficaz.

3.3.5. El debido Proceso en Bolivia

La garantía del debido proceso tiene rango constitucional al estar expresamente consagrada en el Art 117 párrafo II de la Constitución Política del Estado, conforme al siguiente texto “ *nadie puede ser condenado a pena alguna sin haber sido oído y juzgado previamente en proceso legal, ni la sufrirá si no ha sido impuesta por sentencia ejecutoriada y por autoridad competente* “ no obstante que el derecho a la defensa se constituye en la columna vertebral de debido proceso, a tal extremo que algún sector de la doctrina entiende que debido proceso equivale a debida defensa en juicio nuestra constitución, con singular vocación garantista opto por reforzar la garantía del debido proceso estableciendo de manera autónoma que el derecho de defensa de la persona en juicio es inviolable.

El Tribunal Constitucional de Bolivia, en la Sentencia Constitucional SC 044/2003 R de 22 de julio a tiempo de aludir a la configuración constitucional del debido proceso precisó que dadas las exigencias de igualdad establecidas en la constitución expresó: *“del texto de los referidos preceptos constitucionales, en conexión con el Art 6 num.1 constitucional se extrae la garantía de la tutela jurisdiccional eficaz entendida en el sentido más amplio dentro del contexto constitucional referido, como el derecho que tiene toda persona de acudir ante juez o tribunal competente e imparcial , para hacer valer sus derechos o pretensiones, sin dilataciones indebidas. A su vez ambas garantías derivan al principio pro actione, que tiende a garantizar a toda persona el acceso a los recursos y medios impugnativos, desechando todo rigorismo o formalismo excesivo, que impida obtener un pronunciamiento judicial sobre las pretensiones o agravios invocados.”*

Por su parte, la Sentencia Constitucional 0531/2011-R de 25 de abril de 2011, expone los derechos que implican el debido proceso al establecer: *“...derecho a un proceso público; derecho al juez natural; derecho a la igualdad procesal de las partes; derecho a no declarar contra sí mismo; garantía de presunción de inocencia; derecho a la comunicación previa de la acusación; derecho a la defensa material y técnica; concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas; derecho a la congruencia entre acusación y condena; el principio del non bis in idem; derecho a la valoración razonable de la prueba; derecho a la motivación y congruencia de las decisiones...”*

Por lo que se establece que la defensa material y técnica, el acceso a los medios de defensa que considere pertinente el inculpado y la congruencia entre la acusación y la condena, nos llevan a establecer que el contribuyente puede ampliamente hacer uso del principio dispositivo asumiendo su culpa mediante el arrepentimiento eficaz, por otra parte el grado de incumplimiento

debe ser coherente y proporcional a la sanción, sin limitar otros derechos e impedir al sujeto pasivo la reparación del daño.

La garantía del debido proceso en nuestra actual constitución esta delineada por los pactos los pactos, acuerdos y convenios internacionales, en materia de derechos humanos, que constituyen bloque de constitucionalidad.

3.3.6. Elementos del debido proceso administrativo

La garantía del debido proceso es aplicable a los procedimientos sancionatorios en vía administrativa; teniendo en cuenta que los procesos sancionatorios de la Administración Tributaria, tienen un tratamiento administrativo. Para este cometido acudimos a la Jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional, así se tienen lineamientos señalados en la Sentencia Constitucional 757/2003 de 4 de junio de 2003.

En este fallo, se establece que en determinados supuestos, el Estado otorga la Administración Pública potestad sancionadora, la que emana de un conjunto de normas que regulan esa potestad, esto constituye el llamado Derecho Administrativo sancionador. Esta potestad sancionadora, por los fines que persigue, se bifurca en dos ramas: la disciplinaria y la correctiva. La primera se dirige a proteger los propios intereses de la Administración como organización (eficiencia, puntualidad, etc.); sus sanciones están dirigidas a sus funcionarios, así como a personas vinculadas a la administración por especiales deberes y relaciones jurídicas. La segunda, se dirige a imponer sanciones a la generalidad de ciudadanos que pudieran trasgredir los deberes jurídicos de las normas, les imponen como administrados. Este es el caso de las infracciones que establece, por ejemplo, el Código Tributario en su título III, en el que se establecen sanciones específicas para quienes incumplan los mandatos y prohibiciones contenidos en la referida norma legal (Derecho administrativo penal). En estos supuestos, la administración tiene facultad para

imponer sanciones, la que, en algunos casos, tiene igual o mayor gravedad que las establecidas en el Código Penal, pero tal potestad no alcanza en ningún de los casos a imponer la pena privativa de libertad, la cual está reservada al órgano judicial correspondiente.

Sobre las garantías del proceso administrativo, si partimos del hecho de que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés (en el caso de autos los previstos en el Título III del código tributario) y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un ilícito que se le atribuye, correspondiendo por tanto enjuiciar una conducta, no cabe duda que el proceso administrativo en cuestión debe estar revestido de las garantías procesales consagradas en la normativa constitucional.

Así lo ha entendido, también la jurisprudencia la Sentencia Constitucional 618/2003 al señalar que la garantía de debido proceso consiste en el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, lo que no es aplicable únicamente al ámbito judicial, sino que debe efectivizarse en todas las instancias en las que a las personas se les atribuya aplicando el procedimiento establecido por ley la comisión de un acto que vulnere la normativa vigente y es obligación ineludible de los que asumen la calidad de jueces, garantizar el respeto a esta garantía constitucional.

Por lo expuesto, queda claro que las reglas del debido proceso son aplicables en materia penal, y a toda la esfera sancionadora, dentro de ella se encuentra la materia administrativa disciplinaria y por consiguiente la materia tributaria sancionadora. Este criterio fue fundado en la Sentencia Constitucional 685/2002-R, en la que señala que los derechos a la seguridad, petición, defensa y garantía del debido proceso son aplicables no solo al ámbito judicial

sino también a lo administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que debe determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado.

CAPÍTULO IV

SANCIONES ADMINISTRATIVAS

4. SANCIONES ADMINISTRATIVAS

4.1. Concepto de sanciones administrativas

Las sanciones administrativas, en general, son un correlativo de norma y el ordenamiento jurídico, referida naturalmente a comportamientos humanos, contienen un mandato positivo y uno negativo, cuyo incumplimiento apareja como consecuencia la sanción.

Kelsen establece que una determinada conducta puede considerarse en la hipótesis de un mandato jurídico, como jurídicamente prescripta, cuando la conducta contraria es el presupuesto de una sanción. Por otra parte, es la esencia de toda norma jurídica sobre la posibilidad de su incumplimiento, al contrario de las leyes naturales que no pueden quebrantarse. De ahí que todo estudio del ordenamiento jurídico del sistema de normas que lo integran, no será completo sin el estudio de la sanción. La ilicitud, constituida por una conducta no arreglada a derecho, es un concepto genérico y abarcador de las infracciones y delitos, penales, por un lado, y por otro, de las penalidades civiles y en fin de las infracciones administrativas.

El autor Méndez, establecía que entre el valor científico y pragmático, existen diferencias de las distintas sanciones que radican en los distintos órdenes jurídicos tutelados, que es necesario precisar:

- a) *“Es posible un estudio tendiente a formular un concepto de teoría de ilicitud;*
- b) *Tal estudio, sin embargo, excede los propósitos de este, trabajo que se limita al análisis de las sanciones administrativas;*
- c) *El expresado, es el circunscripto objeto de nuestro trabajo y a lo largo del habrá esfuerzos encaminados a necesarios deslindes conceptuales, con el derecho penal y su normativa, a nuestro juicio causa de no pocas*

confusiones que trataremos, con nuestra modesta opinión, de contribuir a aventar;

d) La investigación acerca de una teoría de la ilicitud es, sin duda legítima.²²

La construcción del concepto, puede ser de ayuda al derecho administrativo, puesto que la infracción administrativa se constituye, en el supuesto necesario de la sanción administrativa. El autor señala que esta investigación pertenece, a la teoría general del derecho de Montoro Puerto, quien sostiene que la unidad conceptual de las instituciones jurídicas, debe conducir a una parte general del derecho, que permita la utilización de aquellas instituciones por distintas ramas del derecho.

La cuestión de la naturaleza de las sanciones administrativas sigue o precede, en cada lógica al problema de la autonomía del derecho represivo administrativo, respecto del derecho penal. Se ha sostenido una total autonomía científica, hasta la unidad del derecho represivo, pasando por teorías que postulan las especialidades para el derecho represivo, pasando por teorías que postulan la especialidad para el derecho administrativo represivo respecto del derecho penal.

Las consecuencias serán muy diferentes, según la posición de cada autor, si se considera al derecho administrativo sancionatorio como especial respecto al derecho penal, las normas de este se aplicarán, sin violentar ningún principio, a la sanción administrativa en forma supletoria.

Por otra parte, si se sostiene la total autonomía científica del derecho represivo administrativo, es necesario demostrar su validez, se trata de saber cuáles son los rasgos distintivos entre las sanciones civiles, penales y administrativas especialmente entre estas dos últimas y si las distinciones que pueden

²²(LORENZO DE VEGA JAIME, 1996, pág. 2)

hacerse comportan diferencias esenciales o solo adjetivas o según, se prefiera decir contingentes o circunstanciales.

Al respecto, el autor Pablo Deremizaky Peredo establece que:

“Las sanciones, mediante las cuales se castigan las infracciones de los particulares a normas y reglamentos de orden público”²³

4.2. Clasificación de sanciones administrativas

Las sanciones administrativas tienen una clasificación como todo ordenamiento que involucre operaciones lógicas, la finalidad de dicha clasificación, tiene un carácter instrumental. Cuanto mejor considerado sea un determinado autor por la doctrina general, resultara más fácil utilizar su referencia. El autor Regis Fernández de Oliveira establece lo siguiente:

“Las clasificaciones no son ciertas o erradas, son clasificaciones o inútiles, en la medida en que faciliten la comprensión de la materia”²⁴

De lo dicho anteriormente se desprende que la teoría de clasificación va más allá del ejercicio intelectual, y puede proporcionar al derecho administrativo en un real aporte para poder encontrar distintas sanciones administrativas, conceptos y descripciones.

4.3. Distintas clasificaciones

La administración, establece una relación de sujeción general y relación de sujeción especial respecto del ciudadano, el primero genera deberes del administrado para con la administración y el segundo tiene que ver con el ámbito de aplicación de la norma respecto del administrado. La trasgresión o

²³(DERMISAKY PEREDO, DERECHO ADMINISTRATIVO, 2005, pág. 105)

²⁴(DE OLIVEIRA, 1985, pág. 50)

incumplimiento de los deberes están contenidos en normas que generarán distintos tipos de sanciones.

A las infracciones de los deberes especiales se les aplican a sanciones que tiene todas las mismas características fundamentales, en tanto que la violación de los deberes generales origina penas que presentan una gran variedad legislativa, sea en su forma o en el contenido.

La violación de las normas que establecen deberes generales derivadas de relaciones de sujeción general que la norma determina, da lugar a las distintas clases de sanciones de policía.

Se fijan normas generales de conducta que prohíben a los individuos acciones que puedan construir un peligro para la seguridad, la paz y la tranquilidad social. Aquí la sanción más corriente es la pena pecuniaria o restrictiva de la libertad personal; o ambas cosas.

Entre las relaciones referidas a deberes generales, a la pena fiscal, que tiene lugar por la inobservancia de obligaciones financieras respecto al Estado, esta procura los medios necesarios para la realización de sus fines, imponiendo prestaciones a todos los ciudadanos referentes a los impuestos, o aquellos que se sirven de ciertos servicios (tasas municipales). La violación de estas obligaciones da lugar a la sanción fiscal, su inobservancia constituye la violación de un deber hacia la administración pública, por tanto un ilícito administrativo.

La doctrina, en forma amplia, denomina penas disciplinarias al incumplimiento de las normas administrativas que establecen vínculos de sujeción especial, pero dicho nombre no abarca todas las relaciones de tal carácter, sino que comprende las más típicas: caso de los funcionarios públicos y los militares.

Las penas disciplinarias se caracterizan por tener un contenido aflictivo, que les asemeja a las del derecho penal y no una desventaja patrimonial, por lo menos las típicas, caso de la suspensión, la censura las cuales están establecidos por leyes y reglamentos.

Los vínculos especiales que importan los poderes especiales de supremacía, cuya violación ocasiona sanciones administrativas, no solo son aquellos que se dan entre el estado y quienes forman parte de su organización, sino también aquellos que se dan entre el estado y quienes forman parte de su organización, además de aquellos que se dan entre estado y quienes están ligados a él en forma estable o cualquier acto jurídico capaz de operar esa vinculación estable.

Para el autor García de Enterría Eduardo y Fernández Tomas Ramón establecen las siguientes clasificaciones:

4.3.1. La Autotutela

Está constituida por un sistema de normas protectoras del orden administrativo, establecido en los aspectos organizacionales y funcionales, esta tutela se caracteriza por poner en funcionamiento medios aflictivos contra quienes perturban el buen orden administrativo. La administración se encuentra habilitada como sujeto de derecho para para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales, su fundamento se encuentra en la necesidad de una eficaz gestión de los servicios públicos confiados a la Administración.

4.3.2. Sanciones Disciplinarias

Son las que imponen a las personas que están en una relación de sujeción especial con la administración por infracciones cometidas a la disciplina interna por la que se rige dicha relación.

Dentro de las mismas comprende las aplicadas a los funcionarios públicos, las impuestas a los usuarios y servicios públicos, aquellas cuyos sujetos pasivos son miembros integrantes de colegios profesionales y las sanciones que recaen sobre contratantes del estado, en especial a los concesionarios.

Por último, la sanción disciplinaria militar, pues su ordenamiento jurídico forma parte en su conjunto, del derecho penal militar.

4.3.3. Mediante las sanciones de policía demanial

Las pertenencias dominiales de la administración, se refieren a los bienes públicos, y las sanciones se refieren a las impuestas a los usuarios del dominio público o a las personas que son él se oponen en una determinada relación fáctica.

Según las circunstancias y el caso, estas podrán confundirse con la categoría de las sanciones disciplinarias, siempre que estén sustentadas en una previa relación de supremacía especial de la administración o, aún fuera de ella, cuando por cualquier agente se amenace o perturbe el buen orden de las cosas administrativas.

4.3.4. Sanciones rescisorias de actos administrativos favorables

En la especie, la sanción consiste en la pérdida de una situación jurídica administrativa ventajosa o favorable, como consecuencia de una conducta

impropia o ilícita del administrado. Por encima de aspecto aflictivo al sancionado, prevalece, o puede prevalecer, la finalidad protectora del orden administrativo.

Están incluidas en esta categoría las revocaciones, sanciones de actos administrativos sujetos a condición, si no se cumple con la condición, procede como sanción por incumplimiento la revocación del acto.

Ubica aquí la revocación de licencias cuando no se dan las condiciones a que estuvieran subordinadas, la caducidad de concesiones, o las resoluciones de contratos administrativos por incumplimiento. En este último caso, se trata de sanciones semejantes a las disciplinarias, que tienen lugar dentro de relaciones de supremacía especial. En tanto que cuando se dejan sin efecto autorizaciones o licencias se priva al administrado de un beneficio que obtiene de un determinado acto administrativo, pero en realidad no existe una relación puramente de supremacía especial entre la administración que autoriza y el administrado.

4.3.5. Sanción de tutela autoprotectiva de la administración

Mediante las mismas la administración protege el derecho del estado a percibir de sus ciudadanos las prestaciones tributarias, la finalidad auto protectora es manifiesta; se trata de una competencia regresiva legítima de la administración sin perjuicio de la penalización expresa de determinadas figuras cuando se trata de infracciones dolosas.

4.3.6. Sanciones Administrativas de Protección del Orden General

El que constituye una extensión de la técnica de auto tutela administrativa al campo represivo, existen otros casos en que la administración no busca su

propia protección, sino la protección del orden social general: se pretende tutelar el orden jurídico en su conjunto. Esta potestad es amplia: todos los ministerios exhiben, en forma concomitante a su competencia gestora, una competencia sancionadora.

Las razones que justifican esta potestad sancionatoria general es la convivencia de que la administración disponga en periodos autoritarios de un poder sancionatorio propio y lo inadecuado del sistema penal común, debido a su lentitud rigidez.

4.4. Doctrina

Desde un punto de vista que presenta toda una tradición administrativa, en el caso de violaciones a normas que determinen relaciones de sujeción especial como el caso de las disciplinarias, la que se extendió a los usuarios del servicio público y a miembros de colegios profesionales, en las sanciones consiguientes hay una mayor latitud en el ejercicio de la potestad sancionadora, pareja a una menor exigencia de la tipicidad.

