

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ACADÉMICA LA PAZ



ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN

“DERECHO TRIBUTARIO”

2010

**LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA COMISIÓN
DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS**

ALUMNO: WALTER MARCELO TORREZ QUISPE

La Paz - Bolivia

2014

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ACADÉMICA LA PAZ



ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN

“DERECHO TRIBUTARIO”

2010

**LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA COMISIÓN
DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS**

ALUMNO: WALTER MARCELO TORREZ QUISPE

TUTOR : DR. JOSE ANTONIO NOGALES ZABALA

La Paz - Bolivia

2014

AGRADECIMIENTO

Mi profundo agradecimiento al Dr. José Antonio Nogales Zabala, por su apoyo en el desarrollo del presente trabajo y compromiso con las nuevas generaciones.

RESUMEN

El presente trabajo de tesis, tiene como objetivo fundamental estudiar la aplicación y vigencia del principio *non bis in idem* en la imposición de sanciones a los contribuyentes que infringen la norma tributaria incurriendo en contravenciones o delitos tributarios.

Como expresión de la potestad punitiva, el Estado impone sanciones por infracciones de normas tributarias, sea por la comisión de contravenciones tributarias o delitos tributarios, sin observar el principio general de la prohibición de imponer más de una sanción por el mismo hecho.

El objeto principal del principio general non bis in idem es la no reiteración del ius puniendi del Estado a una persona por un mismo hecho, sin embargo, los ilícitos tributarios son sancionados por las Autoridades administrativas y jurisdiccionales con más de una sanción en franca violación de los principios constitucionales.

En ese contexto, trabajamos el problema planteado con una clara orientación de los principios constitucionales que regulan el ámbito jurídico tributario. Analizamos la materia a la luz de la Constitución Política del Estado que consagra las garantías del debido proceso y el principio **non bis in idem**.

Utilizamos permanentes referencias doctrinales y jurisprudenciales que nos ayudan a solventar nuestros argumentos.

La tesis culmina con el planteamiento de conclusiones y propuestas que son el resultado final del presente trabajo.

INDICE

LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA COMISIÓN DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS

- A. Introducción
- B. Objetivo
- C. Hipótesis
- D. Justificación
- E. Diseño metodológico

CAPITULO I.

PODER PUNITIVO DEL ESTADO

- 1.1. Poder punitivo del Estado
- 1.2. El significado del principio *non bis in idem* como principio del ius puniendi
- 1.3. El principio *non bis in idem* y las consideraciones del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo de Justicia.**
- 1.4. Sanciones por infracción de normas tributarias
 - 1.4.1. Naturaleza jurídica de las infracciones
 - 1.4.1.1 Tesis administrativa. La infracción como categoría del derecho administrativo esencialmente diferente al ilícito penal.
 - 1.4.1.2 Tesis autonomista. La infracción fiscal como categoría privativa del Derecho Tributario autónomo.

1.4.1.3 Tesis penalista. La infracción fiscal como categoría esencial del derecho penal.

1.5 Bien jurídico protegido

CAPITULO II.

PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

2.1 Origen y Concepto del principio *non bis in idem*

2.2 El *non bis in idem* como elemento del debido proceso

2.2.1 Naturaleza Jurídica del debido proceso

2.2.2 La dimensión sustancial del debido proceso

2.2.3 Elementos del debido proceso

2.2.4 Principio de proporcionalidad

2.3 Ámbito de aplicación del principio *non bis in idem*

2.4 Doble configuración del principio

2.4.1 Ámbito material

2.4.2 Ámbito procesal

2.5 Elementos del principio *non bis in idem*

2.5.1 Elemento subjetivo

2.5.2 Elemento objetivo

2.1.1 Elemento causal

2.6 Naturaleza jurídica del principio

2.7 Manifestaciones del principio: *non bis in idem*

CAPITULO III.

DEUDA TRIBUTARIA y SANCIONES ADMINISTRATIVAS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

3.1 Deuda tributaria

3.2 Sanciones por comisión de infracciones tributarias

3.3 Objetivos de las sanciones

3.4 Sanciones administrativas **por incumplimiento del pago de tributos**

3.4.1 Mantenimiento de valor o actualización de la deuda tributaria en UFV's

3.4.2 Intereses

3.4.3 Multa

3.4.4 Clausura

3.5 El sistema de infracciones y sanciones

CAPITULO IV

LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA COMISIÓN DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS, A LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LA CIUDAD DE LA PAZ EN LOS ÚLTIMOS DOS AÑOS.

4.1 Sanciones por contravenciones tributarias

4.1.1 Resoluciones de Recurso Jerárquico

4.1.2 Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia

4.2 Sanciones por delitos tributarios

4.3 Desproporcionalidad de las sanciones

4.4 Inconstitucionalidad del art. 176 y siguientes del Código Tributario

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTA

5.1 Conclusiones

5.2 Propuesta

BIBIOGRAFIA

LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA COMISIÓN DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS.

INTRODUCCION

El objeto del presente trabajo es el análisis del principio *non bis in idem*, que no tuvo un mayor desarrollo en la legislación tributaria de nuestro país, y de sus consecuencias. Este tema, que, aunque pueda no aparentar tiene una gran importancia, plantea una gran diversidad de cuestiones que derivan, de las características del ius puniendi del Estado, de la potestad sancionadora de la Administración y de la potestad punitiva de la Administración Tributaria.

Al analizar el principio *non bis in idem*, que es un principio fundamental de nuestro sistema normativo, debemos considerar los caracteres del Derecho Administrativo sancionador y del Derecho Penal, ya que dicho principio está ligado directamente al funcionamiento de ambas disciplinas jurídicas, así como al modo de interactuar de las mismas.

A saber, el Estado tiene dos vías para sancionar las conductas de las personas físicas y jurídicas que infrinjan las normas que regulan la convivencia de los sujetos que componen la sociedad, la potestad administrativa sancionadora y la potestad punitiva de los Jueces y Tribunales de Justicia, las cuales han sido atribuidas con el fin de garantizar el cumplimiento de los deberes que los ciudadanos tienen que cumplir con la sociedad.

El principio *non bis in idem* ha sido objeto y causa de muchas investigaciones dentro de los campos del Derecho Penal, del Derecho Administrativo, del Derecho Constitucional y del Derecho Procesal.

El presente trabajo contempla referencias de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia y Resoluciones de Recurso Jerárquico de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que se refieren a casos de contribuyentes de la ciudad de La Paz emitidas en los dos últimos años.

Analizaremos el problema a través de cuatro capítulos, el Poder Punitivo del Estado, el principio *non bis in idem*, la deuda tributaria y sanciones administrativas de los ilícitos tributarios y la doble imposición de sanciones.

OBJETIVO

Contrastar el principio *non bis in idem*, a través del método dogmático jurídico, con las facultades de la Administración Tributaria de imponer más de una sanción por la comisión de ilícitos tributarios a los sujetos pasivos del régimen general, de la ciudad de La Paz en los dos últimos periodos fiscales, a fin de falsear la aplicación del principio señalado.

El propósito del presente trabajo no es cuestionar la legalidad del régimen sancionatorio, sino la violación del principio constitucional de la no doble imposición de sanciones.

JUSTIFICACIÓN

Considero importante someter a prueba de falsación el principio de la prohibición de la doble imposición *non bis in idem* puesto que desde la promulgación del Código Tributario, la Administración Tributaria en ejercicio de la potestad tributaria conferida por ley y en aplicación de la RDN 10-0037-07 de diciembre de 2007 y RND 10-0030-11 de octubre de 2011, impone más de una sanción a los sujetos pasivos que incurren en contravenciones tributarias, referidas principalmente al incumplimiento de ciertos deberes formales, con el propósito de poder determinar el respeto del precepto constitucional que prohíbe la doble imposición de sanciones.

HIPOTESIS

La Administración Tributaria del Servicio de Impuestos Nacionales, en ejercicio de la facultad punitiva del Estado impone más de una sanción a los contribuyentes del régimen general por la comisión de contravenciones, violando los principios constitucionales *non bis in idem* y *de proporcionalidad*.

Variables

De la hipótesis planteada resulta importante la relación de las siguientes variables

- Poder punitivo del Estado.
- El debido proceso
- Proporcionalidad de la pena

- *Non bis in idem*
- Elementos del principio *non bis in idem*
- Clases de sanciones por infracción de normas tributarias
- Doble imposición de sanciones por contravenciones y delitos tributarios

DISEÑO METODOLÓGICO

El método utilizado en el desarrollo del presente trabajo es el método dogmático jurídico que nos permitió contrastar la teoría y/o principio *non bis in idem* con la realidad empírica conformada por los sujetos pasivos inscritos en los registros tributarios en el régimen general que fueron sancionados con más de una sanción por infracción de leyes tributarias. En consecuencia aquella realidad empírica en la que es contrastada la teoría, por la dificultad de lograr información de fuente primaria, es decir, de los propios sujetos pasivos, fue suplida por los registros de dichas sanciones en las resoluciones de Recursos Jerárquicos dictadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Al fin señalado, las unidades de análisis en la presente investigación, fueron de un total de 484 resoluciones de Recurso Jerárquico dictadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, como fuente secundaria de información. Por otro lado se recurrió a fuentes terciarias contenidas en la doctrina tributaria y/o líneas doctrinales establecidas a través de los precedentes administrativos, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia y Tribunal Constitucional.

CAPITULO I.

PODER PUNITIVO DEL ESTADO

- 1.1 Poder punitivo del Estado
- 1.2 El significado del principio *non bis in idem* como principio del ius puniendi
- 1.3 El principio *non bis in idem* y las consideraciones del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo de Justicia
- 1.4 Sanciones por infracción de normas tributarias
 - 1.4.1 Naturaleza jurídica de las infracciones
 - 1.4.1.1 Tesis administrativa
 - 1.4.1.2 Tesis autonomista
 - 1.4.1.3 Tesis penalista
- 1.5 Bien jurídico protegido

1.1 Poder punitivo del Estado

La función punitiva del Estado se origina en su soberanía para identificar como punibles ciertas conductas y establecer la sanción correspondiente. Históricamente proviene de la Revolución Francesa y el pensamiento ilustrado del siglo XVIII, que originó la idea que el poder del Estado se haya controlado y limitado. Esta función está fundamentada y limitada por la Constitución Política, y en ella se encuentra su justificación política, como también en las normas internacionales.

En nuestro caso, partimos del modelo de Estado de Derecho; Así, el principio del Estado de Derecho busca el sometimiento del poder punitivo al derecho y sirve para dar legitimidad a

la función de prevención en función a la protección de la sociedad y, pone al Derecho Penal al servicio del ciudadano.

A tal función punitiva del Estado se le identifica como *ius puniendi*. A nuestro juicio, el Derecho Penal subjetivo que expresa el *ius puniendi* se manifiesta en la norma Penal objetiva que expresa la posibilidad de castigar o prevenir apareciendo no como derecho sino como potestad.

Manifiesta Santiago Mir Puig que:

Pese a sus orígenes privatísticos, en los cuales el derecho de castigar correspondía a los particulares, hace tiempo -sin duda ya en el derecho romano- que constituye un principio indiscutido el de que la pena -y la medida de seguridad- es un atributo exclusivo del Estado □...□ el único titular legitimado para la imposición de penas y medidas de seguridad es el Estado.¹

A decir de Humberto Bertaza y Norberto Marconi “□...□ el Derecho Penal, como conjunto de leyes es limitador del *ius puniendi* del Estado, ya que establece el número de situaciones y bajo qué condiciones se ha de imponer una pena”.²

Así planteadas las cosas, de lo que se trata es de regular las diferencias entre sujetos desiguales: el Estado, como aparato coercitivo y el ciudadano, generalmente inerme. Creemos que a partir de las atribuciones funcionales del Estado se pueden estudiar limitaciones a su poder penal: principio de necesidad, exclusiva tutela de bienes jurídicos, protección de Derechos Humanos, etc.

El Estado ya no tiene un poder absoluto, como antes lo tuvo, sino que al ejercer su potestad de castigar lo hace de acuerdo a determinados límites que lo rigen. Estos límites se expresan en forma de principios que se componen de bases constitucionales. Por tanto, el Estado cuando promulga y aplica determinadas normas penales, tiene que mantenerse dentro del marco de estos principios garantistas.

¹ Santiago Mir Puig, *Introducción a las bases del derecho penal*, Buenos Aires, IB de F, 2003, p. 98

² Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 66

Por ende, el problema de los principios legitimantes del poder sancionador del Estado es tanto constitucional como jurídico – penal. En este sentido, su legitimación extrínseca proviene de la Constitución y los tratados internacionales; pero su legitimación intrínseca se basa en una serie de principios específicos. Aún así todos son igualmente importantes en la configuración de un Derecho Penal respetuoso con la dignidad y libertad humana, meta y límite del Estado de derecho, y por tanto de todo su ordenamiento jurídico.

Cuando estos límites actúan en la creación de las normas penales, se les denomina límites materiales o garantías penales; pero cuando actúan durante la aplicación de las normas penales, reciben la denominación de límites formales o garantías procesales, de persecución o de ejecución.

En el ámbito nacional, acorde con la doctrina el Tribunal Constitucional mediante reiteradas sentencias constitucionales estableció que “... 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”.³ SC0100/2014, 10 de enero de 2014

En relación a la potestad sancionadora del Estado el Tribunal Constitucional dejó sentada una línea jurisprudencial señalando que:

El Estado, en determinados supuestos, otorga a la Administración Pública potestad sancionadora. El conjunto de normas que regulan esa potestad, lo constituye 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

³ SC0100/2014, 10 de enero de 2014, Tribunal Constitucional Pluricameral de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

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.⁴ SC 0757/2003-R de 4 de junio

Finalmente, en aplicación de lo precedentemente señalado por el Tribunal Constitucional

□...□ 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.⁵ SC0100/2014, 10 de enero de 2014

1.2 El significado del principio *non bis in idem* como principio del *ius puniendi*

El principio *non bis in idem*, que significa *no dos veces por lo mismo*, es un principio constitucional que ha sido desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia (al igual como otros principios, como el principio de proporcionalidad dentro de los procedimientos judiciales y administrativos de naturaleza sancionadora, o como el principio *in dubio pro actione*) que resulta básico para configurar el *ius puniendi* del Estado. Este principio es, una garantía propia del Estado de Derecho que no puede ausentarse en ningún ordenamiento jurídico que tenga por objeto la protección de los derechos fundamentales.

⁴ SC 0757/2003-R de 4 de junio 2003, Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

⁵ SC 0100/2014, 10 de enero de 2014, Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

Para ver la importancia que tiene el principio que es objeto de estudio en este trabajo basta revisar la jurisprudencia nacional. Existen una gran cantidad de Sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en los que se tratan numerosos casos de Derecho Administrativo sancionador y de Derecho Penal en los que puede haber una vulneración del principio *non bis in idem*, que según la Constitución es una garantía constitucional consagrada en el artículo 117.II de dicha norma jurídica.

Señala Juan Bustos Ramirez que, “El *non bis in idem* establece que un hecho o circunstancia que ha sido sancionado o bien ha servido de base para una agravación de la pena no puede ser utilizado para una nueva sanción o agravación.”⁶

1.3 El principio *non bis in idem* y las consideraciones del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo de Justicia

El jus puniendi es una potestad del Estado por la que ejerce el poder sancionador, que requiere ser controlado y limitado por el respeto a los derechos y garantías constitucionales.

El Tribunal Constitucional mediante Sentencias Constitucionales 1563/2003-R de fecha 4 de noviembre de 2003, SC 0118/2004-R de fecha 28 de enero de 2004 SC 0042/2004-R de fecha 14 de enero de 2004 dejó establecido que

El principio “non bis in idem”, si bien no aparece reconocido en el texto constitucional, ha de estimarse comprendido en el art. 16.IV CPE, integrado al principio de legalidad penal con el que guarda íntima relación, importando en definitiva la prohibición de un ejercicio reiterado del jus puniendi del Estado; es decir, que una de sus más conocidas manifestaciones, supone la imposibilidad de que recaiga duplicidad de sanciones, en los casos que se aprecie una triple identidad: En cuanto al sujeto o identidad personal, que sólo ampara a la persona juzgada; con relación al objeto, caracterizado por el mismo comportamiento

⁶ Juan Bustos Ramírez y J. Hernán Hormazábal Malarée, *Lecciones de derecho penal*, Valladolid España, Trotta, 1997, p. 67

atribuido a la misma persona y respecto a la identidad de causa que se refiere a una duplicidad o multiplicidad de procesos, donde se examina ese comportamiento.⁷

Según la doctrina, señala ésta sentencia constitucional,

□...□ este postulado que se extiende a toda clase de procesos, es una forma de protección de la persona y una manera de brindarle certeza en los dictados de los jueces y de la administración. Es una garantía que prohíbe a las Autoridades investigar, juzgar o condenar a una persona mas de una vez por el mismo hecho respecto del cual ya se tramitó un proceso y se profirió una decisión, constituyendo un elemento destinado a realizar los valores de la justicia y la seguridad jurídica y de otros principios como la presunción de inocencia y el derecho de defensa.⁸

El Tribunal Supremo de Justicia, mediante Auto Supremo N° 131A/2009 de fecha 17 de abril de 2009 dejó establecido que el principio general de Derecho *non bis in idem*:

□...□ supone, en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas y proscribe la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre “la identidad de sujeto, hecho y fundamento”, presupuesto necesario para la presencia de este principio, que proclama en una de sus más conocidas manifestaciones que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración –relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.- que justificase el ejercicio del ius

⁷ SC 1563/2003-R de 4 de noviembre de 2003, SC 0118/2004-R de 28 de enero de 2004, SC 0042/2004-R de 14 de enero de 2004, Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

⁸ SC 1563/2003-R de 4 de noviembre de 2003, SC 0118/2004-R de 28 de enero de 2004, SC 0042/2004-R de 14 de enero de 2004, Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración.⁹

1.4 Sanciones por infracción de normas tributarias

En principio es importante distinguir las diferencias y límites entre el ilícito penal y el ilícito tributario. En ese entendido, el análisis puede reducirse a dos posiciones contrapuestas: la que entiende a la infracción tributaria como una infracción de naturaleza muy similar al ilícito penal con la consiguiente aplicación con ciertos matices de los principios inspiradores del ordenamiento penal; y la que sostiene que la infracción tributaria es una infracción esencialmente administrativa y/o tributaria, abandonando por lo tanto los principios penales.