La tradición del derecho público ha pretendido dispensar al ejercicio de este tipo de potestad de los requisitos generales de la legalidad y la tipicidad, sustituyendo estas reglas por una suerte de potestad doméstica, legitimidad en la simple posición de un previo sometimiento general de los destinatarios de las medidas disciplinarias.

4.5. Penas Administrativas

El autor Méndez Aparicio establece lo siguiente:

“La discrepancia en el uso de vocablos capitales, las diferencias en la apreciación de los grupos u órdenes punitivos dentro de la

administración, y, por consiguiente, la ausencia de criterios generales se evidencia en trabajos firmados por autores de indiscutible jerarquía. Ilustra esta afirmación con el ejemplo del alemán Spiegel, quien divide a las sanciones en gubernativas, fiscales, disciplinarias, reglamentarias, ejecutivas y contractuales y sentencia que no hay en ella un criterio distribuido racional. Unas están determinadas por la actividad otras por las normas que las determinan por el procedimiento de aplicación”²⁵

Desde este punto de vista tenemos un primer grupo: sanciones correctivas, sanciones disciplinarias, sanciones fiscales y sanciones contractuales. En un segundo grupo se tiene sanciones morales, patrimoniales, corporales, y penas que afectan la actividad y penas mixtas.

En el proceso punitivo las sanciones correctivas, se proyectan desde el órgano administrativo hasta el medio donde actúan los administrados, asimismo las sanciones correctivas son una manifestación de mando como atributo del poder público.

Las sanciones disciplinarias se aplican a ciertos individuos como a determinado grupo o categoría social, a los efectos de mantener la observancia de deberes particulares inherentes a la organización del grupo o de la categoría.

La sanción protege el orden interno dentro del servicio público, la diferencia que se evidencia es que las sanciones correctivas la administración hace uso del poder público, no así como en las sanciones disciplinarias, el cual se ejercita un poder de mando por otra aplica por el derecho de subordinación. Por su parte, las sanciones fiscales, en las que se enmarcan, la mora o el incumplimiento de obligaciones de parte del contribuyente, tienen tres

²⁵(MENDEZ , 1940, pág. 12 a 17)

características: 1) son una defensa pecuniaria del estado 2) son un resarcimiento moratorio y 3) son una fuente de recursos independientes.

Las sanciones contractuales, surgen del incumplimiento de las obligaciones establecidas en un contrato administrativo.

En el segundo grupo de sanciones tenemos una multiplicidad de penas, ya sea a través de sanciones correctivas, como las de orden patrimonial (multas, decomisos), morales (amonestación, apercibimiento, censura), corporales (arresto, prisión) y las que afectan la actividad (inhabilitaciones, clausuras).

4.6. Sanciones administrativas más comunes

4.6.1. Multa

El tratadista Miguel Marienhoff, establece que la multa: *“Es la pena típica de la contravención o falta”*²⁶

La multa es una sanción económica, que afecta la situación patrimonial de la persona a quien ha sido impuesta, que no implica la reparación del daño ocasionado, sino que se constituye en un castigo adicional a los perjuicios producidos, si los hubiera. La recaudación de las multas beneficia a la administración, como una fuente independiente de recursos.

Algunas legislaciones establecen beneficios con parte de la multa, para quienes han contribuido a la imposición de la sanción denunciando infracciones, asimismo la discrecionalidad que tiene la administración, al aplicar estas medidas sancionatorias, no ha sido debidamente analizada.

²⁶(MARIENHOFF, 1978, pág. 599)

4.6.2. Suspensión clausura o interdicción del ejercicio de determinada actividad

El autor Bandeira De Mello Oswaldo Aranha expresa el siguiente concepto:

“Es una pena correctiva o expulsiva por la cual se aleja a un servidor público del desempeño de su cargo o al particular de su profesión o industria se les prohíbe le ejercicio”²⁷

Consiste en la suspensión o cesación del ejercicio de una actividad de cualquier tipo de derecho, o sea que la suspensión puede ser temporaria o definitiva; en este último caso se habla de clausura.

Para aplicar dicha sanción, la posibilidad tiene que estar prevista y establecida en la ley, pues solamente ella puede limitar la actividad de las personas en interés general, asimismo no puede ser aplicada sino al cabo de un procedimiento mediante el cual, el infractor tenga amplia oportunidad de defensa, por la gravedad de las consecuencias.

4.6.3. Comiso o confiscación de bienes

La administración puede incautarse de los bienes o productos en infracción y aun proceder a su destrucción. Requiere estar establecida en una Ley y un procedimiento previo para la aplicación de la sanción, porque consiste en la privación de una propiedad y podrá disponerse de inmediato, como medida preventiva, cuando así lo requerirá el interés general.

En nuestro Código Tributario se determina el comiso como sanción administrativa, por otra parte el acto sancionatorio deberá fundamentar la medida adoptada. Ahora bien, si los bienes decomisados pueden constituir un peligro público será procedente su destrucción por razones de seguridad,

²⁷(BANDEIRA DE MELLO, 1978, pág. 503)

moralidad, o salubridad pública por ejemplo sustancias alimenticias, medicamentos en mal estado, etc.

4.6.4. Caducidad

Se establece como la inhabilitación al infractor para ejercer una actividad que la administración le había autorizado como por ejemplo permiso para uso de un bien del dominio público, si el permisario incumple con sus obligaciones, se dispone la caducidad de la autorización que le permite ejercer esa actividad.

4.6.5. Observación o Amonestación

Denominada llamada de atención, que es una advertencia que se afecta al administrado y el apercibimiento mediante el cual se pone en conocimiento de aquel cuáles serán las consecuencias que le aparejara la reiteración de la misma infracción.

CAPÍTULO V

**FUNDAMENTO DE LAS
INFRACCIONES Y SANCIONES EN
MATERIAS PENAL Y TRIBUTARIA**

5. FUNDAMENTO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIAS PENAL Y TRIBUTARIA

5.1. Las infracciones

Las infracciones en la legislación tributaria, son aquellas acciones y omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en las leyes. Entendemos por dolosas aquellas que implican la intención de incumplir lo previsto en las normas y por culposas cuando ese incumplimiento parte de la negligencia del obligado tributario.

Las infracciones tributarias se clasifican en:

5.1.1. Omisiones formales

La omisión, es una conducta que consiste en la abstención de una conducta que ha sido establecida como un deber legal, tal como no pagar impuestos cuando se debe pagar oportunamente; cuando estos deberes están incorporados en una disposición legal, cumpliéndose los requisitos legales, la omisión puede constituir un delito, o una falta.

5.1.2. Omisión Materiales

Es común calificar a estas omisiones como culposas, lo que supone haber sido causadas por imprudencia, negligencia, impericia, inobservancia de un resultado previsible, desde el punto de vista subjetivo, y en relación causal entre el obrar negligente, imprudente y el resultado de la abstención. La imprevisión del resultado previsible se extiende en la ancha franja que corre entre dolo (que requería la previsión del resultado previsible y el error excusable (que equivaldría a la imprevisión de un resultado imprevisible). La relación causal entre el obrar y el resultado no requiere de la inevitabilidad de

una ley científica, sino que encuentra sustento en lo que suele ocurrir conforme a nuestra experiencia cotidiana.

5.1.3. Omisión por comisión

El obrar engañoso y el perjuicio fiscal resultante de aquel forman una unidad conceptual inescindible a los efectos de la infracción, aunque en el ánimo del responsable pueden dissociarse. En efecto, el obrar engañoso puede no ser dirigido a ocasionar un perjuicio fiscal esto es, en la mente del agente no se presenta la omisión de pago, como en ciertas hipótesis de diferimiento de impuesto no autorizado, ni estar pensando para engañar al fisco, en el sentido que comúnmente le damos a esa palabra (el fisco es una entidad abstracta y por tanto, no puede ser engañado con alcance psicológico), como no se podría engañar a un objeto inanimado. Los elementos materiales de la conducta y consecuencia, comisiva la primera, omisiva la segunda, deben ser engañoso y perjudicial, respectivamente. La intencional en cambio, basta que se dirija a la realización de la conducta que provoco el resultado dañoso como una consecuencia necesaria²⁸.

5.2. Sanciones Tributarias

La Sanción Tributaria es la consecuencia que lleva aparejada la comisión de una infracción. Es la reacción del ordenamiento jurídico ante un ilícito tributario, con una finalidad punitiva y ejemplarizante, es decir, considerando la sanción como una pena o castigo al infractor. Es la acción de castigo para un delito o falta de contenido tributario.

Conforme a lo establecido en el Artículo 149, parágrafo I, de la Ley No 2492, el procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias

²⁸(GARCIA BELSUNCE, 1985, pág. 282)

se rige sólo por las normas del Código Tributario, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos. En este sentido esta norma establece como sanciones aplicables las siguientes:

1. Multa;
2. Clausura;
3. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;
4. Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General de la República y a los Poderes del Estado que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación bajo responsabilidad funcionaria;
5. Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado;
6. Suspensión temporal de actividades.

5.3. Sanciones Penales

En el derecho penal, la ley es exclusiva debido a que solo ella crea delitos y establece las sanciones que les corresponde, de este principio se desprende que la única fuente creadora de delitos y penas es la ley la misma, se desenvuelve en el principio de legalidad. En consecuencia, no hay delito sin ley, lo que supone que no existiría delito si no existiera una ley previa que declare una conducta como tal, aunque la conducta sea totalmente inmoral y perversa, o socialmente rechazada.

Conforme dispone el Artículo 26 del Código Penal, las sanciones aplicables se dividen en principales, y accesorias, las primeras consisten en: presidio, reclusión, prestación de trabajo, y días multa; las segundas se constituyen en inhabilitaciones especiales.

5.4. La ley penal y el dogma ningún delito ninguna pena sin ley

El derecho penal vigente, basa su estructura en el principio "*Nullum crimen nulla poena sine lege*" no hay delito, no hay pena sin ley previa; precepto que surge como una reacción contra la arbitrariedad, con la finalidad de que nadie sea juzgado por cualquier conducta sin que ella este definida en el código penal y para que nadie arbitrariamente sea condenado a penas que no consigne la ley para el delito incriminado.

Es la más amplia garantía para la libertad, asimismo cumple una función psicológica, por que las personas al conocer lo que constituye delito sienten una coacción psicológica para no incurrir en a la infracción; la preexistencia de la definición del delito y de la pena es una amenaza legal para quien no respete la ley.

Si no existe delito determinado por Ley, no puede aplicarse pena alguna, asimismo, la ley penal solo puede aplicarse por los órganos y jueces instituidos por la ley para esa función (*nemo iudex sine lege*), nadie puede ser castigado sino en virtud de juicio legal (*nemo demnter nisi per legale iudicium*).

La garantía penal del principio de legalidad, permite establecer que sólo la ley determina la clase de sanciones aplicables, las formas de procesamiento de los autores y las formas de terminación del proceso, por lo que, los tribunales o autoridades administrativas, no pueden imponer penas distintas a las definidas por ley, y en resguardo del debido proceso deben respetar la voluntad del encausado. Por su parte, la sanción sólo emerge del de un juicio, o proceso, en el que en resguardo de las garantías del acusado se le hubiese dado la oportunidad de deducir la estrategia de defensa que considere pertinente.

5.5. No hay pena sin culpabilidad

La culpabilidad, es el juicio de imputación personal, supone un hecho reprochable ya calificado como típico y antijurídico, que responde a la directa conducta del responsable, por un desacato frente al Derecho, es central en la determinación del delito, porque determina la posibilidad de aplicar la sanción.

Bajo la categoría de la culpabilidad, se agrupan todas aquellas cuestiones relacionadas con las circunstancias del hecho, se fundamenta en la libertad humana debido, puesto que quien vulneró la norma puede haber prevenido las consecuencias de sus acciones, o prevenir su resultado. Junto con la imputabilidad y la tipicidad son elementos necesarios para que exista el delito, a su vez la culpabilidad es el límite de la pena y no el resultado.

La norma penal previene la intencionalidad del acto, por lo que si el autor actuó sin observar el cuidado a que está obligado conforme a las circunstancias y a sus condiciones personales, o sin tener conciencia de estar realizando un tipo penal; esta conducta puede no ser punible.

5.6. Arrepentimiento eficaz

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, establece la garantía del principio de legalidad y las garantías de defensa del procedimiento sancionador, por su parte las materias penales y administrativas, al tener principios de la misma identidad en el ámbito sancionatorio, permiten afirmar que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.

El Estado participa la potestad sancionadora de la Administración además del Derecho penal, en ambos casos, debe preservar el conjunto de garantías y

valores constitucionales aplicables, y la jurisprudencia ha reiterado que las garantías del Derecho penal al Derecho Administrativo sancionador, son comunes, preservando las diferencias naturales de uno y otro procedimiento.

En materia penal, no se aplica sanción o pena alguna, a la o las personas que desisten voluntariamente de la comisión del delito, que impiden o contribuyen a impedir que el resultado de la conducta. Traspalando esta figura penal al ámbito tributario, el arrepentimiento eficaz, se constituye en una conducta voluntaria del contribuyente para reparar las consecuencias de la contravención tributaria, y que se traducen en la disminución de las recaudaciones o en la falta de disponibilidad de información válida para cumplir la facultad fiscalizadora, en estos casos, el arrepentimiento se materializa pagando voluntariamente la deuda omitida o presentando la información requerida. En este sentido el Código Penal en su Artículo 9, dispone:

Artículo 9 (Desistimiento y arrepentimiento eficaz). No será sancionado con pena alguna:

- 1. El que desistiere voluntariamente de la comisión del delito.*
- 2. El que de igual modo impidiere o contribuyere a impedir que el resultado se produzca a menos que los actos realizados constituyan delitos por sí mismos.*

Por su parte el Artículo 157 del la Ley No 2492, al reconocer los principios del derecho penal aplicables a materia tributaria, reconoce la figura del arrepentimiento eficaz, sin embargo restringe su aplicación a la conducta de omisión de pago, no así a otras figuras que constituyen ilícitos tributarios de menor gravedad, en este sentido la referida norma dispone:

“Artículo 157 (Arrepentimiento Eficaz).- Quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por contravención de omisión de pago, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la deuda tributaria hasta el décimo día de

notificada la Vista de Cargo o Auto Inicial, o hasta antes del inicio de la ejecución tributaria de las declaraciones juradas que determinen tributos y no hubiesen sido pagados totalmente.”

La figura del arrepentimiento espontáneo o eficaz, se produce cuando una persona que ha cometido un delito, antes de que se proceda con la sanción, acude a las autoridades para confesarlo y repara en la medida de lo posible el daño ocasionado. Es una circunstancia que modifica la responsabilidad penal, porque la atenúa.

La norma penal, ha reconocido el comportamiento del autor posterior a la comisión del ilícito, con las acciones de: reparar, dar satisfacción o compensar, considerando la oportunidad de arrepentimiento del autor. Su fundamento es jurídico y social, debido a que se aprecia la menor culpabilidad del sujeto que colabora con la administración de justicia; si el autor, confiesa el hecho, y además repara el daño, se aplicarían dos atenuantes, lo que reduce la posibilidad de aplicar la sanción.

La confesión oportuna del autor, tiene que contar con dos elementos: el objetivo y el temporal. El primero, consiste en la confesión del reo, que debe ser veraz aunque no es necesario que sea muy detallada o completa, basta con que se auto inculpe, es una decisión personal, a través de una manifestación inequívoca, no se admite la confesión que es tendenciosa, equívoca o falsa, o la que se denuncia un hecho sin inculparse. Tampoco se puede tener en cuenta la que esconde u oculta datos relevantes para la causa, sea para la calificación del delito o para la agravación de la pena. La confesión debe hacerse ante autoridades competentes, es decir aquellas que tiene facultad para investigar y sancionar el hecho.

En lo, es necesario que la confesión se haga antes del inicio del procedimiento en su contra, la doctrina considera inclusive, si el procedimiento se ha iniciado, pero el sujeto, autor del hecho, lo desconoce y acude a las autoridades para

confesarlo, es posible considerar la atenuante. En cuanto a la reparación del daño, o disminuir sus efectos, esta debe ser en su triple vertiente: restitución de la cosa, reparación del daño o indemnización de los daños causados, todos ellos con la aceptación del perjudicado.

La motivación que el autor tenga para beneficiarse del arrepentimiento eficaz, es indiferente, se debe valorar que el acto sea voluntario, y que la finalidad este dirigida a disminuir o evitar el daño causado. Lo verdaderamente importante es que disminuye los efectos negativos que en la víctima se produce cuando padece un comportamiento delictivo.

Al evitar voluntariamente de la comisión del ilícito y con la reparación de los efectos nocivos, el autor quedará exento de responsabilidad por el delito intentado, ya sea que evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, o impidiendo la producción del resultado.

En el arrepentimiento eficaz, y se realizan todos los actos ejecutivos para la comisión del ilícito, lo único que puede hacer el autor es obviar o impedir la efectiva producción del resultado, en tal situación impedir la producción de éste requiere una actuación positiva del autor, pues de otro modo el resultado se produciría inexorablemente.

5.7. La Multa como forma de reparación del daño

El precepto, multa proviene del latín que significa multiplicación, pues era una sanción que se establecía, y que iba en aumento si las violaciones a las órdenes del Magistrado continuaban, en un principio eran, pecuniarias (de “pecus” = ganado) pues se debían dar ciertas cabezas de ganado al Estado, luego estas multas en especie fueron reemplazadas por sumas en dinero, con la aparición de la moneda.

La multa es una sanción de tipo económico, que afecta la situación patrimonial de la persona a quien ha sido impuesta, que no aspira a la reparación del daño ocasionado sino que es un castigo al infractor o delincuente, adicionado a los perjuicios producidos, si los hubiera. Su destino es engrosar las arcas fiscales, aunque la finalidad de la multa es el castigo de quien cometió el delito o la falta, y la función ejemplificadora; la multa se aplica a delitos menores y se gradúa de acuerdo a la condición económica del condenado; puede autorizarse judicialmente a su abono en cuotas, y es posible que sean convertidas en días de prisión ante el incumplimiento.

También se sanciona con multa ciertas faltas o contravenciones, como las multas que se aplican en el tránsito. En estos casos el acta que se labra por autoridad competente, donde consta la sanción, también recibe el nombre de multa.

El derecho tributario también contiene para sus infractores, contempladas penas de multa.²⁹ Es la sanción más frecuente en la legislación tributaria, teniendo en cuenta la naturaleza primordialmente económica de la actividad del fisco, como y tuvimos la oportunidad. Por lo mismo, le son aplicables los principios penales compatibles con la legislación tributaria.

Toda sanción pecuniaria, tiene su fundamento en la reparación del daño ocasionado con la conducta infractora, por lo que debe ser proporcional a la acción o incumplimiento, de lo contrario se convierte en un hecho de venganza estatal y adquiere carácter confiscatorio.

²⁹(<https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/multa>, s.f.)

CAPÍTULO VI

**LA CLAUSURA DENTRO DE
NORMATIVA BOLIVIANA**

6. LA CLAUSURA DENTRO DE NORMATIVA BOLIVIANA

6.1. La Clausura

La Clausura es una consecuencia administrativa, que opera por efecto de una decisión que resuelve la adopción de dicha medida. En materia tributaria, es una sanción que aplican los órganos de recaudación tributaria a quienes no se registren, se registren en un régimen que no les corresponde, no emitan factura, nota fiscal, comprobantes de venta o incumplan el pago de los tributos en la forma y tiempo establecidos, durante el proceso de ejecución.

6.2. Características de la clausura

El termino clausura reconoce como raíz la palabra latía claustrum que significa encierro, del mismo origen semántico proviene claustro con referencia a espacios cerrados religiosos o académicos de acceso limitado a determinada condición de personas. Para una de las acepciones del diccionario de la lengua clausurar significa cerrar por el orden de autoridad.

La clausura como pena por comportamientos ilícitos no posee en nuestra tradición jurídica una sistematización, sino que aparece en forma dispersa en diferentes normas administrativas, generalmente vinculadas con el ejercicio del poder de policía sanitaria o económica del Estado.

La sanción de clausura por el incumplimiento de deberes tributarios, se constituye en un reproche legal a determinados comportamientos antijurídicos definidos por la ley tributaria, que consiste en el cierre temporal del local o establecimiento del contribuyente o responsable donde estos realizan las actividades industriales comerciales o de servicios, en el lugar donde se desarrollan dichas actividades económicas, se convierte por tanto en una sanción limitante al ejercicio de este derecho.

Por su parte, el Artículo 170, del Código Tributario, establece el procedimiento aplicable, en el que la Administración Tributaria puede verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control, y admite la convertibilidad de la sanción en una multa equivalente a diez veces el monto no facturado, siempre que sea la primera vez y cuando se trata de servicios de salud, educación y hotelería, por su parte dispone que ante al imposibilidad física de aplicar la sanción de clausura puede proceder al decomiso temporal de las mercancías por los plazos previstos para dicha sanción debiendo el sujeto pasivo o tercero responsable cubrir los gastos.

El perjuicio para el contribuyente se ratifica, cuando la referida norma establece: *“La sanción de clausura no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sociales y laborales correspondientes.”* Esta disposición, se constituye en un acto confiscatorio, debido a que al privar al contribuyente de su fuente de ingresos, resulta contradictorio que pueda cubrir las obligaciones emergentes.

6.3. El bien jurídico tutelado

Desde la incorporación de la pena de la clausura Mediante Decreto Supremo No 9298 de julio, de 1970, se reestructura la Dirección General de la Renta Interna y sus dependencias, bajo el denominativo de Servicio Nacional de la Renta Interna, entidad que tiene la facultad de aplicar la sanción de clausura, cuando determine la comisión del delito de defraudación, por tanto la sanción se correlaciona con una conducta de gravedad, en la que el bien jurídicamente protegido es la integridad de las recaudaciones del Estado, para sostener la actividad financiera. Por su parte la Ley No 1340, mantiene la sanción, y permite su aplicación a la omisión de emitir factura, tomando en consideración

que la no emisión de factura constituye ilícito de defraudación, manteniendo el sentido del bien jurídicamente tutelado.

Por su parte, el Código Tributario Ley No 2492, al establecer las facultades de la Administración Tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e investigar, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, le habilita a dicha institución a exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios, entre los cuales se encuentra el registro primigenio a partir de la factura, nota fiscal o documento equivalente, a partir del cual se podrá establecer los montos de compras y ventas del sujeto pasivo. Por lo que la conducta por la no emisión de factura, pasa a ser meramente contravencional, y el bien tutelado es la fe del Estado.

En esa en función de verificación y fiscalización, del organismo tributario con relación a los contribuyentes y demás responsables a fin de percibir los tributos correspondientes, permite determinar que el bien protegido es la facultad de fiscalización y verificación del fisco, para acceder a la información que permita ulteriormente determinar a fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes y responsables.

El estado como organización política del poder necesita inexorablemente de recursos para el cumplimiento de sus fines. El impuesto se nos presenta entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines estatales, por tal motivo, quien no cumpla con su obligación fiscal está entorpeciendo la actividad financiera del estado e imposibilitado el cumplimiento de sus fines superiores.

6.4. Conductas

Las conductas que afectan la facultad de la Administración para controlar, verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales de los contribuyentes y responsables, tienen relación con las obligaciones tributarias establecidas en el Artículo 70, numerales 1, 2, 4, y 5 de la Ley No 2492, y cuyo incumplimiento se traduce en las contravenciones establecidas en el artículo 160 del mismo cuerpo legal que textualmente dispone:

“Artículo 160°.- (Clasificación) Son contravenciones tributarias:

- 1. Omisión de inscripción en los registros tributarios;*
- 2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;”*

De esta forma la omisión de inscripción en los registros tributarios y la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, se constituyen en las conductas contraventoras a ser sancionadas con la clausura.

En este punto existe contradicción en cuanto a la desnaturalización de la conducta de delito de defraudación a contravención, y cuyo resultado no ha sido modificado en la norma, siendo la sanción aplicable, grave y poco proporcional a la conducta que únicamente constituye un incumplimiento de deber formal, que puede ser reparado de forma inmediata, antes de ocasionar un perjuicio económico al fisco. En este sentido el Artículo 164, de la referida norma dispone:

“Artículo 164. (No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente).-

- I. Quien, en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad*

gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

- II. La sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor. La primera contravención será penada con el mínimo de la sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior hasta la sanción mayor, con este máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior.*
- III. Para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, sea persona natural o jurídica, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir la clausura, solamente en el establecimiento donde se cometió la contravención.*
- IV. Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad comercial del establecimiento pasible a la misma, salvo la que fuera imprescindible para la conservación y custodia de los bienes depositados en su interior, o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por razones inherentes a la naturaleza de los insumos y materias primas.”*

El mencionado artículo tiene como **acción típica la no emisión de factura** la descripción normativa, el legislador sanciona un tipo infraccional de comisión por omisión. Por su parte la Sentencia Constitucional 0100/2014, de 10 de enero de 2014, al haber eliminado la aplicación de sanción de forma inmediata a este tipo de incumplimiento, ha obligado a la Administración Tributaria a deferir la misma a un procedimiento sancionatorio, que resulta inefectivo en el tiempo.

Por lo expuesto, el infractor comete el ilícito absteniéndose de realizar acción querida por la norma que consiste en el deber de emitir y entregar la factura o documento equivalente, acto que al ser catalogado como contravención, debiera admitir la posibilidad de arrepentimiento eficaz, y en su defecto la aplicación de multas proporcionales al incumplimiento.

Advertimos, que el tipo está pensado para la venta al menudeo cuando incluye la entrega dentro de la acción, pero no contempla otro tipo de operaciones de venta de servicios entre empresas o responsables inscritos donde no necesariamente coincide la entrega de la mercadería o la conclusión del servicio con la emisión de la factura, aspectos que únicamente pueden ser determinados a través de un proceso de determinación.

Se advierte que la presente ley ha invertido la secuencia lógico material del ilícito (no entregue no emita factura, en lugar de no emita no entregue) por lo tanto, que se trata de una omisión compleja en dos tiempos de ejecución, que exige entre ambas omisiones una vinculación material inescindible que las convierte en una sola conducta infraccional. El problema de la omisión de entrega de la factura debe ser de verificación instantánea ya que ello solo se puede hacer en el momento de la operación o inmediatamente después de la salida del establecimiento comercial. Mientras tanto, la no emisión que dan abiertas a una investigación posterior, sin cumplir totalmente las disposiciones reglamentarias de la dirección general impositiva, en cuanto a sus formas requisitos y condiciones.

6.4.1. Análisis de la clausura dentro de normativa boliviana

El Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), mediante Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 de fecha 10 de enero de 2014, ha expulsado del ordenamiento jurídico algunas disposiciones de naturaleza tributaria, relacionadas con la emisión de facturas. Es así que, en dicha

Sentencia Constitucional se declara: “3) *La inconstitucionalidad por conexitud de la frase: “La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y”, contenida en el Art. 162. II inc. 2), del Código Tributario.”*

La disposición señalada, permitía que la Administración Tributaria pueda, verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control, al advertir el hecho, los funcionarios debían elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, firmando el acta, o dejando expresa constancia de la negativa a esta actuación. Concluido el acto, se procedía a la clausura inmediata del negocio, por su parte las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Art. 164 de este Código, implican el cierre temporal de la actividad económica por lapsos de 6, 12, 24 y 48 días continuos, cuando se identificaba reincidencia.

Si bien con la Sentencia Constitucional 0100/2014, ya no se aplicará la clausura inmediata ni tampoco la clausura definitiva, siguen vigentes las clausuras temporales de 6, 12, 24 y 48 días.

El Tribunal Constitucional, fundamentó su fallo en el argumento de que, si bien el acta de clausura cumple la función de una resolución sancionatoria, en ella se omiten las exigencias del debido proceso; puesto que con la clausura inmediata no se concede al administrado (contribuyente) el derecho a la defensa, por el cual éste pueda ser escuchado, pueda presentar pruebas, antes que su actividad comercial sea clausurada; por otra parte, si bien era posible la impugnación del acta por el cual se ordenó la clausura, dicha permisión es posterior a la consumación de la sanción de la clausura, es decir cuando el derecho a la defensa ya fue violentado.

Para el TCP, la imposición de la sanción de clausura del negocio tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, y que emerja

de un debido proceso dotado de sus elementos esenciales; por lo que, la directa imposición de la sanción de clausura de un establecimiento de comercio, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente el debido proceso (Arts. 115. II y 117.I CPE) y el derecho a la defensa (Art. 119 CPE). Respecto a la clausura definitiva, en la SCP 100/2014, el TCP señala que una sanción de tal magnitud afecta el derecho al trabajo, e indica que es aplicable el razonamiento efectuado para la clausura inmediata.

Pese a haberse declarado inconstitucional la clausura definitiva y la imposición de la sanción directa, el TCP, no efectúa la valoración de la posibilidad de que el infractor pueda someterse al arrepentimiento eficaz, para evitar la sanción, tampoco analiza a fondo el hecho de que la paralización temporal de la actividad económica pueda causar un perjuicio económico al contribuyente, ni que en dicho periodo la administración tributaria dejará de percibir tributos del infractor.

Finalmente, dado que ya no son aplicables la clausura inmediata ni tampoco la clausura definitiva por ser inconstitucionales, el TCP ha exhortado al Órgano Legislativo para que, en el plazo de 6 meses, regule el procedimiento administrativo sancionador que responda a la naturaleza de la contravención de la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, verificadas en operativos de control tributario.

Mientras aquello ocurra, se debe aplicar el procedimiento contravencional establecido en el Art. 168 del Código Tributario; entonces, el acta que se elabore en el operativo de control equivaldrá al auto inicial de sumario contravencional, posteriormente el administrado deberá presentar descargos respecto a la supuesta contravención de no emisión de factura, y luego la administración tributaria emitirá la resolución final del sumario, resolviéndose sobre la aplicación o no de la clausura del negocio.

Dicha resolución es recurrible mediante recurso de alzada y posterior recurso jerárquico; lo que implica que, conforme el Art. 131 del Código Tributario la interposición de dichos recursos tiene efecto suspensivo; es decir, no se ejecuta la resolución final del sumario contravencional (clausura) hasta que se resuelva el recurso jerárquico.

En este escenario, es importante establecer que si el bien jurídicamente protegido es la integridad y efectividad de las recaudaciones, y lograr la fiabilidad de la información generada por el contribuyente, la sanción de clausura impedirá el cumplimiento de ambos objetivos, mientras el establecimiento está clausurado, no genera ingresos, por tanto no paga tributos, por su parte la información contable estará suspendida durante ese lapso de tiempo. Por su parte, si el contribuyente decide impugnar la Resolución de clausura, el efecto de la sanción deja de ser efectivo, y tiene mayor posibilidad de generar un perjuicio mayor, dado la ex temporalidad de su aplicación.

Durante el periodo de clausura, tampoco se está protegiendo la eficiencia del sistema recaudatorio por la falta de ingresos, y se está condenando doblemente al contribuyente al disponer la regularidad de las cargas sociales y obligaciones para con terceros.

Si la sanción tiene por objetivo generar sensación de riesgo en los contribuyentes, a la fecha y debido a la aplicación del procedimiento sancionatorio, este objetivo tampoco se cumple.

Por las razones expuestas, la sanción de clausura, además de vulnerar derechos y garantías de los contribuyentes, es poco efectiva para tutelar el bien jurídico protegido, y no es eficiente para los objetivos de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO VII

PROPUESTA

7. PROPUESTA

El Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492) en su Artículo 164 determina como sanción la clausura de una actividad económica a raíz de la no emisión de factura fiscal o documento equivalente, dicha sanción utilizada de manera muy frecuente causando perjuicios graves a los contribuyentes, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio familiar del contribuyente, también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo, el ejercicio de actividades económicas, comerciales o industriales lícitas en condiciones que no perjudiquen al orden público y los derechos de terceras personas.

La clausura ya no cumple con la realidad y las necesidades de los contribuyentes, ni de la propia Administración Tributaria, al afectar garantías y derechos establecidos en la Constitución Política del Estado, y por ser contraria a los intereses del Estado por afectar a la efectividad e integridad de las recaudaciones.

La normativa tributaria considera la sanción de clausura de la actividad comercial como una forma de lucha contra la evasión fiscal, misma que en su aplicación debe precautelar la vigencia de los derechos fundamentales, garantizar el debido proceso, para que el administrado tenga la oportunidad de contrarrestar las acusaciones de la administración tributaria, ofrecer sus descargos y pruebas en el ejercicio del derecho a la defensa, que incluye la posibilidad del contribuyente de acogerse al arrepentimiento eficaz, evitando el potencial perjuicio.

El Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 de fecha 10 de enero de 2014, ha expulsado del ordenamiento jurídico la clausura definitiva y la aplicación inmediata de la sanción. Para este Tribunal de Justicia Constitucional, la imposición de la sanción de clausura del negocio tiene como requisito de validez el respeto de

los derechos fundamentales, y que emerja de un debido proceso dotado de sus elementos esenciales; por lo que, la directa imposición de la sanción de clausura de un establecimiento de comercio, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente el debido proceso y el derecho a la defensa.