1.4.1 Naturaleza jurídica de las infracciones

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas tributarias y de las consiguientes sanciones, es materia que ha preocupado a la doctrina, pudiendo señalarse una intensa elaboración desde fines del siglo XIX. A medida que adquiría desarrollo la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación revestía mayor importancia, considerando si las violaciones a las normas tributarias correspondían al Derecho Penal ordinario o si debía crearse un Derecho Penal especial, que dieron en llamar Derecho Penal Administrativo, denominación a la cual generalmente se incluye el derecho fiscal en el ámbito del derecho administrativo.

En relación a lo anterior, se desarrollaron tres posiciones doctrinales fundamentales o teorías: penalista, administrativa y autonomista surgida como consecuencia del desarrollo del Derecho Tributario.¹⁰

1.4.1.1 Tesis administrativa, La infracción como categoría del derecho administrativo esencialmente diferente al ilícito penal

⁹ Auto Supremo N° 131A/2009 de 17 de abril de 2009, Tribunal Supremo de Justicia, www.suprema.poderjudicial.gob.bo

¹⁰ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2003, pp. 525-526

Esta teoría desarrollada por James Goldschmidt, sostiene que los ilícitos tributarios son de naturaleza administrativa partiendo de la distinción entre lo que es la infracción o conducta antijurídica administrativa, de lo que constituye delito criminal y ubica al ilícito fiscal dentro del Derecho Administrativo sancionador donde se regulan conductas distintas a los regulados por el Derecho Penal, en tanto constituyen contravenciones o simples desobediencias a la Administración.¹¹

La primera, es decir los ilícitos tributarios, constituyen una omisión de ayuda o desobediencia a la Administración afectando el bienestar público; en tanto el segundo, los delitos, consisten en el menoscabo de bienes jurídicos protegidos por la ley penal. En base a esta distinción, Goldschmidt define al Derecho Penal Administrativo como “□...□ el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”.¹²

Esta corriente, que básicamente se fundamenta en la distinción ontológica de los bienes tutelados, afirma que el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza administrativa porque no protegen bienes en sentido penal, sino que sanciona la desobediencia a las disposiciones de la Administración, consistiendo su presupuesto material el quebrantamiento del fin administrativo cual es el bienestar público. En cambio, el Derecho Penal común tutela los derechos sustanciales de los individuos, busca garantizar la seguridad y protección al orden jurídico, es decir se fundamenta en la protección de los bienes jurídicos protegidos por ley.

Otros seguidores de ésta corriente como, García de Enterría -citado por Humberto Bertaza y Norberto Marconi en su Tratado del Régimen Penal Tributario, establecieron una distinción cualitativa entre el ilícito tributario y el ilícito penal denominando *sanciones administrativas de autoprotección* y *sanciones de protección del orden general* respectivamente. La potestad sancionadora administrativa de autoprotección se distingue

¹¹ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 84

¹² Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 85

cualitativamente por sus fines, de la potestad punitiva penal.

En relación a las sanciones tributarias, señala Enterría, que mediante ellas,

□...□ la Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias, sólo con la efectividad de las cuales puede ella funcionar. □...□ sin perjuicio de su penalización o represión judicial en el caso de infracciones dolosas o calificadas; es manifiesta la finalidad auto protectora de este tipo de sanciones administrativas, lo que en la generalidad de los sistemas hace que se reconozcan, con mayor o menor extensión, como una competencia represiva legítima de la Administración.¹³

Esta potestad sancionadora sería así una potestad doméstica, volcada a la propia protección más que a otros fines sociales generales, con efectos sólo respecto de quienes están directamente en relación con su organización o funcionamiento, y no contra los ciudadanos en general.

Otros autores sostienen que el carácter administrativo de los ilícitos tributarios está dado por la naturaleza, las características o los efectos de la pena, que no tiende a disminuir o menoscabar un bien jurídico del infractor sino a reparar o indemnizar a la Autoridad Fiscal por la conducta desobediente del sujeto pasivo.

Finalmente, se ha sostenido la distinción en base a la jurisdicción para la resolución de los conflictos, siendo en las infracciones tributarias el órgano de juzgamiento y aplicación de sanciones la Administración, sin perjuicio de los recursos judiciales ulteriores, mientras que en los delitos del Derecho Penal es acto de pura jurisdicción judicial. Esta distinción formal entre infracción y delito aparece hoy en el juzgamiento en sede de la administración y judicial.

Al respecto, Aftalión resume las principales diferencias entre el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal clásico señalando básicamente: a) el poder judicial aparece desapoderado, en mayor o menor grado, de la facultad de juzgar estas infracciones,

¹³ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 85

siendo sustituido por el poder administrador; b) el proceso penal ordinario es reemplazado por un procedimiento de corte administrativo, más rápido, expeditivo y ejecutivo; c) los principios de estricta legalidad, de veda de analogía, de absoluta irretroactividad de la ley penal, de que no hay delito sin culpabilidad y de estricta individualización de las penas básicos en el Derecho Penal clásico- pierden mucho de su rigidez.¹⁴

La consecuencia principal de la adopción de ésta teoría es que a los ilícitos fiscales, por sus diferencias esenciales, no les resultan aplicables los principios del Derecho Penal común.

Frente a esta posición de no admitir la aplicación de normas y principios del Derecho Penal, Roberto Goldschmidt (hijo de James Goldschmidt) en una publicación tendiente a contestar las críticas que a esa teoría había opuesto Aftalión, sostiene que el

□...□ inconveniente que se teme, no existe, ya que la doctrina del Derecho Penal Administrativo no lo concibe, contrariamente a lo que afirma el profesor Aftalión, como una 'ínsula jurídica'. Cuando la interpretación de la ley en cuestión, con arreglo a su espíritu y a los principios de las leyes análogas, deja una laguna, nada se opone a que se recurra a los principios generales del derecho criminal por cuanto éstos constituyen, a la vez, principios generales del derecho; en efecto, la tesis de la autonomía del Derecho Penal Administrativo no excluye que éste y el derecho criminal formen parte de una unidad superior¹⁵

La posición que diferencia el ilícito penal y el ilícito administrativo va en línea de la llamada *teoría de las infracciones del orden* mediante la cual se afirma que el Derecho Penal se ocupa del injusto criminal, lo que se contrapone al derecho de las infracciones administrativas cuyo contenido de injusto se agota en la transgresión de puros intereses administrativos o preceptos de orden. Las sanciones administrativas, concebidas bajo esta teoría, serían sanciones de *autoprotección* pues lo que pretendería con ellas la administración es su protección, la tutela de su organización y orden interno. Pero como

¹⁴ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 86

¹⁵ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 86

afirma Pérez Royo, la asimilación de la potestad punitiva de la Administración en materia tributaria a la propia potestad disciplinaria equivale a considerar las relaciones entre administración y contribuyente, según las categorías de la relación especial de sujeción.¹⁶

1.4.1.2 Tesis autonomista, La infracción fiscal como categoría privativa del Derecho Tributario autónomo

Esta teoría considera al ilícito fiscal y sus sanciones como el aspecto punitivo del Derecho Tributario que, considerando su autonomía científica, no puede dejar de estar integrado por el orden sancionador contra los incumplimientos de las obligaciones y deberes tributarios.

Señala esta teoría que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del derecho y admiten solamente la aplicación de los principios del Derecho Penal común -no del derecho administrativo- cuando la ley tributaria así lo determine, y además no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza, características o especificidades del Derecho Tributario.

El exponente de esta teoría fue Giuliani Fonrouge, para quien las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente; considera que constituyen un capítulo del Derecho Tributario,

□...□ concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras,¹⁷ Giuliani Fonrouge aclara que ello no importa anular o desconocer ciertas garantías fundamentales aseguradas por nuestra Constitución, tales como el derecho de defensa -posibilidad de ser oído y formular descargo- y el principio de legalidad.

¹⁶ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 87

¹⁷ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, p. 692

Esta tesis constituye una variante de la anterior a partir de la consideración de un Derecho Tributario autónomo en el cual esa autonomía es extensible a la facultad sancionatoria de la Administración por el incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios.

Es más, las sanciones fiscales tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las trasgresiones y no para reparar el daño, de manera que en su esencia son de naturaleza penal no teniendo en cuenta la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rigen por las normas de éste, pero tampoco pertenecen al llamado *Derecho Penal Administrativo* o *Derecho Penal Económico*.

Las infracciones tributarias no constituyen una desobediencia a las órdenes de la administración y el elemento material del delito no consiste en el quebrantamiento de un fin administrativo. En el Derecho Penal, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; por lo demás, el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de trasgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en su concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política.

Infringir o trasgredir disposiciones fiscales, no importa una mera desobediencia a las ordenes 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 colectividad. Por esto es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal, mas no obstante su vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen un accesorio de éste: responden a finalidades y esquemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas.

1.4.1.3 Tesis penalista, La infracción fiscal como categoría esencial del Derecho Penal

Esta teoría no distingue ontológica o cualitativamente entre ilícito penal común e ilícito tributario; sostiene que los ilícitos fiscales -llámense infracciones o contravenciones- son

esencialmente penales y forman parte del Derecho Penal.

Según ésta teoría, el ilícito tributario y sus sanciones tienen carácter claramente represivo, aspecto que hace a estas infracciones sustancialmente idénticas a los tipos penales. Ello no sólo surge de las estructuras de las normas positivas que tipifican ilícitos penales ordinarios como tributarios, sino por la manifiesta identidad de bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo.

Sostiene García Belsunce, que:

□...□ el ilícito tributario es consecuencia o efecto de una norma jurídica preexistente que ordena determinada conducta: pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculadas a él (derecho tributario sustantivo o formal). Su trasgresión convierte al acto en acción punible y da lugar a una pena. Para incriminar una conducta antijurídica (violar la ley tributaria sustantiva o formal) el legislador efectúa una serie de juicios de valor tendientes a relacionar el hecho en sí mismo y sus efectos con las condiciones de vida, con la moral media del pueblo, con los intereses afectados (seguridad, orden jurídico, bienestar social), concluyendo que la relación es disvaliosa y que la sociedad debe ser retribuida o satisfecha con una sanción retributiva en el sentido penal, no civil; preventiva y represiva en sus fines como todas.¹⁸

Es decir, las infracciones fiscales -trátese de ilícitos formales como materiales- poseen sustancia penal porque tienden a proteger bienes jurídicos en sentido penal y a sancionar conductas con penas de esa índole.

Jescheck afirma que,

□...□ la infracción administrativa (concebida como una acción típica, antijurídica y reprochable conminada con una multa) coincide con el delito en que también supone un grado tan alto de peligrosidad para el bien jurídico protegido o para los intereses administrativos que es necesario para la protección de la sociedad acudir a la sanción estatal represiva. Pero por otro lado, el grado de peligrosidad de la

¹⁸ Horacio García Belsunce, *Derecho tributario penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985, p. 57.

infracción administrativa es mucho menor que el del hecho punible. Protegen bienes jurídicos puesto que en el moderno Estado de bienestar no puede decirse que una actividad administrativa ordenada o la seguridad general en el tráfico puedan excluirse del círculo de los bienes jurídicos o que los deberes de los ciudadanos frente a la Administración o a los demás participantes en el tráfico no sean auténticos deberes jurídicos.¹⁹

Otros consideran que el carácter penal del ilícito tributario está dado por la naturaleza punitiva de la sanción; es decir, tanto la sanción tributaria como la del Derecho Penal común importan una disminución de un bien del infractor por lo que poseen finalidad retributiva (en el sentido penal), y no compensatoria o resarcitoria.

Por su parte Dino Jarach, adopta una tesis penalista fundada en la naturaleza penal de las sanciones fiscales. Al abordar el problema del reconocimiento de la naturaleza penal de las infracciones y su importancia en virtud de la existencia de ordenamientos tributarios represivos a nivel de gobiernos provinciales y municipales, se formula la siguiente pregunta:

□...□ las infracciones de carácter penal ¿son tales por su naturaleza intrínseca y, por ello, deben ser sancionadas con penas? o ¿son penales por la razón que la ley las sanciona con penas? El autor considera correcta la afirmativa al segundo de los interrogantes; ello así, en tanto la existencia de la pena es lo que caracteriza la infracción penal.²⁰

Según Giuliani Fonrouge, Dino Jarach adopta una posición dualista en cuanto disocia el ilícito tributario en ilícito tributario propiamente dicho (infracciones sustanciales) e ilícito administrativo (infracciones formales), correspondiendo las primeras al Derecho Tributario Penal y las segundas al Derecho Administrativo Penal.

Por su lado, García Belsunce lo enrola en la teoría penalista puesto que en su obra *Curso de derecho tributario* sostuvo que “□...□ las infracciones penales no tienen características

¹⁹ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 89

²⁰ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Canga 110, 1983, p. 41

propias que definan su esencia y que su naturaleza penal deriva del hecho de que le existan sanciones penales para dichas trasgresiones del ordenamiento jurídico. En otros términos, es la existencia de la pena lo que caracteriza la infracción penal”

En igual sentido se ha expresado que la sanción tributaria puede tener contenidos diversos pero, como afirma Sainz de Bujanda,

□...□ su finalidad no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta □...□ si no en intimidar al contribuyente -tanto al infractor actual como a cualquier otro infractor en potencia para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata, en suma, de una pena.²¹

□...□ la infracción tributaria, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena, así como también a favor de la "unidad del Derecho Penal y como rama especial del Derecho Penal, el Derecho Penal tributario concebido también dentro del marco del Derecho Penal punitivo.²²

Según Perez Royo, el problema se centra en el análisis de la estructura de la infracción y de la sanción tributaria, es decir, en la estructura de la reacción del ordenamiento ante su violación en el ámbito tributario. Se trata de determinar, en definitiva, si la reacción del ordenamiento ante la violación del mismo calificada como infracción tributaria, se articula a través de un mecanismo semejante, desde el punto de vista estructural, al del Derecho Penal.

En ese sentido, tenemos que la reacción estructural del ordenamiento en general puede ser de dos clases: civil y penal. En el primero la conducta infringe un derecho subjetivo, por lo que la ley se contenta, en este caso, con una reacción fundamentalmente indemnizatoria.

²¹ Fernando Sainz De Bujanda, *En torno al concepto y al contenido del derecho penal tributario*, Buenos Aires, ADPCp, 1968, p. 77

²² Fernando Sainz De Bujanda, *En torno al concepto y contenido del derecho penal tributario*, Buenos Aires, ADPCp, 1968, p. 77

Cuando la conducta afecte al ordenamiento, al derecho objetivo en cuanto tal, la ley ordenará la aplicación de una sanción ajena a la finalidad indemnizatoria en tanto habrá intención de intimidar al infractor y de hacerle desistir de su propósito de alteración del ordenamiento. La característica diferenciadora más notable entre uno y otro caso se manifiesta, entonces, en la tipicidad.

En la tesis de Perez Royo,

□...□ el ilícito civil no tiene necesidad de ser tipificado, no lo está en la mayor parte de los casos. Las leyes definen simplemente derechos: aquel que los vulnera está obligado a reparar el daño causado; no es necesario tipificar individualmente cada uno de las posibles formas de violación de los mencionados derechos. Lo contrario sucede en los ilícitos de carácter penal, para los cuales la tipicidad es un elemento fundamental: nadie puede ser condenado -aunque la condena no sea penal en sentido estricto- si no es en presencia de un texto de derecho positivo que tipifique adecuadamente el hecho constitutivo de la infracción y la sanción²³

Por ello, la característica fundamental de la infracción tributaria, en sentido estricto, es la punibilidad, es decir, la aplicabilidad de una sanción de carácter represivo.

En general según ésta corriente, todo ilícito fiscal posee la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, puesto que se trata de una acción típica, antijurídica y culpable que debe ser estudiado en base a la teoría general del delito. No tiene existencia implícita a partir de la eventual afectación de un derecho sino que, en todos los casos, la conducta del sujeto pasivo debe encontrar adecuado y preciso encuadramiento en una norma jurídica penalmente típica.

Puesto que, sostener que la infracción se encuentra tipificada en el ordenamiento positivo y, a la vez, negarle carácter penal para con ello relativizar la aplicación de los principios jurídicos y constitucionales de esa rama del derecho, constituiría una tesis jurídicamente inconsistente y ajena a la elaboración científica que el tema requiere.

²³ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 91

A decir de Vicente O. Díaz,

□...□ en materia sancionadora o correctora de conductas disvaliosas tributarias, no obstante que las mismas se produzcan en el campo administrativo, la valoración de los hechos e interpretación de las normas cae dentro de la potestad del Estado, cuyo ejercicio tanto en vía administrativa como judicial, está sujeto a unos mismos principios que legitiman la sanción²⁴.

Por tanto, los ilícitos tributarios con las particularidades propias de una rama especial como la tributaria que se construye a partir del hecho imponible presenta, la misma problemática que los delitos en cuanto al contenido de la tipicidad -objetiva y subjetiva- y antijuricidad, las causales de exclusión de uno y otro estrato, el error, la culpabilidad y sus presupuestos de atenuación, la punibilidad, tentativa y teoría de la autoría y participación. Es decir, plena aplicación de los principios de la teoría del delito como de las normas y principios del Derecho Penal y procesal penal común, en la creación y aplicación de las infracciones y respectivas sanciones tributarias, en tanto no se opongan a la regulación especial.

Para Villegas, a fin de conciliar el derecho de las provincias con la posición penalista, adopta este expediente: todo lo que sea delito, aunque tenga relación con lo tributario, corresponde al Congreso Nacional por ser Derecho Penal común; la infracción tributaria es de competencia de las provincias.