La explicación de esta categórica afirmación tiene su sustento en una realidad muy simple, cuando se garantizan y restituyen los derechos fundamentales de la persona frente al poder omnímodo del Estado, se provoca y se promueve la justicia y la paz social, se configura el equilibrio deseado entre el administrador y el administrado, en particular al más desprovisto económica y socialmente. Decía alguien en un foro académico, la justicia constitucional es para los pobres, principalmente en materia de derechos fundamentales.

Por su parte, en el análisis del presente documento, se ha establecido que constituye parte del debido proceso la posibilidad de que el contribuyente pueda reparar de forma inmediata el posible daño ocasionado, y asumir su responsabilidad por la omisión, aspecto que está plenamente reconocido en la figura del arrepentimiento eficaz establecido en el artículo 157 del Código Tributario.

En este mismo razonamiento, es importante establecer que debe existir proporcionalidad en la sanción, respecto del incumplimiento, máxime si se trata de una contravención, generada por el incumplimiento de un deber formal, en los términos de lo establecido en la propia norma tributaria vigente.

La tesis, postula la modificación del Artículo 164 de la Ley No 2492 de 2 de agosto de 2003, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 164.- (NO EMISION DE FACTURA, NOTA FISCAL O DOCUMENTO EQUIVALENTE).

I. Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con multas pecuniarias progresivas, a ser aplicadas sobre el o los importes no facturados y verificados en el operativo, sin perjuicio de que la Administración pueda disponer la fiscalización y determinación de la deuda tributaria, conforme a lo dispuesto en el presente código.

II. La sanción será equivalente a diez veces el importe no facturado, la misma que podrá ser duplicada, en cada reincidencia en la que incurra el contribuyente, hasta el máximo de 5.000 UFVs.

III. Quedará extinguida la sanción pecuniaria, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable, de forma voluntaria y dentro de las 24 horas de identificado el incumplimiento, regularice la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. Quedando el hecho, registrado, a efectos de computar la reincidencia.

IV. Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del veinte por ciento (20%) del importe resultante del conjunto de operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 UFVs por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento equivalente.

V. Para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, sea persona natural, o jurídica, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir

la sanción pecuniaria, solamente en el establecimiento donde se cometió la contravención.”

La modificación del Artículo 164, propuesta, implica como efecto también la abrogación de lo establecido en el Artículo 170 del Código Tributario, debido a que el mismo ya no resultaría coherente, debido a que al convertir la sanción de clausura en multas progresivas, y otorgar al contribuyente, la posibilidad de arrepentimiento eficaz, esta disposición queda inaplicable.

La presente propuesta, tiene la finalidad de no evitar la vulneración de derechos fundamentales y garantías constitucionales, así también se encuentra enmarcada, en la realidad actual de los contribuyentes, para que la futura penalidad a modificarse cumpla con las exigencias y estándares de un proceso justo y equitativo; es decir, que la sanción haya surgido de un proceso, en el que se respete su contenido esencial, el derecho a la defensa del administrado, para que éste, una vez conocido el cargo por el que se le acusa, tenga la posibilidad de reconocer su conducta, reparar y evitar el daño o potencial daño.

CAPÍTULO VIII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

8.1. CONCLUSIONES

Tanto la práctica como la teoría impositiva son de muy vieja data, entre las áreas de la política económica estatal, la hacienda pública es una de las más antiguas, puesto que se relaciona con la propia sustentación del Estado, a través de los ingresos y gastos públicos, el Código Tributario presenta una clasificación de los impuestos que corresponde a los lineamientos generales de aquella, las tres exteriorizaciones principales de la capacidad contributiva son el ingreso, el patrimonio y el consumo, el Estado utilizó los impuestos progresivos en función del ingreso, como parte de los mecanismos estabilizadores automáticos de la política fiscal, debido a esto, en los países desarrollados tuvo lugar un cambio sustancial en la estructura de las recaudaciones tributarias, colocándose en primer lugar las provenientes de impuestos a los ingresos.

La finalidad de la clausura en el derecho tributario es proteger la renta fiscal, con su aplicación se intenta crear un sistema equilibrado de apercibimientos, tendiente a inducir un cambio en los hábitos de conducta de un gran número de contribuyentes, para que cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales.

El objetivo final es lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria. El objetivo inmediato es sancionar directamente a aquel individuo, que, correspondiendo ser contribuyente por ejercer una actividad económica, no se inscriba como tal, o que no cumpla correctamente con sus deberes formales tendientes a permitir al fisco ejercer sus facultades de verificación de la correcta determinación de los tributos, al ser utilizado en nuestro país, en materia de impuestos nacionales, el de la auto declaración por parte del contribuyente.

El debido proceso es un derecho que tiene toda persona, para poder acudir ante la autoridad jurisdiccional o administrativa correspondiente, para solicitar el cumplimiento de sus derechos, que pueden o no estar vulnerados por alguna autoridad o tercera persona, con la certeza que la autoridad ante la cual acude, regirá sus actos conforme a ley sin vulnerar ninguno de los elementos que configuran el debido proceso. Como amplia garantía de defensa, tiene como objetivo brindar al contribuyente el uso de todos los medios de defensa reconocidos por el ordenamiento jurídico para evitar la sanción, lo que incluye la posibilidad de acogerse al arrepentimiento eficaz.

Para proteger la capacidad recaudatoria de parte de la Administración Tributaria, que en última instancia tiene el objetivo de garantizar la integridad de las recaudaciones, la clausura no constituye un mecanismo efectivo, debido a que la conducta de no emisión de facturas constituye una contravención y no así un delito. En estos casos la sanción proporcional a la conducta más apropiada es la multa progresiva, que por una parte es resarcitoria por el daño o potencial daño ocasionado, y por otra parte es represiva, pero no vulnera garantías constitucionales para el ejercicio del derecho al trabajo, a través del comercio, industria o cualquier actividad lícita.

Toda vez, que el Estado de Derecho prioriza el ejercicio de derechos y garantías constitucionales para las personas, la aplicación de una sanción de clausura vulnera los mismos, debido a que impide el ejercicio del trabajo, la generación de ingresos, y perjudica a dependientes, acreedores, proveedores, e inclusive al círculo familiar, que sin haber incurrido en ninguna contravención se encuentran reatados al resultado de la sanción aplicada, y que al no ser parte del proceso, no tienen la oportunidad de asumir defensa alguna. La presente propuesta, tiene el objetivo de evitar la referida vulneración, permitir al contribuyente el ejercicio del derecho de defensa que incluye la posibilidad de acogerse al arrepentimiento eficaz, y establecer sanciones proporcionales al tipo de conducta definido en el Código Tributario.

8.2. RECOMENDACIONES

Tanto por el resultado del presente análisis, como por los fundamentos expuestos en la Sentencia Constitucional 0100/2014, es recomendable la modificación del procedimiento aplicable a la contravención de no emisión de facturas, notas fiscales, o documentos equivalentes, enmarcando el procedimiento aplicable a los derechos y garantías reconocidos por el ordenamiento jurídico vigente.

Es recomendable, por proporcionalidad, que para la represión de infracciones formales, se apliquen sanciones pecuniarias a partir de multas progresivas, como se presentó en la presente propuesta, por lo que se debe replantear seriamente la aplicación de esta sanción, pues la medida de clausura, significa una vulneración de derechos para el contribuyente, aunque la misma sea aplicada con un proceso previo.

Asimismo, me permito recomendar se gestionen políticas públicas de información a la población, resaltando la obligatoriedad del registro de una actividad económica, y consiguientemente la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, debido a la importancia que tiene este documento para preservar la integridad de las recaudaciones, que benefician a los contribuyentes y no contribuyentes, a partir de la redistribución de ingresos.

BIBLIOGRAFÍA

ANDREOZZI, (s.f.). Derecho Tributario Argentino .

BANDEIRA de Mello, O. (1978). Principios Gerais de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, forense.

BENITEZ Rivas, A. (2009). Derecho Tributario, La Paz, Azul Editores.

BERTAZZA Diaz Ortiz, H. (1997). La Clausura Impositiva, Buenos Aires, Errepar.

CUCCHIETTI, M. J. (s.f.). La Pena de la Clausura Prevista en el Art 44 de la ley 11.683 en Doctrina Tributaria.

DE BUJANDA, S. (s.f.). Hacienda de derecho.

DE OLIVEIRA, F. (1985). Infracoeses E Sancoes Administrativas, Sao Paulo.

DERMISAKY Peredo P., (2005). Derecho Administrativo, Cochabamba: J.V.

DIAZ Ortiz, J. (1476). Proposito de la Clausura Directa o Administrativa en Impuestos.

FONROUGE, G. (1933). Manual de Derecho Penal Tributario.

GARCIA Belsunce, H. (1985). Derecho Tributario Penal, Buenos Aires, Depalma.

GURFINKEL de Wendy y Angel Russo, L. (1993). Illicitos Tributarios, Buenos Aires: Depalma.

HARB, Benjamin. M. (1998). Derecho Penal . La Paz: Juventud.

LORENZO de Vega Jaime, S. (1996). Sanciones Administrativas, Uruguay.

MANZINI. (1948). Tratado de Derecho Penal, Buenos Aires .

MARIENHOFF, M. (1978). Tratado de Derecho Administrativo. Buenos Aires.

MENDEZ , A. (1940). LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS, URUGUAY.

RIVAS, A. B. (2009). Derecho Tributario, La Paz - Bolivia, Azul Editores.

ZAFFARONI, E. (1987). Manual de Derecho Penal Parte General, Buenos Aires, EDIAR.

PÁGINAS DE INTERNET

<https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/multa>. (s.f.). Obtenido de <https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/multa>.

<https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/multa>. (s.f.). Obtenido de <https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/multa>.

Julián Pérez Porto y Ana Gardey, J. (2015). Definicion.de: Definición de privación (<https://definicion.de/privacion/>). Obtenido de Definicion.de: Definición de privación (<https://definicion.de/privacion/>).

ANEXOS

Proyecto de Ley en Reemplazo de la Sanción de Clausura

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

ANTECEDENTES

La Ley No. 2492 de 2 de Agosto de 2003, Código Tributario, establece la relación jurídica entre las administraciones tributarias y los administrados en cuanto al nacimiento y cumplimiento de las obligaciones tributarias, los ilícitos tributarios, los procedimientos tributarios y el uso de los medios de impugnación de los actos administrativos tributarios.

Asimismo, contempla como formas de incentivo a cumplimiento de las obligaciones tributarias instituye arrepentimiento eficaz, exime de responsabilidad por la sanción aplicable para el caso que se regularice el tributo impago con anterioridad a cualquier actuación tributaria y la reducción de las sanciones según la oportunidad de pago de la deuda tributaria.

El Código Tributario determina como sanción la CLAUSURA de una actividad económica que no solo supone la afectación al patrimonio familiar del contribuyente, también, afecta a otros Garantías Constitucionales que es el **debido proceso** y **derechos fundamentales**, como el **derecho al trabajo**, el ejercicio de actividades comerciales, industriales y productivas lícitas, y puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas.

La Clausura como sanción de actividad económica, afecta al contribuyente y arrastra consigo a todos quienes dependan de él económicamente -sus trabajadores-, afecta al núcleo más importante que el Estado protege que es la familia tal y como expresa la Constitución Política del Estado y se identifica la interpretación errónea del Código Tributario y el Procedimiento Tributario que violan derechos fundamentales y el principio rector como garantía constitucional que es el principio al Debido Proceso que expresa la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

La clausura de una actividad económica, es una sanción muy grave implementada hacia los contribuyentes, es necesario identificar las falencias existentes tanto en la parte técnica, legal y administrativa, con el fin evitar la vulneración de derechos y garantías establecidas en la Constitución Política del Estado.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, protege el Derecho al Trabajo en su Artículo 47 Parágrafo I. Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo. Es necesario resguardar el

derecho de los contribuyentes y aplicar con una correcta interpretación la normativa legal vigente para de esta forma no vulnerar el derecho colectivo.

Que la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia en su Artículo 115, establece como garantía constitucional al DEBIDO PROCESO I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II. **El Estado garantiza el derecho al debido proceso**, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones y en consecuencia el Código Tributario Ley 2492, atenta a esta garantía constitucional que tiene el contribuyente, por lo cual es importante modificar el tipo de sanción estableciendo solamente las pecuniarias que podrán constituirse en multa fija o proporcional.

El modelo económico plural del Estado Plurinacional de Bolivia, está orientado a mejorar la calidad de vida de las personas, para ello pregona el vivir bien de todos los bolivianos (Art. 306 CPE), reconoce la iniciativa privada y la libertad de empresa (Art. 308 CPE); además como política económica, reconoce y prioriza el apoyo a la estructura asociativa de micro, pequeñas y medianas empresas productoras (Art. 318 CPE); la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa (Art. 334 CPE).

Todas estas normas constitucionales reflejan el interés y compromiso del Estado para proteger la actividad de los microempresarios porque al establecer la clausura como sanción, suprime totalmente esos derechos fundamentales; debido a que la clausura implica el cese de las actividades comerciales, privación de ingresos económicos y en definitiva privación del derecho al trabajo. Por su parte, el objeto inmediato de las sanciones, por ejercer una actividad económica que no cumpla correctamente con sus deberes formales tendientes a permitir al Servicio de Impuestos Nacionales, ejercer sus facultades de verificación y la correcta determinación de los tributos, establece no debe impedir la generación de ingresos a través de la clausura.

El Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP), mediante Sentencia Constitucional Plurinacional N° 100/2014 de fecha 10 de enero de 2014, ha expulsado del ordenamiento jurídico algunas disposiciones de naturaleza tributaria, relacionadas con la emisión de facturas, entre las cuales dispuso la inconstitucionalidad por conexitud de la frase: “La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y”, contenida en el art. 162.II inc. 2) del Código Tributario, referido a la clausura inmediata por contravención de no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes; por lo que a la fecha es importante modificar la sanción aplicable por dicha contravención, con la finalidad de que se ajuste a los preceptos expuestos.

PROYECTO DE LEY
LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL
DECRETA:

Artículo 1. (OBJETO). La presente Ley tiene por objeto realizar la modificación e incorporación a la Ley No, 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario.

ARTÍCULO 2. (MODIFICACIONES) I. Se modifica el Artículo 164, de la Ley No. 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, con el siguiente texto:

ARTÍCULO 164.- (NO EMISION DE FACTURA, NOTA FISCAL O DOCUMENTO EQUIVALENTE).

- I. Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con multas pecuniarias progresivas, a ser aplicadas sobre el o los importes no facturados y verificados en el operativo, sin perjuicio de que la Administración pueda disponer la fiscalización y determinación de la deuda tributaria, conforme a lo dispuesto en el presente código.
- II. La sanción será equivalente a diez veces el importe no facturado, la misma que podrá ser duplicada, en cada reincidencia en la que incurra el contribuyente, hasta el máximo de 5.000 UFVs.
- III. Quedará extinguida la sanción pecuniaria, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable, de forma voluntaria y dentro de las 24 horas de identificado el incumplimiento, regularice la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. Quedando el hecho, registrado, a efectos de computar la reincidencia.
- IV. Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del veinte por ciento (20%) del importe resultante del conjunto de operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 UFVs por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento equivalente.
- V. Para efectos de cómputo en los casos de reincidencia, los establecimientos registrados a nombre de un mismo contribuyente, sea persona natural, o jurídica, serán tratados como si fueran una sola entidad, debiéndose cumplir la sanción pecuniaria, solamente en el establecimiento donde se cometió la contravención.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

DISPOSICION TRANSITORIA UNICA.- Las Personas Naturales o Jurídicas, contribuyentes de diversas Actividades Económicas que tengan al 31 de Diciembre de 2018 Sanciones de Clausura de conformidad al Art. 163 y 164 de la Ley 2492 Código Tributario, podrán acogerse al pago de la multa correspondiente, y al funcionamiento normal de su actividad económica.

DISPOSICIONES FINALES

DISPOSICION FINAL UNICA.- La Administración Tributaria, queda encargada de dictar la normativa reglamentaria correspondiente para la aplicación de la presente norma, en el plazo de 30 días a partir de la publicación de la presente Ley.

DISPOSICIONES DEROGATORIAS Y ABROGATORIAS

DISPOSICION DEROGATORIA.- Queda derogado el texto íntegro del Artículo 170 de la Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003.

DISPOSICION ABROGATORIA.- Se abrogan las disposiciones contrarias a la presente Ley.