La posición de Villegas responde a la vieja diferenciación entre delito y contravención, con otras palabras, ya que en lugar de la última expresión usa la de infracción a pesar de que el delito tributario es una infracción tributaria, pues la diferencia entre ellos no es cualitativa sino cuantitativa: infracción es lo genérico y delito lo específico.

También se debe incluir en esta posición a Bielsa, que si bien admite la posibilidad de sanciones administrativas por infracciones fiscales, desconoce la especificidad que caracteriza a las de tipo penal, en la cuestión sustancial que consideramos, acepta que el Derecho Penal fiscal forma parte del sistema general penal y que la esfera represiva en el

²⁴ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 93.

orden provincial no puede, mediante penas graves, invadir la esfera del Código Penal, que es derecho común de toda la Nación.

Concluyendo, no hay diferencias ontológicas o cualitativas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, distinguiendo a los delitos de las contravenciones por la naturaleza penal o administrativa de la sanción, por lo que la trasgresión será carácter objetivo en las infracciones formales (contravenciones), sin perjuicio que también sean dolosas, y carácter subjetivo en las infracciones sustanciales (delitos) que son de responsabilidad subjetiva, personal y directa, siendo los aplicables los principios generales del Código Penal, salvo que leyes especiales no dispusieran lo contrario.

1.5 Bien jurídicamente protegido

Tomando en cuenta que la conducta fraudulenta del sujeto pasivo de pagar en menos o no pagar los tributos afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global

Según Bramont – Arias Torres, el bien jurídicamente tutelado no es el patrimonio del Estado porque

□...□ si bien es cierto que al dejar de pagar los tributos se está disminuyendo el patrimonio del Estado, es igualmente cierto que esto se produce no solo mediante el impago de tributos sino mediante múltiples mecanismos, con lo cual el delito tributario no tendría identidad propia sino que se limitaría a constituirse como un delito patrimonial, el mismo que considera al Estado como un ente particular²⁵

Por tanto el bien jurídicamente tutelado, tampoco es la fe pública porque "... se estaría excluyendo la finalidad del tributo, reduciendo el problema sólo a la falta de veracidad, sin destacar nuevamente las consecuencias económicas que origina la actividad impositiva

²⁵ Luis Felipe Bramont y Arias Torres, "El delito tributario y Tipificación" Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 32 (1998), citado por Cesar Luna miembros del IPDT e IFA Grupo Peruano

□...□”

El bien jurídico de las infracciones tributarias, siguiendo a Bramont-Arias Torres, debe necesariamente vincularse a la función del tributo, esto es, “□...□ con la estabilidad financiera del Estado (mantenimiento del Estado en los servicios públicos), política económica (intervención del Estado en el mercado) y redistribución de riqueza en bienes y servicios (evitar los efectos dañinos del sistema de mercado) □...□”

Los críticos a esta posición señalan que no puede confundirse el bien jurídico del delito tributario con las consecuencias que origina la falta de pago del tributo y agregan que, de sostenerse que el bien jurídico son las funciones del tributo, sería difícil sancionar al infractor, porque se tendría que demostrar que éste conocía plenamente tales funciones.

Al respecto Bramont-Arias Torres, señala que, no se está equiparando el bien jurídico con las consecuencias de la falta de pago del tributo, sino con las funciones que éste cumple y que el dolo del agente del delito no debe tener un conocimiento actual y pleno sobre todas las características que integran el tipo objetivo, sino tan solo sobre las esenciales, situación que se presenta, en el caso del delito de defraudación tributaria, cuando el agente del delito para obtener un provecho deja de pagar los tributos, aunque no conozca los efectos o destinos precisos de los mismos, ya que en los delitos socioeconómicos es difícil demostrar los daños que producen los agentes del delito, motivo por el cual se prefiere señalar que en estos delitos basta con la infracción al deber emanado de la norma penal sin que sea necesario demostrar materialmente el daño causado

CAPITULO II.
PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

2.1 Origen y Concepto del principio *non bis in idem*

2.2 El *non bis in idem* como elemento del debido proceso

2.2.1 Naturaleza Jurídica del debido proceso

2.2.2 La dimensión sustancial del debido proceso

2.2.3 Elementos del debido proceso

2.2.4 Principio de proporcionalidad

2.3 Ámbito de aplicación del principio *non bis in idem*

2.4 Doble configuración del principio

2.4.1 Ámbito material

2.4.2 Ámbito procesal

2.5 Elementos del principio *non bis in idem*

2.5.1 Elemento subjetivo

2.5.2 Elemento objetivo

2.5.3 Elemento causal

2.6 Naturaleza jurídica del principio

2.7 Manifestaciones del principio: *non bis in idem*

2.1 Origen y concepto del principio *non bis in idem*

La Doctrina sitúa el origen del principio en el Derecho Romano, Según Jacob Barja de Quiroga,

□...□ su origen dista de estar claro, pero □...□ podemos situarlo en una compilación de Derecho Romano postclásico, del siglo III d.c. (las sentencias de Paulo) y su posterior recepción por los canonistas, en los siglos XII y XIII. Remontarse más allá del siglo III d.c. no parece que sea viable. Entre los oradores latinos, cierto es, se alude a un principio general que impide reclamar dos veces la misma cosa. Quintiliano, a finales del siglo I d.c., afirmaba suele también discutirse sobre a que se refiere lo que está escrito como en que no tenga acción dos veces por la misma cosa, es decir, si dos veces se refiere al denunciante o a la acción, y todo esto está oscuro en la ley²⁶

En sus orígenes los efectos de este principio estaban restringidos a un plano exclusivamente procesal, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad, el postulado operaba exclusivamente en aquellas ocasiones en que a un individuo se le había seguido un procedimiento y luego, por los mismos hechos, se le iniciaba otro proceso.

La prohibición en cuestión, de acuerdo con Francisco Javier Leon Villalba era una derivación apenas evidente del “carácter preclusivo que caracterizaba el proceso a partir de la fase denominada litis contestatio, que venía a solucionar supuestos de concurrencia de acciones, parece no ofrecer dudas para la mayoría de los autores”²⁷

De este modo, el principio estaba muy ligado con una institución de plena vigencia, aun en la actualidad, como es la cosa juzgada que tiene entre sus objetivos brindarle al individuo la certeza y seguridad de no ser juzgado reiteradamente por los mismos hechos.

De sus remotos orígenes en el Derecho Romano, esta interdicción pasó a diversos ordenamientos legales en los que se incorporó en su seno. Justamente, la prohibición sujeto de análisis se estableció en el Derecho Canónico y, de igual manera, en el Derecho germánico, italiano, inglés y español; cada uno de ellos realizó su respectiva lectura del

²⁶ Jacob Barja de Quiroga, *El principio non bis in idem*, Madrid, Dickinson, 2004, p. 14

²⁷ Leon Villalba y Francisco Javier, *Acumulacion de sanciones penales y administrativas*, Barcelona, Bosch 1998, p. 37

postulado, pero respetando su sentido primigenio como lo es la interdicción de que por un mismo hecho se abrieran dos procesos sancionadores.

En la actualidad se observa como este principio continúa vigente, pero al igual que otras instituciones legales se ha ajustado a las realidades y exigencias de nuestro tiempo. En este sentido, el postulado no tiene, en estos momentos, un marco de acción exclusivo en el Derecho Penal, sino que, por el contrario, se aplica en otros ámbitos en que se manifiesta el poder sancionador del Estado.

A decir del tratadista Huergo Lora,

□...□ debe tenerse en cuenta que el principio non bis in idem surge en el seno del Derecho Penal, sin relación alguna con las sanciones administrativas. Es un principio que tutela la libertad individual frente al poder punitivo del Estado, y significa que este no pueda proyectarse sobre un ciudadano más de una vez por el mismo hecho. Se trata, en definitiva, de limitar las armas de que dispone el Estado en su combate jurídico frente a los ciudadanos que supuestamente han delinquido. El Estado solo tiene una oportunidad en ese combate. □...□ Las sanciones administrativas entran en juego en relación con el principio non bis in idem al plantearse la duda de si las mismas se tienen en cuenta en su aplicación, es decir, si se puede imponer por el mismo hecho una pena y una sanción administrativa²⁸

De este modo, la Administración, que entre sus rasgos más característicos ejerce la potestad para imponer sanciones, queda comprendido en el principio, pues como sostiene el Tribunal Constitucional tanto el Derecho Penal como el Administrativo se encuentran comprendidos en un supra concepto denominado ius puniendi del Estado. Este comprende el poder que ejerce el aparato estatal, en sede de la Administración o en las autoridades penales, para sancionar a aquellas personas, bien sean estas vinculadas con la Administración, o bien individuos que no tiene ninguna relación con ella, que con su actuar incurran en conductas tipificadas por el ordenamiento penal o administrativo.

²⁸ Alejandro Huergo Lora, *Las sanciones administrativas*, Madrid, Iustel, 2007, p. 439

La prohibición de incurrir en *bis in idem* atiende al derecho que posee toda persona a no ser procesada ni sancionada dos o más veces por los mismos hechos. Aún cuando el ámbito tradicional en el que suele discutirse la aplicación de este principio es el penal, sin embargo, en la actualidad el principio es reconocido como uno de los principios informadores del Derecho sancionador en general.

En suma, este principio comporta la imposibilidad de que una persona sea perseguida dos o más veces en razón de una misma imputación.

No obstante las diversas palabras utilizadas para definirlo, lo que pretende es proteger a cualquier imputado (concebido como aquel indicado, con o sin fundamento, como autor de un delito o partícipe de él, ante cualquier Autoridad de la persecución penal, con abstracción del grado alcanzado por el procedimiento) del riesgo de una nueva persecución penal, simultánea o sucesiva, por la misma realidad histórica atribuida.

El *non bis in idem* constituye un principio de elemental lógica jurídica y de justicia, mediante el cual se prohíbe aplicar dos o más sanciones ante un sólo hecho. Si bien inicialmente la regla se dio en el Derecho penal, hoy su aplicación es aceptada en todos los ámbitos del Derecho²⁹

Lo inadmisibles, no la repetición del proceso sino una doble condena o el riesgo de afrontarla. Su alcance es, evitar castigar a un mismo sujeto dos veces por un mismo hecho en forma simultánea o sucesiva.

Castigar dos veces o más veces por el mismo hecho equivale a imponer más de una penalidad, a considerar una agravante más de una vez o a hacer recaer sanción administrativa y penal sobre ese mismo hecho³⁰

□...□ una misma infracción no puede ser sancionada dos veces, siempre que exista identidad de sujetos, de hechos y fundamentos sobre los que se basa la sanción³¹

2.2 El *non bis in idem* como elemento del debido proceso

²⁹ Nieto García, *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, Tecnos, 1993, p. 398

³⁰ Juan Martín Queralt, *El principio non bis in idem*, Madrid, Tecnos, 1992, p. 9.

³¹ Juan Martín Queralt, *Derecho tributario*, Madrid, Thompson Arazandi, 2008, p. 215

El debido proceso es una institución del derecho procesal constitucional que comprende los presupuestos procesales mínimos a los que debe regirse todo proceso judicial o administrativo.

Según Geraldo Ataliba,

□...□ solo es posible reconocer el Estado de derecho cuando: a) el Estado se somete a la justicia; b) la justicia debe aplicar una ley preexistente; c) la justicia es ejercida por una magistratura imparcial (obviamente independiente) rodeada de todas las garantías; d) el Estado se somete como una pars cualquiera, llamada a juicio en igualdad de condiciones con la otra pars³².

Lo anterior se resume en el concepto de debido proceso, desarrollado inicialmente en el derecho anglosajón³³ y posteriormente incorporado y adoptado por los ordenamientos jurídicos latinoamericanos³⁴.

³² Geraldo Ataliba, “Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria”. En AA.VV., *Ensayos tributarios en homenaje al 50 aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Ediciones Interoceánicas S.A., Buenos Aires, 1994, p.27. En el mismo sentido, Victor Uckmar, *La legislación tributaria en un Estado de Derecho*, conferencia dictada en la facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador, 28 de agosto de 1997 (www.salvador.edu.ar/ua-4-aa.htm): “Pero la buena legislación y la Administración eficiente no son suficientes para un Estado de Derecho en materia tributaria si no se asegura al contribuyente la garantía jurisdiccional”, y señala con preocupación que “con frecuencia hay más garantías en las controversias por accidentes automovilísticos que en las controversias fiscales”.

³³ No obstante que una serie de garantías procesales poseen remota procedencia, el origen del debido proceso (*due process of law*) se remontaría a la Carta Magna (1215). Esta sería recogida en las primeras Constituciones de Estados Unidos y luego en las enmiendas V y XIV de la Constitución de Filadelfia de 1787 y, con el devenir del tiempo, se transformaría en una garantía material y no solo procesal como en sus primeras formulaciones. De este modo, modernamente el debido proceso incorpora tanto una garantía procesal como una sustantiva. En este punto debe resaltarse que EEUU adopta un sistema jurisdiccional difuso de control de constitucionalidad, a diferencia de la mayoría de los países latinoamericanos, que adoptan sistemas preminentemente concentrados de control de Constitucionalidad, en ese orden, el Estado Plurinacional de Bolivia, adopta un Sistema Plural y Concentrado de Control de Constitucionalidad. SCP 2143/2012 de 8 de noviembre.

³⁴ En la doctrina, la garantía del debido proceso fue desarrollada con diversas denominaciones: tutela judicial efectiva en España; derecho al proceso en regla, en Alemania; en el derecho norteamericano, actualmente aparece vinculada a las libertades civiles y la igualdad. En nuestro país, la garantía se consagra en el art 115.II de la Constitución Política del Estado.

En ese contexto, las exigencias impuestas por el debido proceso son el cumplimiento y protección de las mismas garantías que las impuestas para cualquier otro procedimiento: la independencia e imparcialidad del tribunal, en su triple aspecto funcional, administrativo y financiero; la especialización judicial; la aplicación de un procedimiento especial; el acceso a la justicia, con el consiguiente rechazo del pago previo como presupuesto de la interposición de recursos y acciones; etc., aspectos que constituyen las bases para el efectivo respeto de los derechos del contribuyente.

De acuerdo con Richard Andrade Vallejos, el *debido proceso* es concebido como fuente de origen de otros principios que son invocados en el proceso, para garantizar un juicio justo mediante el logro de procedimientos pluralistas y participativos, en los que se asegure la igualdad de las partes y se materialice un debate abierto que permita la contradicción o defensa, dirigidos por terceros supraordenados, exclusivos, naturales, imparciales e independientes y en los que sólo podrá juzgarse de conformidad con el derecho preexistente en todo Estado de Derecho ³⁵

El Tribunal Constitucional Plurinacional en el marco de la Constitución vigente y bloque de constitucionalidad, en reiteradas Sentencias Constitucionales como la SC 1674/2003-R de 24 de noviembre 2003, dejó establecido que el debido proceso es:

□...□ 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; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de

³⁵ Richard Andrade Vallejos, *Derecho procesal penal*, Bolivia, J.V., 2007, p. 128-129

legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica □...□

En ese contexto, el debido proceso, se configura como una garantía constitucional, un derecho fundamental y un principio rector del orden constitucional, consagrado en el bloque de constitucionalidad vigente y expresamente establecido en los arts. 115.I y 117.II de la Constitución Política del Estado.

Al respecto, la Sentencia Constitucional 1812/2012, de 1 de octubre de 2012 dejó establecido que:

La SCP 0477/2012 de 6 de julio, asumiendo el entendimiento expresado en la SC 1521/2011-R de 11 de octubre, señaló que el debido proceso esta: “Concebido por la Constitución Política del Estado *como una garantía jurisdiccional, principio constitucional y derecho fundamental*, a través de la doctrina constitucional emanada de este Tribunal, es un instrumento de defensa de derechos fundamentales y garantías constitucionales durante la tramitación del proceso judicial o administrativo, en el que deberán sujetar sus actos al procedimiento previsto en la norma. También se precisó que el debido proceso tiene por objeto la materialización de los valores jurídicos de justicia e igualdad, en el entendido que sólo a través de ellos se logrará la eficacia máxima de los derechos fundamentales contenidos en la Ley Fundamental.

De ese razonamiento se extrae que el debido proceso debe ser entendido en sus dos facetas, *adjetiva* y *sustantiva*, que a efectos de resolver la problemática planteada, corresponde referirnos a la primera, que abarca cuatro elementos; el Juez natural, que a su vez tiene tres componentes, competencia, imparcialidad e independencia; la fase del juicio previo, que parte del entendido que nadie puede ser sancionado sino en la forma establecida por la ley, para ello se deberá observar el respeto del derecho a la defensa -técnica y material-, principio de contradicción, publicidad, presunción de inocencia y otros; la tercera fase es la relativa a la decisión que

contiene elementos específicos como la motivación, la congruencia y la sentencia justa; finalmente está el derecho a la doble instancia □...□

2.2.1 Naturaleza Jurídica del debido proceso

Con relación a la naturaleza jurídica del debido proceso, la SC 0316/2010-R de 15 de junio de 2010, dejó establecido que:

La Constitución Política del Estado en consideración a la naturaleza y los elementos constitutivos del debido proceso como instituto jurídico y mecanismo de protección de los derechos fundamentales, lo consagra como un principio, un derecho y una garantía, es decir, la naturaleza del debido proceso es reconocida por la Constitución en su triple dimensión: como derecho fundamental de los justiciables, de quien accede reclamando justicia, la víctima y de quien se defiende el imputado. A la vez es un principio procesal, que involucra la igualdad de las partes art. 119.I CPE y una garantía de la administración de justicia, previniendo que los actos del proceso se ceñirán estrictamente a reglas formales de incuestionable cumplimiento. De esa triple dimensión, se desprende el debido proceso como derecho fundamental autónomo y como derecho fundamental indirecto o garantía □...□.