Es dada en la Sala de Sesiones de la Asamblea Legislativa Plurinacional.

SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0100/2014

Sucre, 10 de enero de 2014

SALA PLENA

Magistrada Relatora: Dra. Soraida Rosario CháñezChire

Acción de inconstitucionalidad abstracta

Expediente: 03609-2013-08-AIA

Departamento: Chuquisaca

En la acción de inconstitucionalidad abstracta interpuesta por Juan Luis Gantier Zelada, Diputado del Estado Plurinacional de Bolivia,

Demandando la inconstitucionalidad de las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la Ley del Presupuesto General del Estado (LPGE) Gestión 2013, por infringir las normas de los arts. 1, 8.I y II, 9.4, 14.II, 22, 46.I.1, 2 y II, 47.I, 108.1, 2 y 3, 109.II, 115.II, 116.I y II, 117.I, 120.I, 306.I, II y III, 308.I y II, 318.II, 323.I, 334.4 y 410.I y II de la Constitución Política del Estado (CPE); 1, 2, 7, 8, 10, 11 y 23.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 8.1, 2 y 3; y 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 5, 6 y 7 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”; 14 y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP); 5, 6, 23 y 24 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC).

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la acción

Por memorial presentado el 20 de mayo de 2013, cursante de fs. 3 a 18, el accionante, en su condición de Diputado del Estado Plurinacional de Bolivia, expone los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

I.1.1. Relación sintética de la relación

Las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la LPGE Gestión 2013, **introduce reformas al Código Tributario Boliviano agravando la situación de los contribuyentes**, especialmente de los microempresarios bolivianos, atentando los valores y principios de la Constitución Política del Estado.

La Disposición Adicional Quinta de la LPGE, **es contraria a la Constitución Política del Estado, porque: a) Mantiene “la clausura inmediata”** prescindiendo del debido proceso; b) Agrava las sanciones previstas anteriormente, c) Suprime la posibilidad de convertir la sanción de clausura en multa; y d) Establece **la clausura definitiva como sanción**.

La norma impugnada mantiene la clausura inmediata del negocio prescindiendo del debido proceso previo a cualquier sanción, “invirtiendo” (sic) el principio de presunción de inocencia, suprimiendo la posibilidad de ejercer el derecho a la defensa y restringiendo el derecho al trabajo, porque el hecho de clausurar un negocio en forma inmediata implica suprimir el derecho al trabajo.

La limitación de los derechos fundamentales está supeditada al estricto cumplimiento de garantías constitucionales, procesales, judiciales y jurisdiccionales, entre estas el debido proceso legal en sus elementos de presunción de inocencia, a la defensa, derecho a un proceso previo a la sanción, derecho a contar con el tiempo suficiente y los medios para asumir defensa, derecho a presentar prueba para su valoración, derecho a la motivación, congruencia, derecho a la doble instancia.

Manifiesta que, la norma impugnada permite que los funcionarios públicos con una sola actuación, intervengan oficiosamente, califiquen el hecho e impongan la penalidad, prescindiendo totalmente del debido proceso, porque la intervención y clausura suelen

durar menos de cuatro minutos, lapso imposible para cumplir el debido proceso; además, la norma no contempla la participación del sancionado, presume la culpabilidad directa, prescinde de la comunicación previa con la acusación o denuncia, no permite el ejercicio del derecho a la defensa y permite que se emita una sanción sin la debida motivación. La norma contraría abiertamente el debido proceso previsto en los arts. 115.II y 117 de la CPE, por que establece un trámite brevísimo impidiendo que el sancionado tenga la posibilidad de disponer del tiempo y los medios adecuados para preparar su defensa y a comunicarse con un abogado defensor.

La norma, también agrava las sanciones previstas anteriormente, suprime la posibilidad de convertir la sanción de clausura en multa y establece la clausura definitiva como sanción.

La norma tributaria anterior, establecía como sanción la clausura definitiva, no obstante ella se podía convertir en una multa aunque elevada, permitiendo al microempresario continuar con su negocio abierto, hoy la norma impugnada excluye la posibilidad de esa conversión, agravando la situación de los mismos, porque se los obliga a cerrar en forma definitiva sus fuentes de trabajo.

El modelo económico plural del Estado Plurinacional de Bolivia, está orientado a mejorar la calidad de vida, para ello pregona el vivir bien de todos los bolivianos (art. 306), reconoce la iniciativa privada y la libertad de empresa (art. 308); además como política económica, reconoce y prioriza el apoyo a la estructura asociativa de micro, pequeñas y medianas empresas productoras (art. 318); la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa (art. 334). Todas estas normas constitucionales reflejan el interés y compromiso del Estado para proteger la actividad de los microempresarios, pero la Disposición Adicional Quinta, contraría abiertamente esos mandatos constitucionales, porque al establecer la clausura definitiva como sanción, suprime totalmente esos derechos fundamentales; debido a que la clausura implica el cese de las actividades comerciales, privación de ingresos económicos y en definitiva privación del derecho al trabajo.

Por otra parte, manifiesta que la Disposición Adicional Quinta de la LPGE, Gestión 2013 contempla la intervención oficiosa de la administración tributaria mediante operativos de control, estableciendo un procedimiento anticonstitucional, híper sumarísimo, discrecional y arbitrario; exige como único requisito, la elaboración de un acta en presencia de un testigo de actuación, cuando se advierta una contravención tributaria de ipso facto procede el funcionario a la clausura como sanción, sin dar la mínima oportunidad al sancionado de poder defenderse, explicar la circunstancia y presentar descargos. Este procedimiento, genera la prepotencia, el maltrato y la extorsión a vendedores contribuyentes, porque es un instrumento de coacción que atenta contra el principio de presunción de inocencia, el derecho a la defensa, el derecho a ser oído y el derecho a ser sometido a un proceso legal previo.

La sanción de clausura definitiva que contempla la norma impugnada, es un contrasentido flagrante a los valores universales de justicia, igualdad, dignidad, respeto, bienestar común, suma qamaña, ñandereko, tekokavi, la seguridad jurídica, proporcionalidad, capacidad económica, solidaridad y universalidad.

Todos tienen la posibilidad de rehabilitarse, hasta los que vulneran bienes jurídicos superiores como la vida, el patrimonio, el honor, después de cumplir la sanción para luego volver al entorno social; en cambio, a los microempresarios, la norma impugnada los condena a morir de hambre privándolos de sus fuentes de trabajo, porque el procedimiento contemplado, es totalmente parcializado y dirigido a castigar sin permitirles ejercer sus derechos y ser sancionados sin proceso previo.

Con relación a la disposición adicional sexta, manifiesta que ésta crea un nuevo delito tributario, mal configurado, como es la “penalización de la comercialización de facturas y documentos equivalentes” solo cuando no se ha “realizado el hecho generador”. El problema, yace en la delegación de responsabilidad que hace la administración tributaria al contribuyente y hasta a terceros, porque existe situaciones que escapan a la buena fe del comprador y del vendedor contribuyente, por ello el mero hecho de detentar una factura ilegal, siendo su procedencia inicialmente lícita, da lugar a ser acusado como coadyuvar o participar indirectamente en el ilícito tributario.

La sanción que emite la norma cuestionada es desproporcional, porque no diferencia la participación directa o indirecta. Esta norma por todo lo manifestado, vulnera los valores de justicia, igualdad, dignidad, respeto, seguridad jurídica al incorporar un nuevo tipo penal ambiguo que pretende descargar la responsabilidad de la administración tributaria, en desmedro de los derechos del contribuyente.

El mantener las normas, implica una ponderación de valores, fines, bienes colectivos, directrices organizacionales, derechos y garantías en coincidencia con el principio de conservación de la norma establecido en el Código Procesal Constitucional (CPCo), que determina la presunción de constitucionalidad; pero en el caso, se hace imposible conservar las normas impugnadas, puesto que la incompatibilidad con la Constitución Política del Estado es total.

Por los fundamentos expuestos, solicita que previo trámites, se dicte Sentencia Constitucional declarando la inconstitucionalidad de las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la LPGE Gestión 2013.

I.2. Admisión y citaciones

Por AC 0213/2013-CA de 18 de junio, cursante de fs. 19 a 23, la Comisión de Admisión de este Tribunal Constitucional Plurinacional, admitió la acción de inconstitucionalidad abstracta planteada por Juan Luis Gantier Zelada, Diputado de la Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, ordenando que la acción y el Auto de Admisión se pongan en conocimiento de Álvaro Marcelo García Linera, Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, como personero del Órgano que generó la norma impugnada, lo cual se cumplió el 12 de julio de 2013 (fs. 51).

I.3. Alegaciones del personero del órgano que generó la norma impugnada

Álvaro Marcelo García Linera, Vice Presidente del Estado Plurinacional de Bolivia y Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, por memorial presentado el 29 de julio de 2013, cursante de fs. 56 a 62 vta., formuló sus alegatos en los siguientes términos:

1) El procedimiento legislativo es un conjunto de pasos que deben seguir los Órganos de gobierno, al momento de producir una norma o bien para realizar una modificación de una norma ya existente, siendo el único límite a la producción normativa, la Constitución Política del Estado como referencia de acción reguladora; 2) La Ley de Presupuesto General del Estado de la Gestión 2013, ha observado el procedimiento legislativo que la norma fundamental le impone al legislador; 3) La Norma Suprema del art. 158.I.3 faculta al Órgano Legislativo emitir leyes en sumisión a la Constitución Política del Estado, en ese sentido no se puede cuestionar de inconstitucional una norma que deviene del mandato expreso de la Ley Fundamental; 4) Por mandato constitucional, la aprobación del Presupuesto General del Estado, es atribución de la Asamblea Legislativa Plurinacional; 5) De conformidad al art. 298.I.21 de la CPE, la codificación sustantiva y adjetiva tributaria se encuentra al interior del universo de competencias privativas del nivel central del Estado, en consecuencia el desarrollo legislativo hecho en la Ley del Presupuesto General del Estado de la Gestión 2013, en lo que respecta a materia tributaria, encuentra su génesis normativo en la norma constitucional citada; 6) Las normas tributarias, al ser el sostén económico primario del país, encuentran en el bien común su razón de ser y para su eficacia completa, pueden determinar condiciones

especiales, en base a la procura de hacer eficaces las disposiciones que la norma de tributación establece, lo contrario sería dejar en incertidumbre el desarrollo de la política tributaria y como consecuencia de ésta, dejar en suspenso el ejercicio de derechos que son de peso mayor por la naturaleza que les son inmanentes; 7) Para garantizar el cumplimiento de los intereses generales que corresponden al Estado, la administración no solo cuenta con potestades reguladoras, sino también con el poder de sancionar las infracciones al ordenamiento jurídico-administrativo; potestad que tiene como campo de acción el marco de la Constitución Política del Estado; esta potestad de imponer sanciones para quienes vulneran la legalidad administrativa, persigue garantizar la observancia plena de la ley y de las limitaciones y deberes que se imponen a los ciudadanos por el sistema de normas o los actos administrativos de obligatorio cumplimiento; 8) La actividad sancionadora es una de las bases del Estado Constitucional de Derecho, con ello se garantiza el cumplimiento exacto de las determinaciones del ordenamiento jurídico administrativo y por el otro se garantiza el ejercicio pleno de los derechos a favor del administrado; 9) La infracción a la norma administrativa o su incumplimiento, aparejan la sanción, misma que puede ser de diversas formas, pecuniario, suspensión o prohibición definitiva o temporal de actividades o del ejercicio del derecho, los comisos o decomisos, todas estas por separado o algunas coincidentes entre sí, caso en el cual la administración impone una sanción que es contenedora de dos efectos, uno económico y otro de comiso, este último no es más que la sustracción de los bienes de forma definitiva al incumplido por haber quebrantado el orden público, base primera del Estado de Derecho; 10) Todas las condiciones que establece la Constitución Política del Estado a favor de la administración para emitir sanciones, se encuentran cumplidas por las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta LPGE Gestión 2013; 11) Las disposiciones adicionales, al interior de una ley son excepciones, dispensas o reservas a la aplicación de la norma o de alguno de sus preceptos o la determinación legislativa de una situación de derecho que requiera por necesidad ser regulada en la norma principal; 12) Las disposiciones adicionales tienen una condición de vigencia, la relación, por fuerza, con la norma que le hace de habilitadora, ante esto es común advertir que las normas de presupuesto tengan relación estrecha con las disposiciones aduaneras; 13) Toda disposición adicional, transitoria y final, al ser una excepción a la regla, cumple con los requisitos de orden constitucional; en cuanto a la forma, cuando su aprobación es sujeta al criterio del legislador, en sus dos etapas de discusión en grande y en detalle; 14) La modificación al interior de cualquier sistema de normas, implica la necesidad de rediseñar un mandato de regulación por uno nuevo, que obedezca a los parámetros de constitucionalidad, no existe prohibición alguna a la modificación, salvo la pertinencia, en base a ella la modificación debe ser coherente con la norma modificada, la modificación legislativa es una facultad derivada de la producción legislativa, que la teoría denomina facultad legislativa derivada negativa, ya que si bien no elimina la norma, la desplaza por una nueva regulación, cuya previsión se encuentra en la norma fundamental; 15) La disposición adicional quinta contiene tres situaciones jurídicas: i) La referida a la obligación de la Administración Tributaria de verificar el correcto cumplimiento de la emisión de factura, mediante operativos de control; esta actividad es propia de la administración tributaria; ii) La referida a la sanción propiamente dicha frente a un comportamiento ilegal de parte de quien contravenga una obligación tributaria; y, iii) La tercera situación es una expresión de la potestad sancionadora ante la reincidencia, con la condición de la máxima aplicada, momento en el que la sanción será la clausura definitiva del local intervenido; entonces, si existe una situación jurídica que se desprende de las atribuciones propias de la autoridad, si la sanción impuesta condice con la potestad sancionadora del Estado y si la sanción mayor es una expresión de gradación sancionatoria, mal puede cuestionarse de inconstitucional, ya que ésta contiene

incólumes los presupuestos constitucionales; 16) Respecto a la Disposición Adicional Sexta, el nivel central del Estado, tiene competencia privativa en materia Tributaria y Penal, por ello cuestionarle la creación de un tipo penal en materia tributaria no tiene sentido práctico en control normativo de constitucionalidad; y, 17) No es cierto que el tipo penal introducido sea deficiente, en cuanto a técnica de regulación penal, porque cuenta con la acción, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad y culpabilidad, necesaria en toda configuración penal.

Por lo expuesto, pide se declare constitucionales las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la LPGE Gestión 2013, observados como inconstitucionales.

I.4. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

Recibido el expediente el 20 de mayo de 2013, por la Unidad de Registro de Ingresos y Causas (fs. 18), la Comisión de Admisión del Tribunal Constitucional Plurinacional, por AC 0213/2013- CA de 18 de junio, admitió la acción de inconstitucionalidad abstracta, disponiendo ponerla en conocimiento del personero legal del Órgano emisor de la norma impugnada, Álvaro Marcelo García Linera, Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, a objeto de que pueda formular los alegatos que considere necesarios, acto procesal que se realizó el 12 de julio de 2013, conforme informa el formulario de citaciones y notificaciones cursante a fs. 51.

Realizado el sorteo correspondiente y radicada la causa ante el Magistrado Relator, éste al no haber obtenido el conceso necesario en su proyecto, solicitó segundo sorteo y devolvió el expediente a la Comisión de Admisión, disponiéndose el segundo sorteo, conforme proveído cursante a fs. 90, el 5 de diciembre de 2013, recayendo la causa en este despacho.

Asimismo, mediante decreto constitucional de 11 de diciembre de 2013, en aplicación del art. 7.I del Código Procesal Constitucional (CPCo), se solicitó al Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, la remisión de las actas de debates de la Ley 317 de 11 de diciembre de 2013, así también se requirió que la Secretaria Técnica del Tribunal Constitucional Plurinacional, que por la Unidad de Tratados Internacionales, emita un informe sobre la Legislación comparada respecto al “al ámbito de Regulación de la Ley de Presupuesto General de un Estado”, así como sobre la jurisprudencia existente en los Tribunales Internacionales respecto al mismo tema, disponiéndose la suspensión del plazo conforme previene el art. 7.II del Código citado.

Habiendo sido remitida la documentación solicitada, se admitió la misma y se dispuso la reanudación del cómputo del plazo por decreto de 8 de enero de 2014, a cuyo efecto la presente Resolución se pronuncia dentro de plazo legal.

II. CONCLUSIONES

II.1. Normas consideradas inconstitucionales

La Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, en su Disposición Adicional Quinta señala, lo siguiente:

“Se modifica el primer párrafo del Artículo 170 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, con el siguiente texto:

‘La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia de la negativa a esta actuación. Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido’”.

La Disposición Adicional Sexta de la misma Ley señala: “Se incorpora el Artículo 177° ter a la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, con el siguiente texto:

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

II.2. Normas constitucionales consideradas infringidas

Se consideran vulnerados los siguientes artículos de la Constitución Política del Estado:

II.2.1. “Artículo 1. Bolivia se constituye en un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías. Bolivia se funda en la pluralidad y el pluralismo político, económico, jurídico, cultural y lingüístico, dentro del proceso integrador del país”.

II.2.2. “Artículo 8.

I. El Estado asume y promueve como principios ético-morales de la sociedad plural: ama qhilla, ama llulla, ama suwa (no seas flojo, no seas mentiroso ni seas ladrón), suma qamaña (vivir bien), ñandereko (vida armoniosa), tekokavi (vida buena), ivimaraei (tierra sin mal) y qhapajñan (camino o vida noble).

II. El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien”.

II.2.3. “Artículo 9. Son fines y funciones esenciales del Estado, además de los que establece la Constitución y la ley:

4. Garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución”.

II.2.4. “Artículo 14.

II. El Estado prohíbe y sanciona toda forma de discriminación fundada en razón de sexo, color, edad, orientación sexual, identidad de género, origen, cultura, nacionalidad, ciudadanía, idioma, credo religioso, ideología, filiación política o filosófica, estado civil, condición económica o social, tipo de ocupación, grado de instrucción, discapacidad, embarazo, u otras que tengan por objetivo o resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos de toda persona”.

II.2.5. “Artículo 22. La dignidad y la libertad de la persona son inviolables. Respetarlas y protegerlas es deber primordial del Estado”.

II.2.6. “Artículo 46.

I. Toda persona tiene derecho:

Al trabajo digno, con seguridad industrial, higiene y salud ocupacional, sin discriminación, y con remuneración o salario justo, equitativo y satisfactorio, que le asegure para sí y su familia una existencia digna.

A una fuente laboral estable, en condiciones equitativas y satisfactorias.

II. El Estado protegerá el ejercicio del trabajo en todas sus formas”.

II.2.7. “Artículo 47.

I. Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo”.

II.2.8. “Artículo 108. Son deberes de las bolivianas y los bolivianos:

Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes

Conocer, respetar y promover los derechos reconocidos en la Constitución.

Promover y difundir la práctica de los valores y principios que proclama la Constitución”.

II.2.9. "Artículo 109.

II. Los derechos y sus garantías sólo podrán ser regulados por la ley".

II.2.10. "Artículo 115.

II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones".

II.2.11. "Artículo 116.

I. Se garantiza la presunción de inocencia. Durante el proceso, en caso de duda sobre la norma aplicable, regirá la más favorable al imputado o procesado.

II. Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible".

II.2.12. "Artículo 117.

I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada".

II.2.13. "Artículo 306.

I. El modelo económico boliviano es plural y está orientado a mejorar la calidad de vida y el vivir bien de todas las bolivianas y los bolivianos.

II. La economía plural está constituida por las formas de organización económica comunitaria, estatal, privada y social cooperativa.

III. La economía plural articula las diferentes formas de organización económica sobre los principios de complementariedad, reciprocidad, solidaridad, redistribución, igualdad, seguridad jurídica, sustentabilidad, equilibrio, justicia y transparencia. La economía social y comunitaria complementará el interés individual con el vivir bien colectivo".

II.2.14. "Artículo 308.

I. El Estado reconoce, respeta y protege la iniciativa privada, para que contribuya al desarrollo económico, social y fortalezca la independencia económica del país.

II. Se garantiza la libertad de empresa y el pleno ejercicio de las actividades empresariales, que serán reguladas por la ley".

II.2.15. "Artículo 318.

II. El Estado reconoce y priorizará el apoyo a la organización de estructuras asociativas de micro, pequeñas y medianas empresas productoras, urbanas y rurales".

II.2.16. "Artículo 323.

I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria".

II.2.17. "Artículo 334.

4. Las micro y pequeñas empresas, así como las organizaciones económicas campesinas y las organizaciones o asociaciones de pequeños productores, quienes gozarán de preferencias en las compras del Estado".

II.2.18. "Artículo 410.

I. Todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la presente Constitución.

II. La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país, la aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:

1. Constitución Política del Estado.

2. Los tratados internacionales

3. Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena

4. Los decretos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes”.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

El accionante impugna de inconstitucionales las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la LPGE Gestión 2013, por ser presuntamente contrarios a los arts. 1, 8.I y II, 9.4, 14.II, 22, 46.I.1, 2 y II, 47.I, 108.1, 2 y 3, 109.II, 115.II, 116.I y II, 117.I, 120.I, 306.I, II y III, 308.I y II, 318.II, 323.I, 334.4 y 410.I y II de CPE; 1, 2, 7, 8, 10, 11 y 23.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 8.1, 2 y 3; y 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; 5, 6 y 7 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”; 14 y 15 del PIDCP; 5, 6, 23 y 24 del PIDESC.

En consecuencia, corresponde a este Tribunal establecer si las infracciones denunciadas son evidentes.

III.1. Naturaleza jurídica de la acción de inconstitucionalidad abstracta

Las acciones de inconstitucionalidad se encuentran reguladas en nuestra Constitución Política del Estado, así en su art. 132, señala que: “Toda persona individual o colectiva afectada por una norma jurídica contraria a la Constitución tendrá derecho a presentar la Acción de Inconstitucionalidad, de acuerdo con los procedimientos establecidos por la ley”;

En el Código Procesal Constitucional, también se encuentra establecido las acciones de inconstitucionalidad, así en su art. 72 señala: “Las Acciones de Inconstitucionalidad son de puro derecho y tienen por objeto declarar la inconstitucionalidad de toda norma jurídica incluida en una ley, decreto o cualquier género de resolución no judicial que sea contraria a la Constitución Política del Estado, a instancia de las autoridades públicas señaladas en el presente Código”.

En su art. 73, establece los tipos de acciones de inconstitucionalidad cuando señala lo siguiente: “Las acciones de Inconstitucionalidad podrán ser:

1. Acción de Inconstitucionalidad de carácter abstracto contra leyes, estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales.

2. Acción de Inconstitucionalidad de carácter concreto, que procederá en el marco de un proceso judicial o administrativo cuya decisión dependa de la constitucionalidad de leyes estatutos autonómicos, cartas orgánicas, decretos, ordenanzas y todo género de resoluciones no judiciales”.

En su Art. 74, establece la legitimación activa para interponer la acción de inconstitucionalidad abstracta y señala que: “Están legitimadas y legitimados para interponer la Acción de Inconstitucionalidad Abstracta, la Presidenta o el Presidente del Estado Plurinacional, Cualquier miembro de la Asamblea Legislativa Plurinacional o de los Órganos Legislativos de las Entidades Territoriales Autónomas, las máximas autoridades ejecutivas de las Entidades Territoriales Autónomas, así como la Defensora o el defensor del Pueblo”.

Conforme a las normas citadas precedentemente, la acción de inconstitucionalidad abstracta, es una acción constitucional de control correctivo o a posteriori, de las disposiciones legales vigentes, acción a través de la cual el Tribunal Constitucional Plurinacional, verifica la compatibilidad o incompatibilidad de las disposiciones legales promulgadas, con los principios, valores, derechos fundamentales y normas orgánicas de la Constitución Política del Estado Plurinacional, con el objetivo de depurarla del ordenamiento jurídico en caso de comprobarse su incompatibilidad. A su vez se constituye en una acción directa, porque a través de ella la autoridad legitimada efectúa la

impugnación sin que la supuesta incompatibilidad esté vinculada a la solución de un caso concreto.

III.2. Alcances del control de constitucionalidad normativo

En cuanto a los alcances, resulta preciso referirnos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que sobre el particular se ha desarrollado, así la SC 0019/2006 de 5 de abril, siguiendo el criterio expresado en la SC 0051/2005 de 18 de agosto, en cuanto a los alcances del control normativo posterior de constitucionalidad que ejerce a través del recurso directo o abstracto de inconstitucionalidad señaló que: "...abarca los siguientes ámbitos: a) la verificación de la compatibilidad o incompatibilidad de las disposiciones legales impugnadas con las normas de la Constitución Política del Estado, lo que incluye el sistema de valores supremos, principios fundamentales, así como los derechos fundamentales consagrados en dicha Ley Fundamental; b) la interpretación de las normas constitucionales así como de la disposición legal sometida al control desde y conforme a la Constitución Política del Estado; c) el desarrollo de un juicio relacional para determinar si una norma legal es o no conforme con las normas constitucionales; determinando previamente el significado de la norma legal por vía de interpretación; y d) la determinación de mantener las normas de la disposición legal sometida al control", aclarando que el Tribunal Constitucional en: "...su labor se concentra en el control objetivo de constitucionalidad de las disposiciones legales objetadas". Esto implica que a través del control normativo posterior de constitucionalidad se debe: verificar, si las disposiciones legales impugnadas son compatibles con las normas, el sistema de valores supremos, principios y derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política del Estado; interpretar la norma sometida a control y la norma constitucional desde y conforme a la Constitución Política del Estado; realizar un juicio relacional entre la norma legal impugnada y las normas constitucionales determinando el significado de la disposición legal sometida a control con la finalidad de mantener o retirarla del ordenamiento jurídico.

III.3. La potestad administrativa sancionadora en el marco de nuestro modelo de Estado

En virtud a nuestro modelo de Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías, la potestad sancionadora del Estado se encuentra limitada por los principios valores, derechos y garantías previstos en la Constitución Política del Estado y en los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos.

Efectivamente, debe considerarse que nuestro modelo de Estado tiene, además de características propias como la plurinacionalidad, la interculturalidad y la descolonización, elementos que lo inscriben dentro del marco de los Estados Constitucionales actuales, en los que se apuesta por Constituciones plurales, garantizadas y normativas, con un amplio catálogo de principios, valores, derechos y garantías fundamentales, que se encuentran dotadas de garantías específicas de interpretación, que hacen que la parte axiológica y dogmática de la Constitución Política del Estado tenga un peso decisivo, no sólo en cuanto a su aplicación directa, sino también porque se constituyen en fundamento y límites de las diferentes funciones del poder público.

Así, respecto a la facultad sancionadora del Estado, constituida no solo por el derecho penal, sino también por el derecho administrativo sancionador[1], es evidente que, en virtud al principio de supremacía constitucional (art. 410 de la CPE), las normas sustantivas y procesales que se crean para el efecto, deben estar enmarcadas en las normas constitucionales, donde tiene un rol fundamental la parte dogmática de la Constitución Política del Estado, pero también en las normas que forman parte del bloque de constitucionalidad.

Entonces, el legislador y las autoridades administrativas, en la Reglamentación, no poseen una discrecionalidad absoluta al momento de legislar y de definir qué conductas serán consideradas delitos, infracciones o contravenciones, definir las sanciones y el

procedimiento para el efecto, sino que deben respetar el sustento axiológico y dogmático de la Constitución Política del Estado, en especial los derechos y garantías de las personas que se constituyen en el fundamento y límite del poder sancionador del Estado y, de no hacerlo, se abre la vía del control normativo de constitucionalidad, ya que, en el marco de nuestro Estado Plurinacional y Comunitario, que recoge los postulados del Estado Constitucional, el carácter normativo de la Constitución Política del Estado se encuentra garantizado a través del Tribunal Constitucional Plurinacional.

En ese sentido, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional contenida en la SCP 0142/2012 de 14 de mayo, estableció que, en virtud a nuestro modelo de Estado, tanto el razonamiento de las juezas y los jueces, como de las servidoras y los servidores públicos del Estado del nivel central y de las entidades territoriales autónomas, cuando ejerzan potestades administrativas, entre ellas, las potestades sancionadoras de la administración pública del nivel central y de las entidades territoriales autónomas, "...debe partir de la Constitución, de sus normas constitucionales-principios atendiendo las características del nuevo modelo de Estado que los sustentan"; normas constitucionales-principios que, de acuerdo a la SCP 0112/2012 de 27 de abril "son la pluralidad de valores, principios, derechos fundamentales no sólo individuales (liberales y sociales) sino un amplio catálogo de derechos y garantías, principios y valores plurales y colectivos que la constitución representa como un pacto de postulados distintos y hasta veces contradictorios, pero que al final deben coexistir".

Conforme a ello, respecto al valor normativo de la Constitución, la jerarquía de las normas constitucionales y su obligatoriedad, precisó que: "...las normas constitucionales-principios, establecidos en el texto constitucional tienen validez normativa, prelación jerárquica y son obligatorias respecto a las normas constitucionales-reglas y con mayor con relación respecto a las normas legales-reglas (contenidas en las leyes en sentido general sustantivas o procesales) por el sólo hecho de estar inscritas en la Constitución, una Constitución ideada dentro del modelo de Estado Constitucional, con todo lo que ello implica".

A partir de dichos razonamientos las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0140/2012 y 0142/2012 hicieron referencia a los límites del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, que "...encuentran una barra de contención en el respeto de garantías mínimas, siendo una de ellas, el debido proceso" (las negrillas son nuestras) que de acuerdo a las mismas sentencias, "...controla y limita el campo de acción de la potestad sancionadora del Estado, a efectos de evitar una actividad arbitraria de la administración pública que se torne en ilícita. Ello en aras de la búsqueda de la materialización de los valores, en los que se sustenta el Estado Constitucional de Derecho Plurinacional Comunitario e Intercultural (art. 8.II de la CPE), que en lo conducente, al ámbito sancionador disciplinario, principalmente son el de justicia y armonía".

III.4. El debido proceso en la Constitución Política del Estado y su aplicación al ámbito administrativo sancionador

La jurisprudencia constitucional ha señalado que el Estado, en determinados supuestos, otorga a la Administración Pública la potestad sancionadora, cuyas normas que la regulan constituyen el llamado Derecho Administrativo Sancionador. "Esta potestad sancionadora, por los fines que persigue, se bifurca en dos: la disciplinaria y la correctiva. La primera se dirige a proteger los propios intereses de la Administración como organización (eficiencia, puntualidad, etc.); sus sanciones están dirigidas a sus funcionarios, así como a personas vinculadas a la Administración por especiales deberes y relaciones jurídicas. La segunda, se dirige a imponer sanciones a la generalidad de ciudadanos que pudieran transgredir los deberes jurídicos que las normas les imponen como administrados. Este es el caso de las infracciones que establece por ejemplo, el Código Tributario en su Título III, en el que se establecen sanciones específicas para

quienes incumplan los mandatos y prohibiciones contenidos en la referida norma legal (Derecho administrativo penal). En estos supuestos, la Administración tiene facultad para imponer sanciones, las que, en algunos casos, tienen igual o mayor gravedad que las establecidas en el Código Penal (este es el caso de las multas), pero tal potestad no alcanza en ninguno de los casos, a imponer la pena privativa de libertad, la cual está reservada al órgano judicial correspondiente” (las negrillas son nuestras) (SC 0757/2003-R de 4 de junio).

En ese ámbito, de acuerdo a lo señalado en el Fundamento Jurídico III.3 de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional y siguiendo el entendimiento contenido en la SC 0035/2005 de 15 de junio, cuando el legislador atribuye a la administración facultades sancionadoras, no debe proceder por puro arbitrio, sino que deben cumplir determinadas condiciones para ser constitucionales, observando las garantías básicas de orden material y formal.

Conforme a ello, la jurisprudencia constitucional ha sido uniforme en establecer que el debido proceso debe ser observado no solo en la vía judicial, sino en toda la esfera administrativa sancionadora (SSCC 787/2000-R, 953/2000-R, 820/01-R, 685/2002-R, 0757/2003-R, entre muchas otras). Así, la SC 685/2002-R de 11 de junio, ha establecido que los derechos a la seguridad, a la petición, a la defensa y a la garantía del debido proceso, "...es aplicable no sólo al ámbito judicial sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado” (las negrillas son agregadas).