Esta Sentencia Constitucional, además señala que:

Esa doble naturaleza de aplicación y ejercicio del debido proceso, es parte inherente de la actividad procesal, tanto judicial como administrativa, pues nuestra Ley Fundamental instituye al debido proceso como:

1) Derecho fundamental: Como un derecho para proteger al ciudadano en primer orden de acceso a la justicia oportuna y eficaz, como así de protección de los posibles abusos de las autoridades originadas no sólo en actuaciones u omisiones procesales, sino también en las decisiones que adopten a través de las distintas resoluciones dictadas para dirimir situaciones jurídicas o administrativas y que afecten derechos fundamentales, constituyéndose en el instrumento de sujeción de las autoridades a las reglas establecidas por el ordenamiento jurídico.

2) **Garantía jurisdiccional:** Asimismo, constituye una garantía al ser un medio de protección de otros derechos fundamentales que se encuentran contenidos como elementos del debido proceso como la motivación de las resoluciones, la defensa, la pertinencia, la congruencia, de recurrir, entre otras, y que se aplican a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, constituyendo las distintas garantías jurisdiccionales inherentes al debido proceso, normas rectoras a las cuales deben sujetarse las autoridades pero también las partes intervinientes en el proceso en aplicación y resguardo del principio de igualdad.

2.2.2 La dimensión sustancial del debido proceso

El contenido de una disposición constitucional rara vez se mantiene estático en el tiempo, menos aún cuando éste se refiere a derechos fundamentales a los que se les ha reconocido como característica principal su naturaleza progresiva. Recogiendo el desarrollo del debido proceso en la doctrina y la jurisprudencia, el Tribunal Constitucional sostiene, que el debido proceso tiene dos dimensiones: una procesal y una sustancial o material.

La dimensión procesal es aquella que engloba las instituciones jurídicas necesarias para obtener un proceso formalmente válido, por ejemplo, juez natural, derecho de defensa, cosa juzgada, derecho a probar, la prohibición de la reforma en peor, etc.

Por otra parte, nos encontramos con la dimensión sustancial del debido proceso. En este sentido, nuestra jurisprudencia constitucional ha afirmado que ella se vincula directamente con el principio de razonabilidad y proporcionalidad de los actos de poder, los que determinan la prohibición de cualquier decisión arbitraria, sin importar si ésta fue emitida dentro o fuera de un proceso o procedimiento.

Al respecto, la Sentencia Constitucional 0683/2013, de 3 de Junio de 2013 dejó establecido que:

□...□ el debido proceso inserto en el bloque de constitucionalidad boliviano, tiene una naturaleza jurídica progresiva, por cuanto, debe ser interpretado a la luz de una pauta hermenéutica evolutiva, en mérito de la cual, su contenido esencial no puede mantenerse estático en el tiempo con un reconocimiento limitado únicamente a su

faceta formal o adjetiva, sino por el contrario, en armonía con los cánones del Estado Constitucional de Derecho, el art. 115.2 de la CPE, en una interpretación extensiva, debe comprender también al debido proceso sustantivo. (Las Sentencias Constitucionales 2062/2010-R y 2864/2010-R, desarrollaron el derecho al debido proceso en su faceta sustantiva).

En esta línea, la dimensión material o sustantivo del debido proceso exige que todos los actos de poder, sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales, inclusive, sean justos, es decir, que sean razonables y respetuosos de los valores superiores, de los derechos fundamentales y de los demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, a tal punto que su inobservancia debe ser sancionada con la inaplicación de aquel acto o con su invalidez.

De ese modo, un acto será considerado arbitrario, y por tanto lesivo del derecho fundamental a un debido proceso sustantivo, si no se sujeta a parámetros de razonabilidad; es decir, si su fin no es lícito –en tanto vulnera un derecho o un bien jurídico de mayor jerarquía que el que pretenden protegerse– y los medios para alcanzarlo no son proporcionales –en tanto no respetan los principios de adecuación, necesidad y proporcionalidad en estricto—.

Al respecto el Tribunal Constitucional Plurinacional dejó establecido en la Sentencia 0683/2013, de 3 de Junio de 2013, que:

A diferencia del derecho al *debido proceso adjetivo*, que resguarda la observancia de los presupuestos y formas procesales esenciales a los que debe regirse todo proceso judicial, administrativo o corporativo, para lograr así un proceso formalmente válido, el debido proceso en su dimensión sustantiva, está vinculado con el principio de razonabilidad y proporcionalidad de los actos de poder y en particular de las sentencias judiciales, principios rectores que aseguran la proscripción de decisiones arbitrarias contrarias al Estado Constitucional de Derecho, aspecto ya desarrollado en el Fundamento Jurídico III.3 del presente fallo.

Para Juan Francisco Linares, citado en la Sentencia Constitucional señalada, en axiología jurídica se habla de razonabilidad cuando se busca el fundamento de los valores específicos del plexo axiológico: solidaridad, cooperación, poder, paz, seguridad y orden y se lo halla en el valor de totalidad llamado justicia³⁶ En el mismo sentido German Bidart Campos señala que la mera legalidad es insuficiente, si el contenido de la ley no es justo; de ahí que el principio de legalidad deba integrarse con la razonabilidad.³⁷

Siguiendo este razonamiento, Linares citando a Pound, señala que

El debido proceso no es una concepción abstracta de la que se pueda extraer conclusiones absolutas...aplicables en todo tiempo y lugar. Es pues, un estándar para guiar al tribunal, y el estándar debe aplicarse según las circunstancias especiales de tiempo, de lugar y de opinión pública donde el acto tiene efecto³⁸.

En consecuencia, según Cecilia Gilardi Madariaga, “desde el punto de vista sustantivo el debido proceso es un standard de justicia que determina a aquellos órganos hasta dónde pueden incidir en el ejercicio del arbitrio que la Constitución les atribuye, sobre la libertad individual”³⁹

Al respecto el Tribunal Constitucional señala que:

□...□ el debido proceso en su faceta sustantiva, se configura como un estándar de justicia que en resguardo del principio constitucional de prohibición de ejercicio arbitrario de poder, en cuanto a las sentencias judiciales, asegura la *prevalencia del principio de razonabilidad y por ende de los valores justicia e igualdad, para consolidar así el vivir bien en el Estado Plurinacional de Bolivia*, razón por la cual, en teoría constitucional, se identifica al debido proceso sustantivo como *una regla del equilibrio conveniente o de racionalidad de las relaciones sustanciales*.

Señala la Sentencia Constitucional 0683/2013, de 3 de Junio de 2013 que

³⁶ Juan Francisco Linares, *Razonabilidad de las Leyes*. Buenos Aires, Astrea, 1970, p. 81

³⁷ Germán Bidart Campos, *Derecho constitucional*, Buenos Aires, Ediar, 1993, Tomo II, p. 118

³⁸ Juan Francisco Linares, *La razonabilidad de las leyes, el debido proceso como garantía innominada en la constitución argentina*, Buenos Aires, 2010, p. 28

³⁹ Cecilia Gilardi Madariaga, “*Acerca del principio de razonabilidad y el debido proceso*”. en <http://dspace.uces.edu.ar:8180/>

□...□ deberá entenderse que será razonable toda decisión judicial compatible al bloque de constitucionalidad imperante, en cuanto su contenido sea acorde con valores plurales supremos como ser la justicia e igualdad, presupuesto que constituye un límite objetivo a las decisiones arbitrarias contrarias al Estado Constitucional de Derecho.

Por lo mencionado, debe además precisarse que éste control de razonabilidad, debe ser realizado prima facie por las Autoridades jurisdiccionales y en caso de no restitución del derecho al debido proceso sustantivo en cuanto a su razonabilidad, deberá ser tutelado por el Tribunal Constitucional Plurinacional como último y máximo garante de los derechos fundamentales, a través de pautas específicas para su aplicación, las cuales serán desarrolladas en el siguiente acápite.

En suma, se puede sostener que para nuestro Tribunal Constitucional el debido proceso sustancial está vinculado esencialmente con los principios de razonabilidad y proporcionalidad de los actos de poder y en particular de las sentencias judiciales, principios rectores que aseguran la proscripción de decisiones arbitrarias contrarias al Estado Constitucional de Derecho

2.2.3 Elementos del debido proceso

La garantía del debido proceso, se encuentra consagrada y reconocida en el art. 115.II de la CPE, cuyo texto expresa que: “El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”; y, precisado en el art. 117.I la misma Norma Suprema dispone: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso”; “II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho □...□.”

De acuerdo con la Sentencia Constitucional Plurinacional 0094/2012, 19 de abril 2012, el debido proceso, ha sido concebido por nuestra Norma Fundamental:

□...□ como un principio, un derecho y una garantía, es decir, la naturaleza del debido proceso está reconocida por la misma Constitución en su triple dimensión: como derecho fundamental de los justiciables, un principio procesal y una garantía

de la administración de justicia□...□”, (SC 0473/2011-R de 18 de abril); teleológicamente, el valor Justicia, es la máxima aspiración que pretende lograr este instituto jurídico, cuando es aplicado en los distintos procedimientos previstos en nuestra legislación, en ese sentido se pronuncia la SC 0999/2003-R de 16 de julio, que refiere: “La importancia del debido proceso esta ligada a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, etc. □...□.

La doctrina jurisprudencial, conforme con el marco constitucional desarrollado, ha establecido que, los elementos que integran al debido proceso son: El derecho a un proceso público, el derecho al juez natural, el derecho a la igualdad procesal de las partes, el derecho a no declarar contra si mismo, la garantía de presunción de inocencia, el derecho a la comunicación previa de la acusación, el derecho a la defensa material y técnica, la concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa, el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas, el derecho a la congruencia entre acusación y condena, **la garantía del non bis in idem**, el derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones (SSCC 0082/2001-R, 0157/2001-R, 0798/2001-R, 0925/2001-R, 1028/2001-R, 1009/2003-R, 1797/2003-R, 0101/2004-R, 0663/2004-R, 022/2006-R, entre otras)

A mayor abundamiento la **SC 0171/2010-R de 17 de mayo de 2010 y la SC 0686/2012, 2 de agosto de 2012** precisa que los elementos del debido proceso son:

Respecto a los elementos que configuran el debido proceso, la SC 1057/2011-R de 1 de julio de 2011, señaló: “De acuerdo a lo establecido por la Constitución Política del Estado y los Pactos Internacionales, se puede establecer el siguiente contenido de la garantía del debido proceso: a) Derecho a la defensa; b) Derecho al juez natural; c) Derecho a ser asistido por un traductor o intérprete; d) Derecho a un proceso público; e) Derecho a la conclusión del proceso dentro de un plazo

razonable; f) Derecho a recurrir; g) Derecho a la legalidad de la prueba; h) Derecho a la igualdad procesal de las partes; i) Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable; j) Derecho a la congruencia entre acusación y condena; **k) La garantía del non bis in idem**; l) Derecho a la valoración razonable de la prueba; ll) Derecho a la comunicación previa de la acusación; m) Concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; n) Derecho a la comunicación privada con su defensor; y, o) Derecho a que el Estado le otorgue un defensor proporcionado por el Estado cuando el imputado no tuviere medios o no nombrare un defensor particular.

Según la Sentencia Constitucional 1564/2011-R, 11 de octubre de 2011, el debido proceso

□...□ también es considerado como un principio, que emanó del principio de legalidad penal en su vertiente procesal, y que figura como un principio de administración de justicia en el art. 180 de la CPE.

□...□ la Constitución vigente, en el marco de las tendencias actuales del Derecho Constitucional, ha plasmado de manera expresa el reconocimiento del debido proceso; derecho-garantía-principio, respecto al que existe consenso en la doctrina y la jurisprudencia en cuanto al contenido e implicaciones referidos por la jurisprudencia glosada, la que por ello guarda estrecha congruencia con la carta fundamental vigente y es plenamente aplicable, a pesar de haber sido desarrollada en el marco de la abrogada, resaltando que su carácter de derecho fundamental lo hace exigible ante cualquier procedimiento, sea público o privado.

□...□ de acuerdo a la doctrina, en la evolución del debido proceso, se identifican, entre otras, garantías específicas tales como: El derecho a ser emplazado y gozar de un tiempo razonable para preparar defensa, el derecho al juez imparcial, derecho a la prueba, derecho a la igualdad, derecho a ser asistido por un traductor o intérprete, derecho a un proceso público, el derecho de doble instancia, la garantía de presunción de inocencia, la garantía de prohibición de persecución penal múltiple (non bis in idem), la garantía de no auto incriminación (memo tenetur) y el derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas.

En suma, la garantía de no ser sancionado ni ser procesado dos veces por el mismo hecho *non bis in idem*, viene a constituirse en una garantía específica del debido proceso, la misma que tiene una relación directa con la dimensión sustantiva del principio señalado y de la garantía del debido proceso.

2.2.4 Principio de proporcionalidad.

En la doctrina, éste principio ha sido denominado también como prohibición de exceso, razonabilidad o racionalidad, proporcionalidad de medios, proporcionalidad del sacrificio o proporcionalidad de la injerencia.

Tiene su razón de ser en los derechos fundamentales, cuya dogmática lo considera como límite de límites, con lo cual pretende contribuir a preservar la “proporcionalidad” de las leyes ligándolo con el principio de “Estado de Derecho” y, por ende, con el valor justicia. El principio de proporcionalidad opera tanto en el momento de creación del Derecho por los legisladores, como en el de su aplicación por los jueces o tribunales, e incluso en el momento de ejecución de la pena, medida de seguridad o consecuencia accesoria.

De acuerdo con Alejandro Nieto García,

□...□ el principio opera en dos planos: en el normativo, de tal manera que las disposiciones generales han de cuidarse de que las sanciones que asignen a las infracciones sean proporcionales a éstas; y en el de la aplicación, de tal manera que las sanciones singulares que se impongan sean igualmente proporcionales a las infracciones concretas imputadas.⁴⁰

Al respecto el Tribunal Constitucional Plurinacional mediante reiteradas Sentencias Constitucionales y en particular en la SC 0100/2014, de 10 de enero de 2014, dejó establecido que del principio de intervención mínima, “□...□ derivan otros principios como el de idoneidad, *proporcionalidad* en sentido estricto y subsidiariedad; principios todos ellos que precautelan los derechos fundamentales de las personas limitando al mínimo el poder punitivo del Estado □...□”

⁴⁰ Alejandro Nieto García, *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos, 2005, p. 351.

Según la doctrina en derecho rigen dos conceptos de proporcionalidad: 1) un concepto amplio que encierra un principio en virtud del cual la actuación de los poderes públicos restrictiva de derechos fundamentales debe responder a criterios de necesidad y adecuación al fin perseguido (esta concepción tiene relación con la posible desviación del poder) y 2) un concepto restringido consistente en la debida adecuación entre un hecho sancionado y la sanción impuesta.

Por lo que, la proporcionalidad punitiva consiste en la correspondencia debida entre un comportamiento ilícito (infracción de la ley) y su sanción. En este marco, la idea de comportamiento abarca los comportamientos activos y las omisiones.

Dicho de otro modo, en aplicación del principio de proporcionalidad punitiva la gravedad de toda sanción debe guardar relación de correspondencia con la gravedad de la conducta sancionada.

Según el principio de proporcionalidad de la pena, de acuerdo con la Sentencia Constitucional señalada,

□...□ 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. □...□ 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 un régimen sancionatorio equilibrado y proporcionado.

Es decir, el principio de proporcionalidad en las sanciones se halla directamente relacionado con la idea de justicia. Según la concepción clásica, la Justicia es la virtud que lleva a atribuir a cada cual lo que le corresponde. Por lo tanto, la idea de correspondencia

exige que el castigo se pondere y fije lo más exactamente posible en relación con la conducta culposa o dolosa del sancionado.

La idea de proporción punitiva, por propia naturaleza tiene carácter comparativo, puesto que la proporción supone necesariamente una cuantía (importe de la multa, determinación del tiempo de reclusión, etc.) relacionada con el elemento que permite fijar en cada caso el importe exacto de la cantidad resultante en cada caso concreto.

2.3 Ambito de aplicación del principio *non bis in idem*

El campo de aplicación del principio objeto de este trabajo tiene lugar en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, entendiendo por éste el poder que ejercen los jueces penales y la Administración Tributaria para sancionar a aquellas personas que con su actuación, activa o pasiva, encuadran su comportamiento en una descripción típica de las contravenciones o delitos tributarios.

El concepto de *ius puniendi* como eje sobre el que se edifica toda la actividad sancionadora del Estado no es una noción tan sencilla; por el contrario, el contenido que encierra su definición implica una tarea ardua para el intérprete debido a la convergencia de las diversas manifestaciones de la potestad sancionadora del Estado como son: las Autoridades penales y las Autoridades administrativas. Sin embargo, y pese a la variedad de expresiones en que la actividad sancionadora puede traducirse, esta responde a un poder único del Estado.

2.4 Doble configuración del principio *non bis in idem*

El principio *non bis in idem* tiene una doble vertiente: 1) Sustancial o material, mediante la cual se prohíbe que una misma conducta –u omisión- pueda ser sancionada en el ámbito penal y en el ámbito administrativo; y, 2) Procesal, mediante la cual se prohíbe el desarrollo de dos o más procesos o procedimientos en forma simultánea, respecto de los mismos hechos que se pretenda sancionar.

Así, la prohibición de la doble persecución comprende no sólo la aplicación de la nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que

ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido por si mismo.

Siguiendo la doctrina sobre la materia, el Tribunal Constitucional mediante reiteradas sentencias constitucionales (SC 0506/2005-R, 1044/2010-R, 1764/2004-R, 0962/2010-R) estableció una línea jurisprudencial sobre la aplicación y alcances del principio en cuestión estableciendo que:

El principio *non bis in idem* implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad.⁴¹

El principio *non bis in idem* se encuentra comprendido por un aspecto sustantivo, es decir, que nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado; y, el aspecto procesal o adjetivo, esto es, que nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado.

De las premisas antedichas, se tiene en una cabal dimensión, que se vulnera el principio *non bis in idem*, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho.

Es más, el *non bis in idem* se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado como una garantía procesal o adjetiva y material o sustantiva al dejar establecido en el art 117.II que *Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho.*

Por otro lado, en aplicación del art. 256 de CPE se concibe al *non bis in idem* como un derecho que forma parte de los elementos configurativos del debido proceso como un derecho de la persona.

Se considera en la doctrina *non bis in idem* como un principio, sin embargo, el *non bis in idem* viene a constituirse en una garantía específica del debido proceso, es por ello que en

⁴¹ SC 0506/2005-R, 1044/2010-R, 1764/2004-R, 0962/2010-R, Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, el principio *non bis in idem* está consagrado no como un principio, sino como un derecho humano que forma parte del derecho al debido proceso; así se tiene por ejemplo en la Declaración Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, en su art. 8.4 que dispone: "*El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos*"⁴²; por otro lado, también se encuentra consagrado en el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, específicamente en su art. 14 inc. 7) que establece: "Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual hubiese sido ya condenado o absuelto por una Sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país".⁴³

La normativa citada resulta ser aplicable en virtud a que los instrumentos internacionales que versan sobre derechos humanos integran el bloque de constitucionalidad según lo dispone el art. 410 de la Constitución Política del Estado y tomando en cuenta también el tenor del art. 256 de la misma Constitución, que señala: "Los tratados e instrumentos internacionales en materia de derechos humanos que hayan sido firmados, ratificados o a los que se hubiera adherido el Estado, que declaren derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, se aplicarán de manera preferente sobre ésta".⁴⁴

El Tribunal Supremo de Justicia, mediante Auto Supremo N° 131A/2009 de fecha 17 de abril de 2009 dejó establecido que el principio general de Derecho *non bis in idem*:

□...□ impide que, a través de procedimientos distintos, se sancione reiteradamente la misma conducta, pues semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles repetición en el ejercicio del ius puniendi del Estado e ineludiblemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos

⁴² Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 67

⁴³ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 67

⁴⁴ Gaceta oficial de Bolivia, *Constitución política del estado*, pag. 99

hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado ⁴⁵

De acuerdo con la doctrina y la Constitución Política del Estado el principio *non bis in idem* tiene una doble configuración: por un lado, una dimensión sustantiva material y, por otro, una dimensión o vertiente procesal:

A decir de M. Cobo del Rosal, S. Vives Anton,

□...□ señalan claramente que el principio *ne bis in idem* tiene un doble significado: de una parte, es un principio material, según el cual nadie debe ser castigado dos veces por la misma infracción y, de otra, es principio procesal, en virtud del cual nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos⁴⁶

2.4.1 Ámbito material

El enunciado según el cual, *nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho*, expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho. Su aplicación, impide que una persona sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, contenida en el Auto Supremo N° 131A/2009 señalado dejó establecido que:

Desde la referida perspectiva sustancial, el principio de *non bis in idem* se configura como un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción, como consecuencia del anterior ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Por ello, en cuanto al derecho de defensa del ciudadano frente a una desproporcionada reacción punitiva o sancionadora del Estado, el principio *non bis in idem* debe ser entendido

⁴⁵ Auto Supremo N° 131A/2009, Tribunal Supremo de Justicia, www.suprema.poderjudicial.gob.bo

⁴⁶ Manuel Cobo del Rosal y Anton S. Vives, *Derecho penal parte general*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999, p. 91.

como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos.⁴⁷

2.4.2 Ámbito Procesal,

Tal principio significa que *nadie pueda ser juzgado dos veces por los mismos hechos*, es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide, por un lado, la dualidad de procedimientos, uno de orden administrativo y otro de orden penal y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos órdenes jurídicos, dos procesos administrativos con el mismo objeto.

El Auto Supremo N° 131A/2009 del Tribunal Supremo de Justicia, en relación a la dimensión procesal del principio *non bis in idem* señala:

□...□ cobra su pleno sentido a partir de su vertiente material. En efecto, tal principio obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita.⁴⁸

De León Villalba afirma que si bien el principio de *non bis in idem* en su vertiente material debe entenderse desde la conjunción de los principios de legalidad y proporcionalidad; sin embargo, en su vertiente procesal queda vinculada a la propia idea de seguridad de las relaciones procedimentales en Estado puro, garantizando que el sujeto no se va a ver sometido a la carga de sufrir varios procesos por la misma conducta.

A modo de resumen, desde la perspectiva material del principio de *non bis in idem*, éste se manifiesta tanto en la cosa juzgada como en la cosa decidida, sin embargo, aquél principio ha demostrado tener una mayor amplitud pues no sólo comporta la prohibición de una

⁴⁷ Auto Supremo N° 131A/2009, Tribunal Supremo de Justicia, www.suprema.poderjudicial.gob.bo

⁴⁸ Auto Supremo N° 131A/2009, Tribunal Supremo de Justicia, www.suprema.poderjudicial.gob.bo

sanción subsiguiente, sino también que se encuentra referido a la prohibición de una persecución paralela, es decir, que una misma persona sea perseguida al mismo tiempo en dos o más procesos diferentes.

De esta forma, el ordenamiento establece un correctivo (el principio de *non bis in idem*) que permite evitar el doble procesamiento y doble sanción a la misma persona por el mismo hecho y fundamento aún cuando normativamente o legalmente se permite la multiplicidad de procedimientos sancionatorios.

En suma, el principio comprende dos ámbitos de aplicación claramente definidos: el ámbito material o substancial de no imponer más de una sanción y el ámbito procesal o adjetivo traducido en la prohibición de no procesar dos veces por el mismo hecho. Sin embargo de lo anterior, no obstante lo establecido por la doctrina y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, en materia tributaria se vulnera el principio en su ámbito material o sustancial al aplicar más de una sanción a los sujetos pasivos que incurrieren en infracciones a la norma tributaria.

2.5 Elementos del principio *non bis in idem*

Según la doctrina y la Jurisprudencia del Tribunal supremo de Justicia, para evidenciar la existencia o no de una persecución múltiple (paralelas o sucesivas) se requiere la conjunción de tres identidades distintas: identidad de la persona perseguida, identidad del objeto de persecución e identidad de la causa de persecución,

La doctrina sostiene que para que se verifique el bis in idem debe producirse una triple identidad de: a) persona; b) hecho; c) causa petendi (causa de la persecución).

La doctrina española suele denominar a este tercer elemento fundamento⁴⁹

La doctrina considera necesario verificar esta triple identidad preceptiva para que opere el principio. “El análisis de un posible bis in idem debe hacerse en cada caso en concreto y

⁴⁹ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 182

corroborar que se den tres identidades: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción”⁵⁰

2.5.1 Elemento subjetivo

En cuanto al primer elemento de esta tríada, puede afirmarse que la identidad de la persona perseguida penalmente (identidad subjetiva) en varios procesos es, una condición esencial para el efecto negativo del principio, es decir, para evitar una persecución nueva, cuando la anterior ya ha terminado o se inicia otra al mismo tiempo. Debe tratarse entonces del mismo imputado o administrado en una y otra persecución estatal

De acuerdo con Humberto Bertaza “La primera identidad, es que la persona que haya sido sometida a un proceso sea la misma. Este tema no suele plantear grandes problemas en el ámbito penal pero veremos que si se genera en el Derecho Tributario sancionador penal.”⁵¹

2.5.2 Elemento objetivo

El segundo elemento, denominado identidad del objeto de persecución (identidad objetiva), nos indica que la imputación tiene que ser idéntica, y la imputación es idéntica cuando tiene por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona. Se trata, en todos los casos, de una identidad fáctica, y no de una identidad de calificación jurídica. Basta, entonces, que ese acontecimiento sea el mismo históricamente, en el proceso anterior y en el posterior, aunque las circunstancias imputadas en el segundo sean distintas de las conocidas en el primero.

En este sentido, no es cierto que pueda admitirse un nuevo proceso sobre la base de los mismos hechos y una calificación jurídica distinta. Lo que interesa no es la calificación legal sino la materialidad de la conducta, esto es, la modificación en el título de imputación no modificará o no alterará la identidad del hecho. De otro modo, el vigor de la garantía quedaría seriamente amenazado. “En segundo lugar, hemos de comprobar que se trate del mismo hecho material en ambos procesos. Es decir verificar que se trate del mismo suceso

⁵⁰ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 70

⁵¹ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 70

ocurrido en un tiempo y lugar, debemos dejar de lado las calificaciones legales que podamos ponerle a ese hecho pues no es en ese punto donde se debe dar la identidad”⁵²

2.5.3 Elemento causal

Por último, la identidad de la causa de persecución, es decir, debe tratarse del mismo motivo de persecución y que no es igual decir *el mismo bien jurídico*. El elemento consistente en la igualdad de fundamento es la que define el sentido del principio; no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto. Es en este elemento donde emergen las más radicales críticas al concepto de lo mismo, especialmente en la relación material penal-administrativa. La postura dominante subraya que la potestad sancionadora del Estado es una sola, de allí que la infracción de la norma penal y administrativa, así como sus correspondientes sanciones, constituyen una misma manifestación del *ius puniendi* del Estado, que se articula con criterios de utilidad en función de la organización social y política constitucionalmente trazadas.

Así, el concepto de *ius puniendi* responde a la existencia de una potestad sancionadora general, la misma que se articula en dos brazos: el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador, los cuales no pueden ser compartimentos estancos, sino que mas bien estamentos interdependientes y coordinados, protegiendo determinados bienes jurídicos cada uno, en razón a criterios de tipicidad excluyente.

□...□ al hablar de la causa de la sanción, debemos atenernos al hecho de que nos encontremos ante dos sanciones de naturaleza penal. Lo que se busca en evitar la doble persecución penal de una persona por un mismo hecho; lo que define que se trate de una persecución penal no es la sede encargada de la persecución, ni el cuerpo normativo invocado para llevarla a cabo sino la naturaleza penal de la sanción que se pretende obtener.⁵³

⁵² Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 70

⁵³ Humberto Bertaza y Norberto Marconi, *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 70

Como señalan Bustos Ramírez y Hormázabal Malaree, el alcance del principio de *non bis in idem*

□...□ tiene especial repercusión en el ámbito del Derecho penal administrativo, pues si bien es evidente que un mismo hecho no podría tener una pena administrativa y otra pena criminal, sin embargo, es necesario considerar el carácter de la sanción y la circunstancia del hecho al cual se refiere, lo cual puede llevar a concluir que no existe violación a dicho principio⁵⁴.

De esta manera, con esta última interpretación se respeta la esencia del principio de *non bis in idem* y se salva la constitucionalidad de las normas administrativas.

Acorde con la doctrina y el principio de Derecho Penal de no imponer más de una sanción por la infracción de leyes, la Constitución Política del Estado en su art 117.II establece que “Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho”⁵⁵

Sin embargo, el Código Tributario señala en su Artículo 176 “Los delitos tributarios serán sancionados con las siguientes penas, independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan:”⁵⁶, en contra del principio *non bis in idem*, además, dicha regulación permite que se tramiten en forma paralela los procedimientos penal y administrativo.

Por otro lado, el art 161 del Código Tributario en lo referente a las sanciones por contravenciones señala que “Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda □...□”⁵⁷

De su parte, la Autoridad de Impugnación Tributaria General, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0076/2010, estableció que:

El principio *non bis in ídem*, no sólo es un principio procesal sino un derecho humano proclamado por los instrumentos internacionales e integrado al sistema

⁵⁴ Juan Bustos Ramírez y Hernán Hormazábal Malarée, *Lecciones de derecho penal*, Madrid, Trotta, 1997, p. 67

⁵⁵ Gaceta Oficial de Bolivia, *Constitucion politica del estado*, 2009, pag 45

⁵⁶ Gaceta Oficial de Bolivia, *Codigo tributario boliviano*, 2005, pag 63

⁵⁷ Gaceta Oficial de Bolivia, *Codigo tributario boliviano*, 2005, pag 56

constitucional como un derecho fundamental, como parte del derecho al debido proceso, vinculado con el derecho a la seguridad y al principio de la presunción de inocencia; este derecho se invoca en el caso de duplicidad de procesos o de sanciones frente al intento de sancionar de nuevo, siendo su finalidad la de evitar el doble enjuiciamiento y la aplicación de la doble sanción⁵⁸

La Jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional (siendo el máximo y supremo intérprete de la Constitución) señala que Nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho y Nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos.

No solo es un principio procesal, sino un derecho humano proclamado por los instrumentos internacionales e integrado al sistema constitucional como un derecho fundamental, que forma parte del derecho al debido proceso, vinculado con el derecho a la seguridad y al principio de la presunción de inocencia; este derecho se invoca en el caso de duplicidad de procesos o de sanciones frente al intento de sancionar de nuevo, siendo su finalidad la de evitar el doble enjuiciamiento y la aplicación de la doble sanción.

El Tribunal Constitucional, mediante Sentencia Constitucional N° 0506/2005-R, de 10 de mayo de 2005, se refirió al principio non bis in ídem indicando:

El principio non bis in ídem implica, en términos generales, la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos. En la doctrina y jurisprudencia española, el principio implica la prohibición de imponer una doble sanción, cuando existe identidad de sujeto, del hecho y del fundamento respecto a una conducta que ya fue sancionada con anterioridad.

En el principio, se debe distinguir el aspecto sustantivo (nadie puede ser sancionado doblemente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado) y el aspecto procesal o adjetivo (nadie puede ser juzgado nuevamente por un hecho por el cual ya ha sido absuelto o condenado). En este sentido, existe vulneración al non bis in

⁵⁸ AGIT-RJ 0076/2010, Autoridad de Impugnación Tributaria www.ait.gob.bo

ídem, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho.⁵⁹

Como se puede apreciar, dicha regulación vulnera abiertamente la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo de Justicia y el Tribunal Constitucional –supremo intérprete de la Constitución-, y por tanto, afecta los derechos fundamentales de los sujetos pasivos, por lo que la misma debe ser considerada inconstitucional. “Según nuestro criterio reiteradamente expuesto –señala Villegas-, la disposición puede significar una ilegal imputación duplicada por un solo hecho que constituye un solo acto típico, con lo cual la pretensión de doble juzgamiento y doble condena es inconstitucional por violar el principio *non bis in idem*”⁶⁰

Las normas tributarias establecidas en el Código Tributario y la resolución normativa de directorio que regula las sanciones por contravenciones tributarias (RND 10.0037.07 de 14/12/2007. modificada por la RND 10.0030.11 de 07/10/2011), afectan de forma directa a los sujetos pasivos y violan los derechos fundamentales establecidos en la Constitución Política del Estado, en absoluta contradicción a la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia y el Tribunal Constitucional.

2.6 Naturaleza jurídica del principio

Una de las primeras cuestiones que suscita su estudio es la relativa a la determinación misma de su propio significado. Su tenor literal tal y como ha llegado hasta nosotros, *no dos veces por lo mismo* dice poco acerca de su contenido, no especifica ni el supuesto de hecho al que alude el *idem* ni la consecuencia que se reputa prohibida o se pretende evitar el *bis*. Parece claro que, en una primera aproximación conceptual, el principio *non bis in idem* prohíbe la imposición de dos sanciones por un mismo hecho. Pero esta es sólo una de las múltiples manifestaciones del principio, el cual, por lo demás, no sólo opera en el ámbito punitivo, sino también en otros sectores del ordenamiento como el civil, el laboral o el tributario

⁵⁹ SC N° 0506/2005-R Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, www.tcpbolivia.bo

⁶⁰ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2003, p. 953

En cuanto a su naturaleza jurídica, la doctrina vinculó el *non bis in idem* al principio de legalidad.

Su conexión con los principios de proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad parece clara, por lo que numerosos autores ven en tales principios el auténtico fundamento del *non bis in idem*, el que estaría en la base de todas sus manifestaciones, mientras que su naturaleza de derecho fundamental por su conexión con el principio de legalidad sólo sería evocable de alguna de sus vertientes, en concreto de la que prohíbe la doble sanción.

Los mayores problemas, sin embargo, provienen de lo que erróneamente se viene denominando la vertiente procesal del principio, que se traduciría en la prevalencia de la vía penal sobre la administrativa en caso de que los hechos sean constitutivos de delito e infracción administrativa y en la necesidad, en tal caso, de paralizar el procedimiento administrativo hasta que se resuelva el penal.

2.7 Manifestaciones del principio del *non bis in idem*

Al respecto la precisión que cabe realizar es la relativa al ámbito en que opera el principio. El *non bis in idem* no se mueve tanto en el ámbito de la creación del Derecho material cuanto en el de su aplicación, pues más que impedir que un determinado comportamiento se encuentre tipificado de forma simultánea en varios preceptos como delito o infracción administrativa, algo que en ocasiones será inevitable, lo que prohíbe es la aplicación conjunta de tales preceptos al comportamiento en cuestión.

La aplicación del principio, se ha topado tradicionalmente con la tesis de la diferenciación cualitativa entre penas y sanciones administrativas, lo que permitía la compatibilidad o concurrencia de ambas sobre un mismo hecho ⁶¹

El principio *non bis in idem* prohíbe que alguien pueda ser sancionado dos veces por los mismos hechos, que sea castigado dos veces por los mismos hechos *sobre la base de idéntico fundamento*. Es decir, la regla parte para su aplicación de las denominadas tres identidades: identidad de sujeto, identidad de hecho e identidad de fundamento. La identidad de fundamento alude a los bienes jurídicos implicados: si el hecho de un mismo

⁶¹ Nieto García, *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, Tecnos, 1994, p. 411.

sujeto lesiona o pone en peligro varios bienes jurídicos (o el mismo bien varias veces) no hay identidad de fundamento y, por tanto, cabe la duplicidad de sanciones

De forma general por bien jurídico ha de entenderse el objeto protegido por la norma sancionadora vulnerada (la integridad Física, la seguridad, la salud, el honor, el medio ambiente, el patrimonio histórico, el correcto funcionamiento de la Administración, etc.). Para Roxin, “□...□ los bienes jurídicos son circunstancias dadas o finalidades que son miles para el individuo o su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los fines o para el funcionamiento del propio sistema”.⁶²

Por consiguiente, el presupuesto del que parte la regla es el hecho que lesiona o pone en peligro un bien jurídico; es decir, el ilícito o la infracción. El concepto de infracción no ha de ser entendido en sentido puramente formal, como acción u omisión contraria a las normas regulativas o de mandato a que acuda la ley para la imposición de una sanción, sino, más exactamente, como todo hecho típico, antijurídico y culpable (o típicamente antijurídico y culpable). La antijuridicidad, que junto con la culpabilidad es el elemento esencial del concepto, suele ser definida en sentido formal como contrariedad al Derecho (antijuridicidad formal), pero ello nada dice acerca del contenido que ha de tener un hecho para que pueda ser considerado antijurídico. De ello se ocupa la denominada antijuridicidad material, que es definida, precisamente, como la lesión o puesta en peligro de un determinado bien jurídico. Por ello, si un hecho sólo lesiona o pone en peligro un único bien jurídico, aunque el mismo se encuentre tipificado como infracción en dos o más normas (concurso de normas), solo se ha cometido una infracción y solo puede ser sancionado una vez.