Por su parte, la SC 0757/2003-R, respecto a las garantías del proceso administrativo, señaló:

“Si partimos del hecho de que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés (en el caso de autos, los previstos en el Título III del Código Tributario), y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un hecho ilícito que se le atribuye, correspondiendo por tanto enjuiciar una conducta, no cabe duda que el proceso administrativo en cuestión debe estar revestido de las garantías procesales consagradas en la Constitución. Así lo ha entendido la jurisprudencia de este Tribunal en las SC 618/2003, al señalar que "...[la garantía del debido proceso, que consiste en el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar (SC 418/2000-R), la cual no es aplicable únicamente al ámbito judicial, sino que debe efectivizarse en todas las instancias en las que a las personas se les atribuya -aplicando el procedimiento establecido por ley- la comisión de un acto que vulnere la normativa vigente y es obligación ineludible de los que asumen la calidad de jueces, garantizar el respeto a esta garantía constitucional (SC 731/2000-R). De ello se determina que las reglas del debido proceso no sólo son aplicables en materia penal, sino a toda la esfera sancionadora, y dentro de ella se encuentra la materia administrativa disciplinaria (SSCC 787/2000-R, 953/2000-R, 820/2001-R, y otras)”; garantías que, con igual razón, deben estar presentes en el proceso administrativo penal”.

En similar sentido, la SC 0042/2004 de 22 de abril, señaló que:

“...toda actividad sancionadora del Estado, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta previo proceso, en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso, entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado, y con todas las actuaciones y resoluciones posteriores, la contradicción y presentación de pruebas tendentes a desvirtuar la

acusación, la asistencia de un defensor, el derecho pro actione a la impugnación; asimismo, el derecho a la defensa, se relaciona directamente con los derechos a la igualdad de las partes ante la ley y ante su juzgador, al juez natural y a la seguridad” (las negrillas son añadidas).

Por su parte, la SC 0287/2011-R de 29 de marzo, estableció que “El debido proceso, es el derecho de toda persona a un proceso justo, ante el juez natural previamente determinado, proceso que deberá ser llevado a cabo sin dilaciones de una manera equitativa a procesos instaurados a sus pares, dentro del cual se garantice al administrado o procesado la certeza de una notificación con la totalidad de la sindicación a efectos de una defensa efectiva, permitiendo ser escuchado, presentar pruebas, impugnar, el derecho a la doble instancia, presentar las excepciones que correspondan a criterio suyo, sobre las cuales en todos los casos deberá existir pronunciamiento expreso del Tribunal o autoridad a cargo del proceso disciplinario” (las negrillas nos pertenecen).

Dichos razonamientos fueron reiterados por la SC 0498/2011-R de 25 de abril, en la que se señaló que: “El proceso administrativo, debe hallarse impregnado de todos los elementos del debido proceso, que deben ser respetados en su contenido esencial, en cuanto al juez natural, legalidad formal, tipicidad y defensa irrestricta ‘...La doctrina en materia de derecho sancionador administrativo es uniforme al señalar que éste no tiene una esencia diferente a la del derecho penal general y por ello se ha podido afirmar que las sanciones administrativas se distinguen de las sanciones penales por un dato formal, que es la autoridad que las impone, es decir sanciones administrativas, la administración y sanciones penales, los tribunales en materia penal’. (García de Enterría, E. y Fernández, T. R., Curso de derecho administrativo, II, Civitas, Madrid, 1999, página 159)”. El contenido jurisprudencial anotado, fue reiterado por las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0140/2012, 0143/2012, 0169/2012 y 0851/2012, entre muchas otras.

Así, la SCP 0140/2012 de 9 de mayo, a partir de las normas de la Constitución Política del Estado, la Convención Americana sobre Derechos Humanos y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, tuvo el siguiente razonamiento respecto al debido proceso en el ejercicio de la actividad sancionadora del Estado:

“a) El debido proceso, está reconocido como derecho fundamental, garantía jurisdiccional y derecho humano en las normas contenidas en los arts. 115.II y 117.I de la CPE, 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).

El Art. 115.II de la CPE, reconoce que: ‘El Estado garantiza el derecho al proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones’.

A su vez, el art. 117.I de la CPE, consagra: ‘Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada’.

Por su parte el art. 8 de La CADH, señala:

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) Derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

- c) Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- d) Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;
- e) Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;
- f) Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
- g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable,
- h) Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia (...).

b) La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), -que forma parte del bloque de constitucionalidad según la SC 0110/2010-R de 10 de mayo-, interpretando el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) ha entendido que el respeto y protección del debido proceso es también aplicable en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración Pública.

Así en el caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá (Sentencia de 2 de febrero de 2001, Fondo, Reparaciones y Costas) entendió que: ‘... cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal’, derecho que ‘... es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas’ (párrafos 124 y 127).

El mismo órgano interamericano de protección derechos humanos, en el caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú (Sentencia de 31 de enero de 2001, Fondo, Reparaciones y Costas) a partir de la interpretación del art. 8 de la CADH, señaló:

‘El respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es, así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. Esto es aún más importante cuando el Estado ejerce su poder sancionatorio, pues éste no sólo presupone la actuación de las autoridades con un total apego al orden jurídico, sino implica además la concesión de las garantías mínimas del debido proceso a todas las personas que se encuentran sujetas a su jurisdicción, bajo las exigencias establecidas en la Convención’ (párrafo 68).

‘Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos’ (párrafo 69).

‘Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas

establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal' (párrafo 70).

'De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un 'juez o tribunal competente' para la 'determinación de sus derechos', esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana'. (Párrafo 71) (las negrillas son nuestras).

La Sentencia glosada, concluyó que: "El Tribunal Constitucional aplicó este entendimiento a infinidad de casos que fueron resueltos en su jurisdicción entendiendo que todos los principios y garantías propias del derecho penal se aplican también extensivamente en el ámbito administrativo sancionador".

Conforme a la jurisprudencia glosada, la sanción administrativa debe ser el resultado de un debido proceso, en el que se respete su contenido esencial, garantizando el derecho a la defensa del administrado, para que éste, una vez conocido el cargo por el que se le acusa, tenga la posibilidad de presentar las pruebas que desvirtúen la acusación, así como la posibilidad de impugnar la resolución sancionatoria aplicada contra él.

III.5. Los principios limitadores del poder punitivo del Estado

Conforme se ha señalado, el poder punitivo del Estado se encuentra limitado por los derechos y garantías de las personas; más aún cuando el legislador define qué conductas serán consideradas delictivas y, en ese ámbito, deben considerarse los principios limitadores de dicho poder, respecto a la criminalización de las conductas, a través de la correspondiente tipificación.

Uno de estos principios es el de intervención mínima, del que derivan otros principios como el de idoneidad, proporcionalidad en sentido estricto y subsidiariedad; principios todos ellos que precautelan los derechos fundamentales de las personas y de las colectividades, limitando al mínimo el poder punitivo del Estado, bajo el entendido, que el derecho penal es una de las ramas del derecho más violentas, como anota acertadamente Zaffaroni, "se sustenta en la ilusión de la solución de gravísimos problemas sociales, que en realidad no los resuelve sino que, por el contrario, generalmente potencia, pues no hace más que criminalizar algunos casos aislados, producidos por las personas más vulnerables al poder punitivo. Este no es un efecto inofensivo del discurso, puesto que la ilusión de solución paraliza o neutraliza la búsqueda de soluciones reales o eficaces... Puede asegurarse que la historia del poder punitivo es la de las emergencias invocadas en su curso, que siempre son serios problemas sociales. En ese sentido se ha hablado correctamente de una emergencia perenne o continua, lo que es fácilmente verificable: el poder punitivo pretendió resolver el problema de la brujería, de la herejía, de la prostitución, del alcoholismo, de la sífilis, del aborto, de la insurrección, del anarquismo, del comunismo, de la toxicoddependencia, de la destrucción ecológica, de la economía subterránea, de la corrupción... Cada uno de esos conflictivos problemas se disolvió (dejó de ser problema), se resolvió por otros medios o no lo resolvió nadie, pero absolutamente ninguno de ellos fue resuelto por el poder punitivo"[2].

Ahora bien, de acuerdo al principio de intervención mínima, el derecho penal sólo debe intervenir en los casos de ataques muy graves a los bienes jurídicos más importantes [3]. En otras palabras, en virtud a este principio, las sanciones penales deben ser las

indispensables, en beneficio de otras sanciones o incluso la tolerancia de los ilícitos más leves [4].

El principio de intervención mínima está íntimamente vinculado al principio de idoneidad que de acuerdo a Alessandro Baratta, obliga al legislador a realizar un atento estudio de los efectos socialmente útiles que cabe esperar de la pena: “sólo subsisten las condiciones para su introducción si, a la luz de un riguroso control empírico basado en el análisis de los efectos de normas similares en otros ordenamientos, de normas análogas del mismo ordenamiento y en métodos atendibles de prognosis sociológica, aparece probado o altamente probable algún efecto útil, en relación a las situaciones en que se presupone una grave amenaza a los derechos humanos”[5].

También debe hacerse mención al principio de proporcionalidad concreta o de adecuación del costo social, en virtud del cual los costos sociales de la pena deben ser valorados desde el punto de vista de la incidencia negativa que la pena puede tener sobre aquellas personas que constituyen su objeto, sus familias y ambiente social y sobre la sociedad misma. Así, entonces, como anota Baratta, se debe considerar que la violencia penal puede agravar y reproducir los conflictos en las áreas específicas en que aquella interviene, añadiendo el autor que “existen casos muy evidentes en los cuales la introducción de medidas penales produce problemas nuevos y más graves que aquellos que la pena pretende resolver (...) y en los que ésta puede ser considerada como una variable esencial en la estructura de un problema social complejo”[6].

En el ámbito del costo social de la intervención penal debe considerarse además, los efectos desiguales de la sanción penal y sobre su ámbito familiar y social, que dependen, del estatus social de las o los condenados, pues conforme a la selectividad del sistema penal, la sanción penal es mayor en los estratos sociales más bajos [7].

Otro de los principios que debe mencionarse, es el de subsidiariedad, en virtud al cual sólo se justifica la criminalización cuando no existen otros medios o alternativas para enfrentar el conflicto. En otras palabras sólo se justifica la intervención del poder punitivo del Estado cuando no existen modos no penales de intervención para responder a situaciones en las cuales se hallan amenazados los derechos humanos. Conforme a ello, se debe demostrar que la respuesta penal no es sustituible por otros modos de intervención de menor costo social [8].

Finalmente, es preciso hacer referencia al principio de proporcionalidad de la pena según el cual, “las medidas represivas adoptadas para conjurar la lesión o puesta en peligro del bien jurídico deben ser proporcionales a éste, a la gravedad del delito cometido, el contenido del injusto, al mal causado, y a la mayor o menor responsabilidad del autor”[9]. El juicio de proporcionalidad debe ser ineludiblemente efectuado por el legislador, quien deberá sopesar, al momento de tipificar el delito, el carácter doloso o culposo del hecho, la consumación o la tentativa, las diferentes formas de participación en el delito, en síntesis el mayor o menor reproche que se le pueda atribuir a quien participó en la comisión del ilícito penal. Así, la proporcionalidad “impone la necesidad de tratar desigualmente lo que es desigual en una valoración material y político criminal. Las reacciones del sistema punitivo no tienen uniformidad ciega”[10].

El principio de proporcionalidad de las penas se funda en la dignidad humana, por cuanto se deben proscribir aquellas penas que resultan desproporcionadas y que solo atiendan al desvalor del resultado, es decir aspecto objetivo del acto, el resultado, sin atender el lado subjetivo del comportamiento humano, a la forma y la modalidad en que se perpetró la ofensa. En ese entendido, el legislador debe buscar un equilibrio entre ambos criterios (subjetivo y objetivo, disvalor del acto y del resultado) para lograr una legislación penal equilibrada y proporcionada.

Conforme a los argumentos anotados, la función legislativa está limitada por los principios antes anotados, en el marco del respeto a los derechos fundamentales y garantías

constitucionales reconocidas en nuestra Constitución Política del Estado, los cuales se constituyen en el fundamento y límite del poder punitivo del Estado, de ahí que la jurisprudencia constitucional contenida en la SCP 0085/2012 de 16 de abril, haya establecido que el control de constitucionalidad en sus diferentes ámbitos debe efectuarse a la luz del principio de razonabilidad, en este caso aplicado a la legislación penal, destinado a materializar los valores igualdad y justicia que se encuentran en el contenido esencial de los derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución Política del Estado.

III.6. Análisis del caso y juicio de constitucionalidad de las normas demandadas de inconstitucionales

De acuerdo a la acción de inconstitucionalidad abstracta presentada ante este Tribunal Constitucional Plurinacional, el accionante demanda la inconstitucionalidad de las normas impugnadas con los siguientes argumentos: i) Que la Disposición Adicional Quinta de la LPGE Gestión 2013, faculta a los funcionarios de la Administración Tributaria a sancionar directamente, con la clausura de la actividad económica, sin que exista una resolución fundamentada y sin poder ejercer el derecho a la defensa y menos otorga la posibilidad de presentar pruebas; y, ii) Que la Disposición Adicional Sexta de la precitada Ley, crea el “delito tributario mal configurado”, por penalizar la comercialización de facturas o documentos equivalentes, cuando no se ha realizado el hecho generador; empero, permite la comercialización de facturas o documentos equivalentes que sean verdaderos y, finalmente, las sanciones establecidas son desproporcionales, sin diferenciar el grado de participación directa o indirecta.

Conforme a ello, y sobre la base de los argumentos cuestionados, a continuación se efectuará el test de constitucionalidad de cada una de las disposiciones legales impugnadas.

III.6.1. Sobre la Disposición Adicional Quinta de la LPGE Gestión 2013

La Disposición Adicional Quinta de la LPGE Gestión 2013, que modifica el primer párrafo del art. 170 del Código Tributario Boliviano (CTB), establece lo siguiente:

“La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia de la negativa a esta actuación. Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido”.

Conforme se aprecia, la Disposición Adicional impugnada contiene cuatro partes: La primera referida a la posibilidad de que la Administración Tributaria verifique de oficio el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control; la segunda, que sostiene que la Administración debe elaborar un acta donde se identifique a la contravención, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable y otros datos; la tercera, que determina que una vez elaborada el acta, se procederá a la clausura inmediata del negocio, de acuerdo a las sanciones establecidas en el parágrafo II del art. 164 del CTB, y la cuarta, que establece que, en caso de reincidencia, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido.

Ahora bien, de conformidad a los argumentos de la acción de inconstitucionalidad formulada, que han sido resumidos al inicio del Fundamento Jurídico III.6 de esta Sentencia Constitucional Plurinacional, se impugnan las dos últimas partes; es decir, la

tercera y cuarta parte, vinculadas a la posibilidad de clausurar inmediatamente el negocio, sin la existencia de un debido proceso, y la que determina la clausura definitiva del local intervenido en caso de reincidencia; consecuentemente, el test de constitucionalidad únicamente versará sobre estas dos últimas partes y no así sobre las dos primeras partes del artículo; porque, conforme se tiene señalado, el accionante no formuló los correspondientes cargos de inconstitucionalidad con relación a las dos primeras partes de dicha disposición legal.

Efectuada dicha aclaración, se ingresa al análisis de la constitucionalidad de la norma que determina que una vez elaborada el acta, se procederá a la clausura inmediata del negocio, de acuerdo a las siguientes consideraciones:

a) El art. 108 de la CPE, establece como deberes de las bolivianas y los bolivianos: “7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”; es en virtud de este deber constitucional que el legislador tiene facultad para regular los deberes tributarios de las personas naturales o jurídicas, estableciendo la forma en que se debe cumplir la obligación tributaria y las sanciones aplicables en caso de incumplimiento; sanciones que, indudablemente tienen fundamento constitucional, por cuanto el art. 325 de la CPE, contenido en la Sección I “Política Fiscal”, del Capítulo Tercero, Título I, Organización Económica del Estado, de la Cuarta Parte de la CPE, establece que: “El ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva y otros delitos económicos conexos serán penados por ley”. En ese sentido, corresponde al legislador aprobar las leyes que hagan efectivo dicho mandato constitucional, estableciendo los instrumentos que permitan exigir a los particulares el cumplimiento de esa obligación, pues de ella depende el desarrollo de los fines y funciones del Estado y la vigencia plena de una de las características de nuestro estado, como es su carácter social (art. 1 de la CPE).

Efectivamente, debe considerarse que la actividad sancionatoria de la Administración en materia tributaria, persigue fines constitucionales legítimos, si se considera que es precisamente a través de la recaudación de impuestos que se logrará una inversión pública en beneficio de los ciudadanos, de donde se desprende que para el cumplimiento efectivo de los fines trazados por el Estado, como ser la de garantizar el bienestar, el desarrollo, la seguridad, la protección, el acceso a la educación, la salud, el trabajo, entre otros, es indispensable que los ciudadanos cumplan con su deber de tributar y, en caso de no hacerlo, que se apliquen las sanciones previstas en la Ley, en el marco de los principios que rigen la actividad de la Administración Pública, como la legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, honestidad, responsabilidad y resultados, pero también en los principios específicos de la política fiscal, como el de igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria (art. 323 de la CPE).