En realidad, lo que se viene a decir con este entendimiento del principio es que no cabe imponer dos sanciones por una sola vulneración del ordenamiento jurídico, por la comisión de una única infracción. En la doctrina, M. Cobo del Rosal. S. Vives Anton

⁶² Claus Roxin, *Derecho penal parte general*, Madrid, Civitas, 1997, p. 56.

□...□ señalan certeramente que la formulación habitual del principio ("nadie puede ser castigado dos veces por los mismos hechos") resulta, literalmente entendida, profundamente inexacta, puesto que un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes y ser por ello sancionado varias veces sin que tal pluralidad de sanciones vulnere ningún principio constitucional: tal sucede en los casos de concurso ideal de delitos⁶³

La dimensión procesal del *non bis in idem*, es identificada por la doctrina con la prevalencia de la vía penal y la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados por el orden jurisdiccional penal. La prevalencia de la vía penal sobre la administrativa, responde a la perspectiva meramente procedimental en que manifiesta la vertiente procesal del *non bis in idem*, perspectiva que no puede ser interpretada en oposición a la material, en tanto que esta última atiende no al plano formal y, en definitiva, instrumental del orden de ejercicio o actuación de una u otra potestad punitiva, sino al sustantivo que impide que el sujeto afectado reciba una doble sanción por unos mismos hechos, cuando existe idéntico fundamento para el proceso penal y administrativo.

⁶³ Manuel Cobo del Rosal y Anton S. Vives, *Derecho penal parte general*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999, p. 91.

CAPITULO III.

DEUDA TRIBUTARIA y SANCIONES ADMINISTRATIVAS DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

3.1 Deuda tributaria

3.2 Sanciones por comisión de infracciones tributarias

3.3 Objetivos de las sanciones

3.4 Sanciones administrativas por incumplimiento del pago de tributos

3.4.1 Mantenimiento de valor o actualización de la deuda tributaria en UFV's

3.4.2 Intereses

3.4.3 Multa

3.4.4 Clausura

3.5 El sistema de infracciones y sanciones

3.1 Deuda tributaria

De acuerdo con el art. 47 del Código Tributario "La deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria".

Respecto a su composición la doctrina señala que la deuda tributaria

□...□ estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las demás obligaciones de realizar pagos a cuenta □...□ otras prestaciones diferentes de la cuota, y que no resultan ni son

objeto de la obligación tributaria principal, □...□ el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea □...□⁶⁴

Nuestro Código Tributario señala que la deuda tributaria “□...□ esta constituida por el tributo omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en unidades de fomento a la vivienda (UFV’s) los intereses (R) de acuerdo a lo siguiente: □...□”

El art. 8 del D.S. 27310 aclara que:

La deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria y *debe incluir la actualización e intereses* de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 47 de la Ley N° 2492. A tal efecto, los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.

Las multas formarán parte de la deuda tributaria a la fecha en que sean impuestas a los sujetos pasivos o terceros responsables, a través de la Resolución Determinativa, Resolución Sancionatoria, según corresponda o la resolución del Poder Judicial en el caso de delitos tributarios, excepto las sanciones de aplicación directa en los términos definidos por la Ley N° 2492 las que formarán parte de la Deuda Tributaria a partir del día siguiente de cometida la contravención o que esta hubiera sido detectada por la Administración, según corresponda. En ningún caso estas multas serán base de cálculo para el pago de otras sanciones pecuniarias.

La particularidad de los conceptos señalados es, que se entiende por *deuda tributaria* no solamente a las obligaciones de naturaleza tributaria, sino también a las sanciones o multas por comisión de infracciones tributarias.

Al respecto, según la doctrina las sanciones no tienen naturaleza tributaria, puesto que su fin y origen son totalmente distintos a los del tributo. En este marco el concepto de *deuda tributaria* que incluye a las sanciones como parte de dicho concepto, no se refiere a componentes tributarios unicamente, sino al total de adeudo del contribuyente frente a la Administración Tributaria con accesorios; es decir, a partir de esta definición, se incluye

⁶⁴ Juan Martin Queralt y otros, *Derecho tributario*, Madrid, Tecnos, 2009, p. 233

los siguientes componentes: tributo, mantenimiento de valor, intereses y multa o sanciones, cuando entre ellos no existe semejanza en cuanto a su naturaleza jurídica.

3.2 Sanciones por comisión de infracciones tributarios

El art 161 del Código Tributario establece:

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

1. Multa;
2. Clausura;
3. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;
4. Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General 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.

Por su parte el art 176 del Código Tributario señala:

Los delitos tributarios serán sancionados con las siguientes penas, independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan:

- I. Pena Principal: Privación de libertad.
- II. Penas Accesorias:
 1. Multa;
 2. Comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte;
 3. Inhabilitación especial:

- a) Inhabilitación para ejercer directa o indirectamente actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación por el tiempo de uno (1) a cinco (5) años.
- b) Inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años.
- c) Pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas.

3.3 Objetivo de las sanciones

En general el principal objetivo de las sanciones consiste en lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria: que todos los sujetos pasivos la determinen y paguen en forma cabal, oportuna y voluntaria. La decisión que adopta el sujeto pasivo no está influida por emociones ni por instintos, sino es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo.

Las sanciones se dividen, de acuerdo con su fundamento en indemnizatorias y punitivas. La terminología es bastante confusa en esta materia, tanto en la doctrina como en la legislación comparada. En el MCTAL creemos haber precisado claramente esa distinción estableciendo para los casos de pagos fuera de término, los intereses, como obligación accesoria a la principal, de carácter exclusivamente resarcitorio, que se devengan en todo pago efectuado fuera de plazo, aun cuando exista una prórroga concedida por la administración y multa por mora, de naturaleza punitiva, que surge como consecuencia de la violación de la norma que fija el plazo (arts. 61 y 116).⁶⁵

En algunas legislaciones se ha utilizado el término recargo en diversos significados, ya en el sentido de adicional al tributo principal, como en España y en algunas leyes de Uruguay, ya en el sentido de sanción mixta, indemnizatoria y punitiva, como en Argentina y Uruguay. En el C. T. apartándose del modelo las denomina recargo y

⁶⁵ Ramón Valdez Costa, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 16

multa, de naturaleza indemnizatoria y punitiva respectivamente, incluyéndolos en el capítulo de infracciones.

El término adicional debe reservarse para aquellos tributos, accesorios a una obligación principal, que nacen, no como una sanción por la violación de la norma material, sino como una obligación accesoria. Es simplemente un aumento del impuesto que se crea por alguna razón especial: incluso puede ser una razón de insuficiencia financiera del momento, pero no implica una sanción, no es la consecuencia de una violación de la norma, sino una obligación que tiene el mismo fundamento que el impuesto principal al cual accede.

En cambio, el recargo es una sanción de carácter indemnizatorio, y la multa por mora de carácter punitivo. Es una cuestión de terminología y por lo tanto, convencional, pero parece más adecuado reservar el término "adicional" para los aumentos de impuestos que son obligaciones accesorias y "recargos", para la sanción correspondiente al no cumplimiento en tiempo de la obligación principal.

Las sanciones punitivas se subdividen en multas, término este que reservamos para denominar las sanciones pecuniarias de carácter punitivo. La confiscación, secuestro y comiso es discutible que constituyan sanciones típicamente financieras. Si reservamos el campo financiero solamente para las operaciones monetarias (supra, 1/1.), los comisos y confiscaciones deberían excluirse de la clasificación ⁶⁶

Lo anterior nos permite, sintetizar que las sanciones administrativas de naturaleza económica tienen carácter indemnizatorio mientras que la multa tiene carácter punitivo.

3.4 Sanciones administrativas por incumplimiento del pago de tributos

Las sanciones administrativas por la falta de pago de los tributos son: el mantenimiento de valor, los intereses, y la multa:

3.4.1 Mantenimiento de Valor o actualización de la deuda tributaria en UFV's

⁶⁶ Ramón Valdez Costa, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996 p. 17

De forma general la actualización monetaria es la operación jurídico-aritmética de calcular, en un momento dado, el número de unidades monetarias que corresponde a una obligación dineraria anterior, en forma tal de restablecer la equivalencia económica del objeto de la prestación, equivalencia, ésta, destruida por la inflación.

En materia tributaria, la indexación significa que las sumas derivadas de tributos, sanciones no penales (intereses) y penalidades (multas) que sean legítimamente adeudados y que no se paguen en término, deben sufrir un incremento por devaluación monetaria. El incremento "se integra" con la suma originalmente debida. El mismo procedimiento se emplea en casos de repetición tributaria.⁶⁷

El mantenimiento de valor o actualización monetaria de la deuda tributaria, tal como fue legislado su régimen, significó sustraer al acreedor tributario de los efectos negativos de la inflación mediante una técnica específica, cuyo funcionamiento depende de que el crédito dinerario hubiera resultado disminuido por desvalorización de la moneda. Se intentó llegar a la misma cantidad que se adeudaba al momento del vencimiento, pero a valor constante, para que el hecho de pagar con atraso no se tradujera en el injusto beneficio de pagar menos de lo que se debería haber pagado.

La actualización tiene la misma finalidad que en cuanto a otros institutos en que se aplica indexación. Se desea colocar en términos actuales y reales los montos dinerarios que tenían determinado poder de compra al momento de nacer la deuda o el crédito estatal, de modo tal que, aun recibéndose tardíamente la suma adeudada, sea posible efectuar las mismas adquisiciones que si se hubiera recibido tempestivamente el valor original. De esa forma se iguala a quien paga a tiempo con quien no lo hace, terminando con la injusta ventaja que la inflación proporcionaba a este último.

Por lo tanto, la actualización se podría entender que no fue legislada como sanción. Al contrario, tanto la existencia misma, como la cuantía del incremento por indexación, dependen, no de circunstancias relacionadas con la conducta ilícita del sujeto pasivo, sino de algo ajeno a él, como es la marcha, estabilizada o no, de la economía nacional. Es decir

⁶⁷ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 389

que si bien la actualización se originaba en algunos casos, al igual que la penalidad, en un incumplimiento del deudor, está condicionada a la circunstancia futura e incierta de que hubiera depreciación monetaria.

En consecuencia, la actualización responde a motivos resarcitorios no punitivos, ya que no implica un beneficio para el acreedor, ni una lesión a los derechos del deudor; al establecer la Ley en que el pagador debe satisfacer el crédito actualizado, sólo se procura que cumpla con una prestación de igual valor a la que realmente debía.⁶⁸

3.4.2 Intereses

En materia civil los intereses son sumas de dinero recibidas por el acreedor de su deudor *sin contraprestación distinta al crédito otorgado* cualquiera sea su justificación, incluidas las pagadas en exceso a las reglamentarias por servicios directos del crédito.

La doctrina considera que el interes es el precio del dinero, la prestación accesoria a una principal, la contraprestación por el uso o disfrute, retribución o ganancia e indemnización por el incumplimiento moratorio y, por tanto, son:

- a. El precio, fruto, producto, rendimiento o utilidad del dinero durante el plazo de su restitución, pago de un capital o de una inversión o, la pena, resarcimiento e indemnización por la mora;
- b. una cosa o bien homogéneo, fungible y susceptible de dominio
- c. una prestación accesoria cuya existencia pende de otra principal de pagar un capital, derivada de la ley, el acto dispositivo, *rectius*, negocio jurídico, o el daño; periódica por devengarse en unidades de tiempo y proporcional o equivalente a una parte, cuota o porcentaje del capital.

En materia tributaria, los intereses constituyen la primera consecuencia punitiva directa del incumplimiento de las obligaciones fiscales, el Art. 47 del Código Tributario señala que

⁶⁸ Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 370

La deuda tributaria (DT) □...□ esta constituida por el tributo omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en unidades de fomento a la vivienda (UFV's) los intereses (R) de acuerdo a lo siguiente: □...□

En la relación anterior (r) constituye la tasa anual de interés activa promedio para operaciones de Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos ⁶⁹

En la doctrina, en general los intereses no tienden a indemnizar al acreedor no pagado en término por la privación del uso del capital durante el tiempo que duró la demora o, por el precio que debería pagar en el mercado financiero para hacerse de una cantidad equivalente en vista de verse privado de esa suma.

En materia tributaria todo ingreso fuera del plazo previsto por ley devenga intereses cuya naturaleza “no es diferente a la del derecho privado, pues tiene una finalidad indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de unas sumas de dinero debidas mas allá del término en que había de cumplir su prestación”. ⁷⁰

En derecho civil se estudia intereses de distinto tipo. Así se tiene interés resarcitorio, indemnizatorio o moratorio. El "interés" aplicado a materia tributaria más que resarcitorio constituye una sanción.

En consecuencia, se trata de aquella sanción que es una forma específica de indemnización por el atraso del deudor en el pago de una obligación pecuniaria. Sin necesidad de que el acreedor pruebe los perjuicios ocasionados por el retardo, el deudor le debe pagar los intereses porque la ley estima que tales perjuicios son inevitables, forzosos y automáticos, puesto que el acreedor se vio privado de disponer oportunamente de un capital que produce frutos.⁷¹

⁶⁹ Gaceta oficial de Bolivia, *Código tributario boliviano*, pag 18

⁷⁰ Juan Martín Queralt y otros, *Derecho tributario*, Madrid, Tecnos, 2009, p.444

⁷¹ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 383

Los intereses resarcitorios son accesorios de naturaleza indemnizatoria que se devengan por la falta de pago en término de los tributos y pagos a cuenta, a diferencia de los intereses punitivos, que proceden cuando es necesario recurrir a la vía judicial para que los organismos recaudadores efectivicen sus créditos y multas ejecutoriados⁷².

De acuerdo con H. Villegas,

Los intereses en cuestión se fijan en virtud de una doble proporción: a) Cuantitativa: la suma debida en concepto de intereses está en relación directa con el importe del monto tributario no pagado en término. A tal fin, se calcula un número determinado de unidades de interés por cada cien unidades de capital (cómputo porcentual), b) Temporal: el interés corre sin interrupción desde el momento en que la obligación tributaria es incumplida, acrecentándose gradualmente a medida que transcurre el tiempo. Se fija, generalmente, en períodos mensuales o anuales.⁷³

La infracción es predominantemente objetiva, pero es necesario un mínimo de subjetividad, que es la negligencia culposa. El no ingreso en término de la suma tributaria, es suficiente para que se presuma por lo menos la culpa negligente y comiencen a devengarse los intereses resarcitorios.⁷⁴

Al respecto, el MCTAL, en cuanto a la naturaleza de los intereses moratorios, señala que éstos se caracterizan por los siguientes aspectos:

- Tienen carácter indemnizatorio y no punitivo: Su fin es resarcir la pérdida económica de la hacienda por no haber percibido los tributos en término.
- La condición (causa) para el nacimiento de la obligación es que el pago sea efectuado fuera de término.
- Se aplican sobre la *obligación tributaria*, aunque éste es un concepto que en

⁷² Catalina García Vizcaino, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma. 1996, p. 366

⁷³ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 384

⁷⁴ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 386

algunas legislaciones ha sido sustituido por el de *deuda tributaria*,

- Deben liquidarse cualquiera que sea la causa de la demora: dicho de otra manera, no se requiere culpa.
- El devengo es de pleno derecho, por lo tanto no requieren ninguna actuación de parte de la Administración Tributaria en este sentido se habla de *interés automático*.
- Es adicional a las sanciones punitivas por la comisión *de* la infracción de mora, lo que da lugar a la improcedencia del concurso de infracciones entre el interés moratorio y la sanción por mora.

Ahora bien, los intereses estudiados en la doctrina considerados de carácter indemnizatorio y resarcitorio en general se refieren al interés simple, cual era el espíritu de este accesorio en el Modelo de Código Tributario para América Latina, seguidos casi al pie de la letra por el anterior Código Tributario Ley 1340, sin embargo, el Código Tributario actual Ley 2492 contempla un interés compuesto al establecer en el art. 47 que:

□...□ constituye la tasa anual de interés activa promedio para operaciones de Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos

Al respecto el art 9 del D.S. 27310 aclara que:

La tasa anual de interés (r) a la que se hace referencia en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 está constituida por la suma de la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidad de Fomento de la Vivienda (UFVs) (iUFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos ($r = iUFV + 3$) que rija el día hábil anterior a la fecha de pago.

En tanto se consolide en el sistema bancario la tasa iUFV citada precedentemente, se aplicará la Tasa Activa de Paridad Referencial en UFVs determinada y publicada mensualmente por el Banco Central de Bolivia.

La Tasa de interés (r) se aplicará sobre el tributo omitido expresado en UFVs en todos los casos.

Conceptualizado así el interés, por incumplimiento de pago de los tributos hasta la fecha señalada por ley más tres puntos, se constituye en una sanción punitiva más allá de ser simplemente resarcitoria o indemnizatoria.

Al respecto según la doctrina

□...□ la fijación de intereses extraordinarios lejos de favorecer la eficacia de la Administración en la percepción de las deudas tributarias, beneficia la desidia y la especulación, puesto que más conviene a la Administración la mora del deudor que la oportuna ejecución de los tributos⁷⁵

3.4.3 Multa

La multa por incumplimiento de deberes formales y/o por contravención de omisión de pago se constituye en otras sanciones.

Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un *plus* con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo. Es decir que en los hechos, la diferencia se puede establecer por el importe de la multa.

El carácter tanto retributivo como reparatorio de la multa tributaria ha sido aceptado por alguna doctrina y recibido por la jurisprudencia □...□ las multas tienen un carácter de indemnización de daños, y al mismo tiempo tienen la finalidad de castigar a los infractores.

⁷⁵ Juan Carlos Luqui, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 376

Sin embargo, caracterizados especialistas han sostenido que la multa fiscal contravencional tiene por fin castigar al infractor en sus bienes, y por lo tanto ese patrimonio beneficiado debe ser el que sufra la pena.⁷⁶

Hasta acá, además de la sanción punitiva del pago de intereses el contribuyente es sujeto de una segunda sanción bajo el concepto de multa por incumplimiento de deberes formales y/o por omisión de pago.

Los intereses, tomando en cuenta el tiempo transcurrido generalmente duplican o hasta triplican la deuda a pagar, por otro lado en relación a la actividad económica y el capital de operaciones es absolutamente desproporcional el cálculo de los intereses, lo que los hace exageradamente gravosos.

Al respecto Joan-Francesc Clemente sostiene que

□...□ el cumplimiento de la sanción no puede agravar la situación del sujeto infractor más allá de lo que la propia Autoridad juzgadora determine⁷⁷.

Es decir, en ningún caso corresponderá la agravación de las penas, de manera que los infractores sólo están obligados a responder por las sanciones que expresamente se han determinado en la ley para la infracción cometida.

En ésta lógica de cobrar intereses, el Estado actúa cual si fuere un acreedor privado ávido de ganancias, perdiendo su esencia cual es el de garantizar el desarrollo de la sociedad, el fin teleológico para el que fue creado sin considerar que el contribuyente es tan parte del Estado como los que circunstancialmente lo administran.

Tomando en cuenta que los intereses y las multas, se distinguen por su naturaleza y finalidad. Conforme a la doctrina uniforme, la sanción no tiene por finalidad que la Administración Tributaria perciba ingresos económicos adicionales, por el contrario tiene por objeto castigar una conducta antijurídica.

⁷⁶ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2003, p. 391

⁷⁷ Clemente Pont y Francesc Joan, *Incompatibilidad entre interés de demora y sanciones tributarias*, Informes AEDAF número 39/00. julio-agosto de 2000. p. 442

3.4.4 Clausura

Además de las sanciones señaladas, la normativa tiene prevista otra sanción, la clausura, contra los sujetos pasivos que incurrieren en incumplimiento de determinadas obligaciones formales como es el caso de la no inscripción en el padrón de contribuyentes y la no emisión de facturas.

La clausura, como sanción, consiste en el cerramiento de un local, para evitar temporalmente el ingreso de personas a su interior que continúen la actividad económica subyacente a los ilícitos tributarios cometidos.

Según la doctrina,

La clausura, con fines sancionatorios, exige, por la gravedad que reviste, el necesario respeto al principio de la proporcionalidad de la pena, atendiendo a la vinculación existente entre la materialidad de la infracción incurrida y la mayor o menor severidad del castigo consecuente⁷⁸

En algunos casos puede resultar excesiva, cuando la infracción a la ley tributaria no sea muy significativa, es decir, la clausura puede provocar daños económicos irreparables, al exigirle al sujeto pasivo el cierre de su actividad económica durante el tiempo que dure la misma.

Por otro lado es importante considerar que la Constitución consagra el principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio, como una garantía que ampara a todo tipo de procedimiento inclusive el tributario. Es más, el Pacto de San José de Costa Rica que, por mandato de la Constitución tiene jerarquía constitucional establece que

□...□ 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 (art. 8º, ap. 1).

⁷⁸ Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, Buenos Aires, La ley, 2008, p. 528

La sanción de clausura □...□, reniega del principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio avanzando peligrosamente sobre el derecho de defensa, al privar a los contribuyentes del acceso oportuno a una instancia judicial, la que debe tener carácter previo a la aplicación de la sanción.⁷⁹

Sin embargo, de acuerdo con la normativa la clausura se aplica sin juicio previo ni posibilidad de impugnación de la resolución que impone esta sanción. Así establecida la sanción de clausura es una violación de la garantía constitucional del debido proceso.

Señala Osvaldo Soler que:

Nos encontramos pues, con una sanción (la de la clausura) que se aplica dentro del marco del procedimiento administrativo y en el cual la AFIP⁸⁰ es juez y parte, ya que actúa, al mismo tiempo, como acusador y juzgador, lo que está en pugna con el principio de imparcialidad.⁸¹

En consecuencia, de ser el caso, la Clausura se constituye en otra forma de sanción que suma a las ya señaladas.

3.5 El sistema de infracciones y sanciones

Finalmente, la consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria con mayor influencia directa en el patrimonio del deudor es la *sanción* de multa por omisión de pago.

Es importante destacar que en el sistema tributario nacional la determinación tributaria se estructura en base al cumplimiento voluntario por parte de los sujetos pasivos y responsables, siendo el propio obligado quien determina el monto de su obligación tributaria frente al Organismo Recaudador, la cual exterioriza a través de la presentación de declaraciones juradas.

A raíz del carácter auto determinativo del sistema, el Fisco se reserva facultades de verificación y fiscalización con el objeto de comprobar la veracidad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasivos.

⁷⁹ Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, Buenos Aires, La ley, 2008, p. 529

⁸⁰ En nuestro caso, Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

⁸¹ Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, Buenos Aires, La ley, 2008, p. 530

Por su parte, corresponde a los sujetos pasivos, responsables y terceros coadyuvar al organismo fiscal en la realización de sus funciones tributarias. El deber de colaboración surge como principio básico de solidaridad, fundado en el resguardo del interés fiscal, exponente del interés general o colectivo.

Como consecuencia de la relación jurídico-tributaria existente entre el Fisco y los sujetos pasivos, éstos últimos asumen obligaciones, cuyo incumplimiento acarrea las sanciones previstas en el Código Tributario.

En caso de diferencias a favor del fisco, el sujeto pasivo, no obstante haber declarado el tributo a pagar dentro del plazo señalado por ley, queda obligado a pagar los accesorios (mantenimiento de valor e intereses) por la diferencia del tributo omitido y una multa por Omisión de Pago equivalente al 100% del tributo omitido actualizado.

Aún en el caso en que el sujeto pasivo rectifica su declaración jurada original incrementando el saldo a favor del fisco, tiene la obligación de soportar la carga de pagar los accesorios y sanciones, en este supuesto: mantenimiento de valor, intereses y multa por incumplimiento de deberes formales, situación que la hace exageradamente gravosa; todo esto sin perjuicio del pago de la señalada multa por Omisión de Pago, salvo que se trate de una rectificatoria presentada antes de cualquier actuación de la autoridad tributaria acogiéndose al instituto del Arrepentimiento Eficaz.

El Tribunal Constitucional, mediante Sentencia Constitucional No. 0028/2005, de 28 de abril, dejó establecido la diferenciación entre la naturaleza de los impuestos y la naturaleza de las sanciones, al señalar que

Ha de tenerse en cuenta que la imposición de sanciones no se inscribe, en sentido estricto, en el marco de la relación obligacional, puesto que obligación y sanción tributaria parten de presupuestos diferentes: realización del hecho imponible y contravención al ordenamiento jurídico tributario, respectivamente.

De lo que se puede concluir que en ningún caso las sanciones tributarias pueden formar parte del concepto de obligación tributaria.

Con las aclaraciones realizadas se concluye que la imposición de sanción por Omisión de

Pago (multa de 100% de la deuda tributaria que comprende el tributo omitido y su mantenimiento de valor) agregada a la elevada tasa del interés aplicado, configura un régimen sancionatorio exageradamente gravoso violatorio de los principios de no doble imposición de sanciones y proporcionalidad de la pena.

Al respecto el Tribunal Constitucional dejó establecido en la SC 1546/2011-R lo siguiente:

A mayor abundamiento, se debe recurrir a la jurisprudencia comparada citada en la SC 1764/2004-R de 9 de noviembre; así: “... la Corte Constitucional de Colombia, en su Sentencia T-520/92, al referirse al alcance del non bis in idem, sostiene lo siguiente: `Es una garantía que prohíbe a las autoridades investigar, juzgar o condenar a una persona más de una vez por el mismo hecho respecto del cual ya se tramitó un proceso y se profirió una decisión, constituyéndose en elemento enderezado a realizar los valores de la justicia y la seguridad jurídica, al lado de otros principios-también fundamentales- como la presunción de inocencia y el derecho de defensa’; de su parte el Tribunal Constitucional de España, en su Sentencia 154/1990, al referirse a su finalidad y alcances, ha sostenido que con el principio del non bis in idem, `Se impide sancionar doblemente por un mismo delito, desde la misma perspectiva de defensa social, o sea que por un mismo delito recaiga sobre un sujeto una sanción penal principal doble o plural, lo que también contradiría el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción.

CAPITULO IV

LA DOBLE IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA COMISIÓN DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS, A LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LA CIUDAD DE LA PAZ EN LOS ÚLTIMOS DOS AÑOS.

4.5 Sanciones por contravenciones tributarias

4.5.1 Resoluciones de Recurso Jerárquico

4.5.2 Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia

4.6 Sanciones por delitos tributarios

4.7 Desproporcionalidad de las sanciones

4.8 Inconstitucionalidad del art. 176 y siguientes del Código Tributario

4.1 Sanciones por contravenciones tributarias

El régimen sancionatorio de los ilícitos tributarios, a partir de la promulgación de la Ley 2492 Código Tributario vigente, se caracteriza por contemplar en cada tipo de contravención más de una sanción.

En esa línea de análisis, el art 160 y siguientes del Código Tributario tipifica como Contravenciones las siguientes conductas: 1). Omisión de inscripción en los registros tributarios; 2). No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; 3). Omisión de pago; 4). Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181; 5). Incumplimiento de otros deberes formales; 6). Las establecidas en leyes especiales.

Las contravenciones señaladas de acuerdo con el art 161 del C.T., de forma general pueden ser sancionadas con las siguientes sanciones:

Art. 161 (Clases de Sanciones) Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

1. Multa;
2. Clausura;
3. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;
4. Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General 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.

Para la aplicación en específico a cada clase de contravención, el Código Tributario estableció un régimen sancionatorio que comprende más de una sanción por cada conducta, como pasamos a describir.

De acuerdo con el art 163 del Código Tributario, la contravención ***omisión de inscripción en los registros tributarios*** se halla sancionada por dos clases de sanciones:

1. Clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción y
2. En su caso, fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

La RND 10-0037-07 ratifica lo anterior estableciendo que las sanciones por la comisión de la contravención son:

1. Clausura del establecimiento hasta que regularice su inscripción

Como se puede advertir la norma tributaria establece más de una sanción para la misma conducta: clausura y multa en UFV, violentando el principio constitucional de la prohibición de más de una sanción.

La contravención *No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente*, de acuerdo con los arts 164 y 170 reglamentado por el art 10 de la RND 10-0037-07 se halla sancionada por las siguientes sanciones:

1. Clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada,
2. En su caso, fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

Independientemente de la contradicción de los artículos señalados sobre el número de días de clausura y la convertibilidad de sanción por el pago de 10 veces el monto no facturado, en los hechos reviste más de una sanción en caso de determinación de la deuda tributaria.

La *contravención omisión de pago* en conformidad con el art 165 del Código Tributario, se halla sancionada con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Al respecto, aun con la aclaración del art 42 del D.S. 27310 Reglamento del Código Tributario, en sentido que la multa por omisión de pago será calculada con base en el tributo omitido determinado a la fecha de vencimiento, expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (tributo omitido y mantenimiento de valor), en los hechos la calificación de la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago resultado de los actos de fiscalización realizados por el fisco, se halla sancionada con más de una sanción:

1. Tributo omitido expresado en UFV's, (tributo omitido con mantenimiento de valor)
2. Intereses, (de acuerdo con el art 47 del Código Tributario es la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV) publicada por el banco central de Bolivia, incrementada con tres (3) puntos) misma que por su estructura en lugar de ser resarcitorio es absolutamente punitivo.
3. Multa por incumplimiento de deberes formales (reglamentada y establecida por la RDN 10-0037-07 de diciembre de 2007 y RND 10-0030-11 de octubre de 2011 en una escala de multas en UFV según el deber formal del que se trate, en nuestro concepto absolutamente arbitrario por carecer de fundamento y justificación técnico, lógico y jurídico.

4. Multa del 100% de la deuda tributaria (tributo omitido y mantenimiento de valor).

Como se puede advertir, el sujeto pasivo es sancionado por esta contravención con más de una sanción, en una suerte de sumatoria de sanciones, haciendo exageradamente gravosa la sanción por la comisión de ésta contravención.

En el caso de la contravención *Incumplimiento de deberes formales*, de acuerdo con el art 161 del Código Tributario las sanciones por la comisión de esta contravención, son;

1. Multa desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's).
2. Imposición de más de una multa cuando se trate de varios deberes formales al señalar que la sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Al respecto el art 40 del D.S. 27310 Reglamento de la Ley 2492 establece que las Administraciones Tributarias dictaran las resoluciones administrativas que contemplen el detalle de sanciones para cada una de las conductas contraventoras tipificadas como incumplimiento a los deberes formales. Lo anterior, constituye como advertimos en la anterior contravención, una suerte de sumatoria de sanciones, por cierto desde todo punto de vista absolutamente legal, pero inconstitucional.

La escala de multas en UFV's por incumplimiento de cada deber formal se halla descrito como señalamos líneas arriba por la RDN 10-0037-07 de diciembre de 2007 y RND 10-0030-11 de octubre de 2011, que como expusimos es arbitraria y carente de fundamento y/o justificación de los montos.

Como se halla establecido el régimen sancionatorio en la normativa tributaria vigente, éste permite inclusive aplicar multas exageradamente gravosas. Así, en el caso de rectificación con saldo a favor del fisco; a pesar de rectificar la declaración jurada, por el hecho de modificar el monto a pagar el sujeto pasivo se ve sancionado además del mantenimiento de valor, con los intereses y multa por incumplimiento de deber formal.

Entre otros casos, la clausura como sanción es susceptible de ser impuesta junto a la aplicación de multas por incumplimiento de deberes formales, en una especie de sumatoria de sanciones, es decir la posibilidad de aplicar más de una sanción entre sanciones principales y sanciones secundarias, en aplicación del art 162 del Código Tributario relacionado con la contravención de la que se trate, en absoluta contradicción del principio *non bis in idem*.

4.1.1 Resoluciones de Recurso Jerárquico

La revisión de las Resoluciones de Recurso Jerárquico emitidas por la Autoridad General Impugnación Tributaria, desde enero 2012 a diciembre 2013, nos permitió establecer que todas las resoluciones confirmatorias de Resoluciones Determinativas dictadas por la AGIT establecen más de una sanción, a fin de corroborar lo señalado transcribimos la parte resolutive de las siguientes resoluciones dictadas en Recursos Jerárquicos:

AGIT-RJ 0221/2012:

CONFIRMAR: la Resolución ARIT/LPZ/RA 0033/2012, de 20 de enero de 2012, deja sin efecto el reparo de Bs2.590.- (Dos Mil Quinientos Noventa 00/100 Bolivianos) por IVA más **mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago** emergente de la depuración del crédito fiscal de la Factura N° 103 por proveedor inexistente; manteniendo firme y subsistente el reparo de Bs650.- por IVA, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, como resultado de la declaración de compras no vinculadas con la actividad del contribuyente y por depuración de una factura de noviembre 2006, así como la multa por incumplimiento al deber formal de 500 UFV, importe total que asciende a 1.667 UFV equivalente a Bs2.761.- (Dos mil Setecientos Sesenta y uno 00/100 Bolivianos); conforme establece el inciso b) Parágrafo I del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0236/2012

Revocar totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0081/2012, de 6 de febrero de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro

del Recurso de Alzada interpuesto por Bolicar SRL, contra la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en consecuencia, **se mantiene firme y subsistente** la Resolución Determinativa N° 17-0263-11, de 22 de septiembre de 2011, cuya **deuda tributaria** asciende a 6.440.959 UFV equivalente a Bs10.799.620.- (DIEZ MILLONES, SETECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL, SEISCIENTOS VEINTE 00/100 BOLIVIANOS) **que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales**; sea de conformidad a lo dispuesto en el Inciso a), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0607/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0369/2012, de 14 de mayo de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Ingeniería GGI SRL, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente el cargo establecido por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 330/2011 CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/RD/330/2011, de 14 de diciembre de 2011, por apropiación indebida del crédito fiscal IVA correspondiente a los períodos fiscales febrero, junio, julio y septiembre de 2007, **deuda tributaria** que asciende a 644.117 UFV equivalentes a Bs1.102.791.-, **correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por Incumplimiento de Deberes Formales**; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0733/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0493/2012, de 04 de junio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Luís Alfredo Zárate Entrambasaguas, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); que revoco

parcialmente la Resolución Determinativa N° 309/2011, de 7 de diciembre de 2011, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra Luis Alfredo Zarate Entrambasaguas; y deja sin efecto la obligación tributaria de Bs114.113.- por tributo omitido correspondiente al Impuesto al Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), más intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al período fiscal junio de 2008; y **mantiene firme y subsistente** el importe de Bs259.- por **tributo omitido RC-IVA más intereses y sanción por omisión de pago** correspondiente al período fiscal junio de 2008, así como la sanción de 150.- UFV por el Incumplimiento de Deberes Formales establecido en Anexo Consolidado inciso A) Numeral 2, de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0740/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0445/2012, de 28 de mayo de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Minera Mineros Metalurgistas y Comercializadores SRL “MIMETCO SRL”, contra la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00456-11 de 27 de diciembre de 2011, dejando sin efecto el importe de Bs60.771.- por tributo omitido, más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago por el IVA por los períodos fiscales noviembre, diciembre 2007, enero, marzo, abril, mayo, julio y agosto 2008; y **firme y subsistente** el importe por Bs8.594.246.-; en consecuencia, **se modifica la Deuda Tributaria** establecida en la Resolución Determinativa N° 17-00456-11 de 27 de diciembre de 2011, de Bs24.680.778.- equivalentes a 14.375.115 UFV a Bs24.515.881.- equivalentes a 14.279.072 UFV, correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2007 y enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2008, importes a ser actualizados a la fecha de

pago; conforme con el Inciso. b) Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0764/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0363/2012, de 7 de mayo de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por el Club Bolívar, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se **mantiene firme y subsistente la Deuda Tributaria** establecida en la Resolución Determinativa N° 17-1064-2011, de 23 de diciembre de 2011, por apropiación indebida del crédito fiscal IVA correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero, marzo y septiembre de 2007, **deuda tributaria** que asciende a 99.752 UFV equivalentes a Bs171.118.-, **correspondientes al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales**; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0784/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0499/2012, de 11 de junio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Compañía Minera y de Servicios Eureka SRL contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 00346/2011, de 22 de diciembre de 2011, dejando sin efecto el importe de de 1.740 UFV por concepto de tributo omitido más intereses y sanción por omisión de pago del Impuesto a las Transacciones correspondiente al período mayo de 2008 y **manteniendo firme y subsistente el tributo omitido** de 5.331 UFV **más intereses y sanción por omisión de pago** del IT de los períodos fiscales junio, agosto, octubre y noviembre de 2008; conforme establece Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0792/2012