Es entonces, por la naturaleza constitucional del deber de tributar, así como los fines y funciones que debe cumplir el Estado a través de la recaudación de impuestos, que la existencia en la ley, de sanciones administrativas, así como su aplicación, se encuentran plenamente justificadas constitucionalmente; Sin embargo, el cargo de inconstitucionalidad que se formula en la presente acción es si la clausura del negocio, como sanción administrativa, puede ser aplicada de manera directa, sin un debido proceso, sin dar la oportunidad al administrado de ejercer su derecho a la defensa.

Para responder a dicha interrogante, se debe señalar que el Código Tributario Boliviano, al hacer referencia a las contravenciones tributarias, establece en el art. 161 a las siguientes sanciones: multa, clausura, pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias, la prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres meses

a cinco años, comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado, y suspensión temporal de actividades.

Ahora bien, la clausura es una de las sanciones más graves para los administrados, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio del administrado, sino también, afecta a otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo, y puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas. Así, por ejemplo, la clausura puede afectar no sólo al propietario de un negocio, sino además, a todos quienes dependan de él económicamente, como puede ser su familia y los trabajadores dependientes, inclusive, puede afectar de manera indirecta a terceras personas, en los supuestos en que dichas empresas o instituciones presten algún servicio público.

De ahí que, por la intensidad de la afectación de los derechos, la clausura es considerada como una sanción que reviste gravedad para el administrado y, por lo mismo, es indispensable que el accionante sea escuchado para ejercer su derecho a la defensa.

Por otra parte, debe considerarse que tanto en el ámbito del derecho penal como en el ámbito del derecho administrativo sancionador, al que le son aplicables los principios de aquél, aunque en menor intensidad, rige el principio de culpabilidad, que se asienta en la dignidad de las personas; principio en virtud del cual está vedada la responsabilidad sin culpa, es decir, la responsabilidad puramente objetiva (responsabilidad por los resultados), debiendo en todo caso considerarse que la regla es que para la imposición de las sanciones administrativas, se exija por lo menos la culpa, y sólo de manera excepcional se pueda sancionar por pura responsabilidad objetiva, tomando en cuenta la naturaleza de la sanción y el grado de afectación a los derechos del administrado.

b) La Disposición Adicional Quinta de la LPGE Gestión 2013, faculta a la Administración Tributaria a imponer la sanción de clausura sin previamente constatar los motivos y las razones que pudieron haber generado dicha contravención, y si bien el acta de clausura cumple la función de una resolución sancionatoria, en ella se omiten las exigencias del debido proceso; puesto que, la norma demandada de inconstitucional no concede al administrado el derecho a la defensa, por el cual éste pueda ser escuchado por una autoridad competente; asimismo, tampoco se le otorga oportunidad alguna para presentar pruebas, antes que su actividad comercial sea clausurada, restringiéndose al administrado la posibilidad de contar con el tiempo y los medios necesarios para su defensa.

Con tales argumentos, y considerando la afectación de los derechos que conlleva la clausura, conforme se tiene explicado, la norma impugnada vulnera ciertamente el derecho al debido proceso; por otro lado, si bien es posible la impugnación del acta por el cual se ordenó la clausura, dicha permisión es posterior a la consumación de la sanción, cuando ya el derecho a la defensa fue violentado, y como consecuencia de ello la penalidad fue materializada; no obstante que, como se ha visto en el Fundamento Jurídico III.4 del fallo, tanto la Norma Suprema, como las normas del bloque de constitucionalidad establecen que las sanciones administrativas, y más aún aquellas que afectan con mayor intensidad los derechos fundamentales, deben ser impuestas previo proceso.

Debe señalarse que la vulneración del derecho al debido proceso no encuentra justificativo en la finalidad de luchar contra la evasión fiscal, que se encuentra prevista en el art. 325 de la CPE, pues ésta bajo ninguna circunstancia puede suprimir un derecho fundamental, como efectivamente sucede con la disposición legal que ahora se analiza. En ese sentido, si bien el legislador pudo haber considerado la clausura de los locales comerciales como sanción tendiente a luchar contra la evasión fiscal, debió precautelarse la vigencia de los derechos fundamentales, garantizando el debido proceso, para que el administrado tenga la oportunidad de contrarrestar las acusaciones de la administración tributaria, ofrecer sus descargos y pruebas en el ejercicio del derecho a la defensa, exponiendo ante las autoridades correspondientes las razones y motivos por las que

incurrió en dicha falta; entonces, comprobada la contravención tributaria, sin necesidad de afectar a los derechos fundamentales y garantías constitucionales, resultaba legítima la medida de clausura del establecimiento comercial, siempre que dicha penalidad cumpliera con las exigencias y estándares de un proceso justo y equitativo; es decir, que la sanción haya surgido de un proceso, en el que se respete su contenido esencial, garantizando el derecho a la defensa del administrado, para que éste, una vez conocido el cargo por el que se le acusa, tenga la posibilidad de presentar las pruebas que desvirtúen la acusación, así como la posibilidad de impugnar la resolución sancionatoria aplicada contra él.

Consiguientemente, conforme a los razonamientos desarrollados en el Fundamento Jurídico III.4 de esta Sentencia Constitucional Plurinacional, la imposición de la sanción de clausura del establecimiento comercial tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, y que emerja de un debido proceso dotado de sus elementos esenciales. En ese orden de cosas, la directa imposición de la sanción de clausura de locales comerciales, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente el debido proceso previsto en los arts. 115.II y 117.I y el derecho a la defensa previsto en el art. 119, todos de la CPE; asimismo, tal medida afecta el derecho al trabajo de los administrados, porque con la clausura del local comercial, efectivamente se ven restringidos en generar recursos económicos y, con ello incluso se estaría ante una afectación de otros derechos conexos, como la alimentación, dejando de lado el mandato constitucional de proteger el derecho al trabajo en condiciones estables, equitativas y satisfactorias en todas sus formas; consiguientemente, la norma de la disposición legal impugnada que determina que concluida la actuación, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el párrafo II del art. 164 del CTB, debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

Los razonamientos antes señalados también deben ser aplicados para la norma de la Disposición Adicional Quinta que dispone que en caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido; toda vez que una sanción de tal magnitud, que afecta el derecho al trabajo, bajo ninguna circunstancia puede ser aplicada sin un debido proceso, en el que se respeten los elementos esenciales anotados precedentemente y, por lo mismo, también debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

c) Los mismos argumentos, por conexitud, deben ser aplicados a la primera parte del inc. 2) del art. 162.II del CTB, que sostiene:

“II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código (...).

2) La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y en la omisión de inscripción en los registros tributarios, verificadas en operativos de control tributario” (negritas añadidas).

Efectivamente, dicha norma prevé la aplicación directa de sanciones, sin la existencia de un debido proceso, en los casos de no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes; sanción, que, de acuerdo al art. 164 del CTB, consiste en la clausura del establecimiento donde se desarrolla la actividad gravada y que se encuentra vinculada directamente con la norma cuya inconstitucionalidad ha sido comprobada en el presente análisis; la Disposición Adicional Quinta, conforme se ha analizado, hace referencia a la clausura inmediata del negocio cuando la Administración Tributaria verifique el incumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control.

Entonces, conforme a los argumentos desarrollados precedentemente, la primera parte del inc. 2) del art. 162.II del CTB lesiona el derecho al trabajo, así como los derechos y

garantías previstas en los arts. 115, 117 y 119 de la CPE; puesto que, la sanción de clausura debe ser aplicada necesariamente a través de un proceso administrativo sancionador, en el que el administrado tenga la oportunidad de ejercer sus derecho a la defensa; consiguientemente, debe declararse su inconstitucionalidad, por conexitud, exhortando al Órgano Legislativo a que, en el plazo de seis meses, regule un procedimiento administrativo sancionador que responda a la naturaleza de la infracción aquí analizada, referida a la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que garantice el contenido esencial de la garantía del debido proceso, en los términos aquí explicados.

III.6.2. Sobre la Disposición Adicional Sexta de la LPGE Gestión 2013

La Disposición Adicional Sexta de la LPGE Gestión 2013, incorpora el art. 177 del CTB, conforme al siguiente texto:

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

Conforme se aprecia, la Disposición Adicional Sexta de la Norma Supra, crea un tipo penal, en el cual, la conducta típica está constituida por las siguientes acciones alternativas: comercializar, coadyuvar o adquirir facturas notas fiscales o documentos equivalentes, sin que se hubiere realizado el hecho generador. Para las tres conductas antes descritas, se establece una sola pena: privación de libertad de dos a seis años.

Ahora bien, conforme se ha desarrollado en el Fundamento Jurídico III.5 de esta Sentencia Constitucional Plurinacional, el legislador, al momento de legislar y de definir qué conductas serán consideradas delictivas, no posee una discrecionalidad absoluta, sino que debe respetar el sustento axiológico y dogmático de la Constitución Política del Estado, fundamentalmente los derechos y garantías de las personas que se constituyen en el fundamento y límite del poder punitivo del Estado.

Así, se estableció que uno de los principios es el de proporcionalidad de la pena según el cual, ésta debe ser proporcional a la lesión o la puesta en peligro de los bienes jurídicos que protege el derecho penal, debiendo el legislador sopesar, al tipificar el delito, el carácter doloso o culposo del hecho, la consumación o la tentativa, las diferentes formas de participación en el delito, en síntesis el mayor o menor reproche que se le pueda atribuir a quien participó en la comisión del ilícito penal.

En el tipo penal creado por la Disposición Adicional Sexta de la LPGE Gestión 2013, no se ha respetado dicho principio, pues no se efectúa distinción alguna entre las diferentes acciones tipificadas como delito, aplicándoles a todas ellas la misma sanción penal; sin considerar que entre la comercialización, la adquisición y el coadyuvar en dichas actividades, existen diferencias sustanciales en cuanto a la intensidad de la ofensa al bien jurídico, la forma de participación y, en consecuencia, el mayor reproche penal; aspectos que debieron estar necesariamente diferenciados en el tipo penal, pues de lo contrario, no solo se afecta a la dignidad de las personas (art. 22 de la CPE), sino también el principio-derecho y garantía a la igualdad (arts. 8.II y 14 de la CPE) que implica que supuestos iguales deben ser tratados de manera igual y que, al contrario, los supuestos diferentes, deben merecer un tratamiento diferenciado; así, en la norma analizada, acciones diferentes tienen una misma sanción penal, es decir, reciben el mismo tratamiento, cuando, a partir de la valoración individualizada de las diferentes acciones, en razón a los criterios señalados con anterioridad, debe existir un reproche penal diferente para cada una de las acciones típicas.

De acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, comercialización, implica “dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta”, “poner a la

venta un producto”; lo que supone, entonces que, quien comercializa es una persona dedicada a la venta de un determinado producto. En el caso del tipo penal analizado, el sujeto activo, en la primera acción típica, debe ser la persona dedicada a la venta de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes sin haberse realizado el hecho generador.

Por su parte, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia, adquirir, implica comprar algo con dinero y, por tanto, en el tipo penal que se analiza, el sujeto activo es la persona que compra las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes sin haberse realizado el hecho generador.

Finalmente, de acuerdo al mismo Diccionario coadyuvar, implica contribuir, asistir o ayudar a la consecución de algo y, en ese sentido en el tipo penal que se estudia, el sujeto activo es la persona que ayuda en la comercialización o adquisición de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes sin haber realizado el hecho generador.

De las descripciones antes anotadas, se concluye que no existe proporcionalidad entre las diferentes acciones típicas y la igual sanción anotada para todas ellas; pues, por una parte, es mayor el injusto de quien comercializa las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, sin que se hubiere realizado el hecho generador, que de quien simplemente las adquiere, y por otra parte, no se efectúa una adecuada distinción respecto a los partícipes en el hecho, sancionando al que presta colaboración como si fuera autor, sin distinguir si se trata de una cooperación determinante para la comisión del delito supuesto en el cual es correcto considerarlo como autor, de acuerdo al art. 20 del Código Penal (CP), o si se trata de una cooperación no determinante para la comisión del hecho (supuesto en el cual se sanciona como complicidad de acuerdo al art. 23 del CP).

En mérito a lo anotado, la norma impugnada, efectivamente lesiona el principio de dignidad contenido en el art. 22 de la CPE, el principio-derecho y garantía a la igualdad, prevista en los arts. 8 y 14 de la CPE; que son la base del principio de proporcionalidad de las penas, así como los principios de seguridad jurídica y legalidad, último de los cuales, en una de sus manifestaciones, exige que la ley sea cierta, clara precisa y accesible al pueblo y que se traduce en el principio de taxatividad, que tiene por finalidad dotar de seguridad jurídica a los miembros de la sociedad. En ese sentido, lo entendió la jurisprudencia constitucional contenida en la SC 0034/2006 de 10 de mayo, que señaló: “...serán contrarias al principio de taxatividad aquellas normas que configuran los presupuestos de hecho de manera abierta, difusa, discrecional o indeterminada, quedando en poder de los jueces regular efectivamente los supuestos”.

Efectivamente, debe señalarse que, en mérito al principio de taxatividad, las conductas típicas deben estar claramente definidas y precisadas en el tipo penal, sin lugar a confusión; más aún cuando se advierte que las acciones descritas contenidas en la Disposición Adicional Sexta que se analiza, podrían subsumirse en los tipos penales descritos en el Capítulo III, Falsificación de Documentos en General, del Título IV, Segunda Parte del Código Penal y en los delitos tributarios previstos en el Código Tributario Boliviano.

Por lo expuesto, la Disposición Adicional Sexta de la LPGE Gestión 2013, debe ser expulsada del ordenamiento jurídico, exhortando al Órgano Legislativo a que en el futuro, considere los principios de taxatividad, igualdad, seguridad jurídica y proporcionalidad de las penas, además del principio de intervención mínima del que derivan los principios de idoneidad, proporcionalidad en sentido estricto y subsidiariedad; principios todos ellos que precautelan los derechos fundamentales de las personas y de las colectividades, y que deberán ser analizados ampliamente a través del procedimiento legislativo previsto en el Capítulo Segundo, Título I, Segunda Parte de la Constitución Política del Estado; pues, en el ámbito penal, en el marco del principio democrático (art. 1 de la CPE) que sustenta al principio de legalidad penal, la definición de las conductas consideradas delictivas y sus

respectivas sanciones, deben estar establecidas necesariamente en una ley, como producto de la decisión de los representantes del pueblo, mediante un suficiente debate o discusión parlamentaria.

Por los argumentos expresados precedentemente, tanto la parte in fine de la Disposición Adicional Quinta como la totalidad de la Disposición Adicional Sexta de la LPGE Gestión 2013, deben ser declaradas inconstitucionales, con los efectos previstos en el art. 78.II.4 del Código Procesal Constitucional; por otra parte, corresponde declarar la inconstitucionalidad, por conexitud de la primera parte del inc. 2) del art. 162.II del CTB.

POR TANTO

La Sala Plena del Tribunal Constitucional Plurinacional; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia y el art. 12.1 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional, declara:

1. La INCONSTITUCIONALIDAD de la frase de la Disposición Adicional Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, que señala:

“Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido”.

La declaratoria de inconstitucionalidad de la frase señalada, no implica la declaratoria de inconstitucionalidad del contenido del parágrafo II del art. 164 del Código Tributario Boliviano, por no haberse sometido a control de constitucionalidad.

2. La INCONSTITUCIONALIDAD de la Disposición Adicional Sexta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013.

3. La INCONSTITUCIONALIDAD por conexitud de la frase, “La no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y”, del art. 162.II inc. 2) del Código Tributario Boliviano.

4. Se EXHORTA al Órgano Legislativo, a que en el plazo de seis meses, regule el procedimiento administrativo sancionador que responda a la naturaleza de la contravención de la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, verificadas en operativos de control tributario; en tanto se proceda con la regulación de dicho procedimiento sancionador y en el marco de una interpretación previsor, se aplicará el procedimiento contravencional establecido en el art. 168 del Código Tributario Boliviano.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

No intervienen el Presidente, Dr. Ruddy José Flores Monterrey y la Magistrada Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez, ambos por ser de voto disidente.

Fdo. Dra. Soraida Rosario Cháñez Chire

MAGISTRADA

Fdo. Dra. Mirtha Camacho Quiroga

MAGISTRADA

Fdo. Dra. Ligia Mónica Velásquez Castaños

MAGISTRADA

Fdo. Efrén Choque Capuma

MAGISTRADO

Fdo. Tata Gualberto Cusi Mamani