CONFIRMAR, la Resolución ARIT-LPZ/RA 0470/2012, de 4 de junio de 2012, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por María del Carmen Bermudes Zelada, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia se **mantiene firme y subsistente el tributo omitido** de 53.395 UFV, **más intereses y sanción por omisión de pago** por el Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales enero, marzo, abril, julio y septiembre de 2008; así como la **multa por incumplimiento a los deberes formales** de 1.500 UFV, establecidos en la Resolución Determinativa GDLP N° 00019/2012 CITE: SIN/GDLP/DJCC/UJT/RD/00019/2012, de 19 de enero de 2012; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092, (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0800/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0513/2012, de 11 de junio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Bienvenid Metal Mineral Company Ltda. “Bienvenid Co. Ltda.”, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que confirmó la Resolución Determinativa N° 17-1195- 2011 de 23 de noviembre de 2011; en consecuencia se mantiene firme y subsistente el importe de 1.844.487.- UFV's por IVA e IT **omitidos, más intereses y sanción por omisión de pago** correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio 2008.; sea conforme establece el Inciso b) Parágrafo I, del Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0814/2012

CONFIRMAR la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0370/2012 de 14 de mayo de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Nacional de

Telecomunicaciones S.A. (ENTEL SA), contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que dejó sin efecto los importes de: Bs27.102.154.- por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Bs6.254.343.- por el impuesto a las Transacciones (IT), por tributo omitido, además del mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales enero a diciembre 2007; y se **mantiene firme y subsistente el importe** de Bs293.468.- por IVA, así como Bs60.919.- por IT, **más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago** por los mismos periodos fiscales, además de Bs1.514.905.- por concepto de Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), **más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago** de la gestión 2007; en consecuencia, se debe modificar la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17- 1055-2011 de Bs111.286.524.- equivalentes a 65.027.536 UFV correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas por los períodos fiscales enero a diciembre de 2007 a Bs5.442.169.- equivalentes a 3.180.026 UFV, deuda que será reliquidada a la fecha de pago según lo previsto en el Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB); conforme establece el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CT B).

AGIT-RJ 0910/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0596/2012, de 13 de julio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Gregory Richard Clavijo Acosta, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 00086/2012, de 15 de febrero de 2012, por el IVA correspondiente a los períodos fiscales enero, marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, que establece una **deuda tributaria** que asciende a 124.099 UFV equivalente a Bs215.098.-, **importe que incluye el tributo omitido, intereses**

y la sanción por omisión de pago; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 0915/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0615/2012, de 23 de julio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Alfio Hebert Mamani Herrera, contra la Gerencia Grandes Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, **se mantiene firme y subsistente la Deuda Tributaria** establecida por la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-00108-12, de 21 de marzo de 2012, deuda tributaria que asciende a 71.384 UFV equivalente a Bs124.366.-, **importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales,** contenidas en las Actas de Contravenciones Tributarias Nos. 10038 y 10039; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 1006/2012

REVOCAR parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0554/2012, de 25 de junio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Periodistas Asociados Televisión Ltda (PAT) contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la parte referida a la observación del IUE Beneficiarios al Exterior dejando sin efecto el importe de Bs459.028.- por los periodos de enero a diciembre de 2008, mas mantenimiento de valor, interés y sanción por omisión de pago y la sanción por omisión de pago de 52.866 UFV que dejó sin efecto la Resolución de Alzada, manteniendo firme la misma por el IVA e IT; y **mantener firme y subsistente el tributo omitido más mantenimiento de valor** por 4.397.784 UFV equivalentes a Bs7.532.699.-, más 831.826 UFV equivalentes a Bs1.424.780.- por interés y 5.905.510 UFV equivalentes a

Bs10.115.196.- por sanción por omisión de pago por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las transacciones (IT), Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior por las gestiones de enero a diciembre de 2008; Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Agentes de Retención por las gestiones de abril a diciembre de 2008 e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas por la Gestión 2008, más 30.000 UFV equivalentes a Bs51.385.-, por **Multas por Incumplimiento a los Deberes Formales**; en consecuencia, se modifica la Deuda Tributaria establecida en la Resolución Determinativa N° 17-1052-2011 de Bs20.489.698.- equivalentes a 11.962.410 UFV a Bs19.124.060.- equivalentes a 11.165.120 UFV; sea de conformidad a lo dispuesto en el Inciso a), Parágrafo I del Artículo 212 del Código Tributario Boliviano (CTB).

AGIT-RJ 1033/2012

CONFIRMAR la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0559/2012, de 2 de julio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa ESKE SRL, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 00082/2012, de 14 de febrero de 2012, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; dejando sin efecto la determinación sobre base cierta de los tributos omitidos de Bs302.110.- correspondiente al IVA y Bs505.453.- por el IUE; **manteniendo firme y subsistente los tributos omitidos** de Bs296.763.- por el IVA, Bs1.425.- por el IT y Bs507.633.- por el IUE por la gestión 2007; asimismo, firme y subsistente los reparos sobre base presunta del IVA por Bs324.162.-, IT por Bs74.806.- e IUE por Bs542.350.-; por consiguiente, se modifica la Deuda Tributaria establecida sobre Base Cierta y Presunta, correspondiente a los períodos enero a diciembre de 2007, de Bs8.299.268.- equivalentes a 4.788.904 UFV a Bs5.695.004.- equivalentes a 3.286.172 UFV, que **incluye el tributo omitido actualizado, intereses, sanción por Omisión de Pago y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales**, importe que será reliquidado a la fecha de

pago, de acuerdo al Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB), conforme establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 1044/2012

CONFIRMAR Resolución la ARIT-LPZ/RA 0692/2012, de 7 de agosto de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la Empresa Constructora Multidisciplinaria “ECOM Ltda”, representada legalmente por Edwin Ruegenberg Jerez, contra la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); que revocó parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-00115-12 de 10 de abril de 2012, dejándose sin efecto por prescripción el tributo omitido de 1.464 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA del período fiscal septiembre de 2006, así como la multa por incumplimiento a los deberes formales de 1.500 UFV; **manteniendose firme y subsistente el tributo omitido de 1.646 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago** por concepto del IVA del período fiscal diciembre de 2006; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 1197/2012

CONFIRMAR, la Resolución ARIT-LPZ/RA 0755/2012, de 17 de septiembre de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada, interpuesto por Alberto Helguero Camacho, contra la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantienen firmes y subsistentes las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00132-12 y 17-00133-12, de 2 de mayo de 2012 emitidas por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; que establecen las obligaciones impositivas del contribuyente, en la suma de 63.550 y 65.243 UFV, correspondientes al **tributo omitido e intereses** del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones, la **multa por Omisión de Pago** de 48.560 y 49.450 UFV **y la multa** de 1.500 UFV **por la contravención tributaria de**

Incumplimiento de los Deberes Formales, por cada periodo fiscal correspondiente a los meses de julio y agosto 2009; conforme establece el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 1198/2012

CONFIRMAR, la Resolución ARIT-LPZ/RA 0756/2012, de 17 de septiembre de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada, interpuesto por Alberto Helguero Camacho, contra la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00134-12, de 7 de mayo de 2012 emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que establece las obligaciones impositivas del contribuyente Helguero Camacho Alberto, en la suma de 100.440 UFV, correspondientes al **tributo omitido e intereses** del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), la **multa por Omisión de Pago** de 79.146 UFV y la **multa de 1.500 UFV por la Contravención Tributaria de Incumplimiento de Deberes Formales**, por el periodo fiscal octubre 2009 conforme establece el Inciso b), Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 1205/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0740/2012, de 3 de septiembre de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Compañía Cervecera Boliviana SA contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-0212-2012, de 03 de mayo de 2012, que estableció una **Deuda Tributaria** de 25.144 UFV equivalentes a Bs44.025.-, **por concepto de tributo omitido, intereses, multa por Omisión de Pago y multa por Incumplimiento de Deberes Formales**, correspondiente a los periodos fiscales

marzo, abril, mayo, junio, julio, octubre, noviembre y diciembre de 2008; conforme lo establece el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

AGIT-RJ 1226/2012

CONFIRMAR la Resolución ARIT-LPZ/RA 0772/2012, de 24 de septiembre de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por Adrigras SRL, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que dejó sin efecto la sanción por omisión de pago de los periodos julio y octubre de 2008 por el monto de 3.894 UFV, y mantuvo firme y subsistente el tributo omitido de 36.412 UFV por el IVA mas los intereses y sanción por omisión de pago de los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008; en consecuencia, debe **modificarse la Deuda Tributaria** establecida en la Resolución Determinativa N° 17-0231-2012 de 28 de mayo de 2012, correspondiente a los períodos enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 2008, de Bs169.252.- equivalentes a 96.403 UFV a Bs162.417.- equivalentes a 92.510 UFV, **que incluye el tributo omitido actualizado, intereses, sanción por Omisión de Pago y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales**, importe que será reliquidado a la fecha de pago, de acuerdo al Artículo 47 de la Ley N° 2492 (CTB); de conformidad con el Inciso b), Parágrafo I del Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).⁸²

Como se puede advertir todas las resoluciones de Recurso Jerárquico confirmatorias sancionan al sujeto pasivo con más de una sanción, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y multa por omisión de pago.

4.1.2 Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia

La Corte Suprema de Justicia ahora Tribunal Supremo de Justicia, en reiterados Autos Supremos dejó establecido una línea jurisprudencial por la que valida y legaliza la

⁸² Autoridad de Impugnación Tributaria www.ait.gob.bo

imposición de más de una sanción por ilícitos tributarios en franca violación del principio *non bis in idem*, la misma que transcribimos para su mayor abundamiento:

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 10 de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA en parte** la demanda y en su mérito, dispone lo siguiente:

1. Dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico RJ/0233/2006 de 18 de julio de 2006 pronunciada por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.
2. Dejar parcialmente sin efecto la Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ7RA 0140/2006 de 21 de abril de 2006, en cuanto a la calificación de la conducta tributaria del contribuyente Raúl López Leytón.
3. Se revocan parcialmente las Resoluciones Determinativas 341/2005 de 8 de noviembre de 2005 y 344/2005 de 11 de noviembre de 2005, en cuanto a la calificación de la conducta tributaria del contribuyente, debiendo estas adecuar la sanción como evasión, **manteniéndose firme y subsistente la deuda tributaria determinada.**⁸³ (Auto Supremo dictado dentro de un proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Superintendencia Tributaria General).

Como se puede advertir los magistrados del Tribunal Supremo validan la imposición de más de una sanción en franca violación del principio constitucional *non bis in idem*, al ratificar la deuda tributaria que de acuerdo con el art 47 del Código Tributario y art 8 del D.S. 27310 Reglamento de la Ley 2492, incluye la actualización del tributo, intereses y multa.

⁸³ Auto Supremo 280/2012 19 de noviembre de 2012, Tribunal Supremo de Justicia www.suprema.poderjudicial.gob.bo

No obstante, que el mismo Tribunal Supremo de Justicia mediante Auto Supremo N° 131A/2009 de fecha 17 de abril de 2009 dejó establecido el principio general de Derecho *non bis in idem*, en contradicción de la interpretación uniforme de la normativa vigente al señalar:

□...□ supone, en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas y proscribire la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre “la identidad de sujeto, hecho y fundamento”, presupuesto necesario para la presencia de este principio, que proclama en una de sus más conocidas manifestaciones que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración –relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.- que justificase el ejercicio del ius puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración.⁸⁴

4.2 Sanciones por comisión de delitos tributarios

Las sanciones establecidas por el Código Tributario por la comisión de delitos tributarios, también contemplan más de una sanción.

Artículo 176 (Penas) Los delitos tributarios serán sancionados con las siguientes penas, independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan:

I. Pena Principal: Privación de libertad.

II. Penas Accesorias:

1. Multa;

2. Comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte;

⁸⁴ Auto Supremo N° 131A/2009 de 17 de abril de 2009, Tribunal Supremo de Justicia, www.suprema.poderjudicial.gob.bo

3. Inhabilitación especial:

- a) Inhabilitación para ejercer directa o indirectamente actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación por el tiempo de uno (1) a cinco (5) años.
- b) Inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años.
- c) Pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas.⁸⁵

Al establecer que los delitos se sancionan con las penas descritas “*independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan*”, la ley autoriza formalmente al Estado imponer más de una sanción.

Más aun, la Autoridad jurisdiccional queda facultada para imponer, además de la pena principal de privación de libertad, penas accesorias como la multa del 100 % de la deuda tributaria que comprende los intereses y multa por incumplimiento de deberes formales, las mismas que exceden la responsabilidad civil emergente de la comisión de delitos.

En éste contexto el delito de ***Defraudación tributaria*** de acuerdo con el art 177 del Código Tributario se halla sancionado con las siguientes penas:

- 1. Pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y
- 2. Multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.
- 3. Inhabilitación especial en el caso de tributos de carácter municipal y liquidación anual

De acuerdo con el art 178 del Código tributario el delito de ***Defraudación aduanera***, se halla sancionada con las siguientes penas:

- 1. Pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y

⁸⁵ Gaceta oficial de Bolivia, *Código tributario* pag. 176

2. Multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

El delito de ***Instigación pública de no pagar tributos***, según el art 179 del Código Tributario se sanciona con las siguientes penas:

1. Pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y
2. Multa de 10.000.- UFVs (Diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda). (No existe experiencia en el país por la comisión de este delito y su consiguiente juzgamiento)

El delito de ***Violación de Precintos y otros Controles Tributarios*** de acuerdo con el art. 180 del Código Tributario se halla sancionado con las siguientes penas:

1. Pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años
2. Multa de 6.000.- UFVs (seis mil Unidades de Fomento de la Vivienda).

El delito de ***Contrabando*** en conformidad con el art 181 se halla sancionado con las siguientes penas:

1. Privación de libertad de cinco (5) a diez (10) años, cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía decomisada sea superior a UFVs 200.000
2. Comiso de mercancías. Cuando las mercancías no puedan ser objeto de comiso, la sanción económica consistirá en el pago de una multa igual a cien por ciento (100%) del valor de las mercancías objeto de contrabando.
3. Comiso de los medios o unidades de transporte o cualquier otro instrumento que hubiera servido para el contrabando.

Como se observa, al igual que en el caso de las contravenciones todos los delitos tributarios son sancionados con más de una sanción, independientemente de la responsabilidad civil de resarcimiento de los daños y perjuicios, en franca violación del principio constitucional *non bis in idem* y de *proporcionalidad de la sanción*.

4.3 Desproporcionalidad de las sanciones.

La imposición de más de una sanción por la infracción de leyes tributarias, violenta los principios constitucionales *non bis in idem* y de *proporcionalidad*, extremo que demostramos con los siguientes fundamentos:

Primero, el fundamento de la prohibición *non bis in idem* reside en la desproporción y arbitrariedad que implica la imposición de dos o más sanciones por un mismo hecho o su doble enjuiciamiento en dos o más procesos o procedimientos.

Duplicar una sanción configura una reacción desproporcionada del sistema sancionador, puesto que el ordenamiento jurídico podría imponer un perjuicio mucho mayor al realmente ocasionado por el contribuyente al Estado. Por ello los principios de *non bis in idem* y de *proporcionalidad* están basados en la idea de justicia; por tanto sancionar más de una vez al infractor es darle un tratamiento absolutamente desproporcionado y violatorio de los principios constitucionales señalados.

Segundo, las sanciones por contravenciones tributarias (incumplimiento de deberes formales, omisión de pago y otras) previstas en el Código Tributario, son extremadamente desproporcionales porque comprenden más de una sanción; de tal forma que la actualización del tributo en UFV's, los intereses moratorios (tasa anual de interés activa promedio para operaciones de Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres (3) puntos), la multa por omisión de pago (100% de la deuda tributaria) y multas por incumplimiento de deberes formales, que forman parte del cálculo de la deuda tributaria, la hacen impagables, doblando, triplicando o hasta cuadruplicando el tributo omitido, por la desproporción con la que son impuestas las sanciones.

Tercero, de acuerdo con la doctrina, desde el punto de vista de su función, las normas sancionadoras no pretenden más que prevenir o evitar aquellos comportamientos que lesionan o ponen en peligro determinados bienes jurídicamente protegidos, para lo cual establecen mandatos y prohibiciones cuya contravención lleva aparejada la imposición de una sanción. De ahí que su función esencial sea la preventiva o disuasoria, la de tratar de

evitar comportamientos que violenten la ley y lesionen tales bienes; como decía Cesar Becharia

□...□ es evidente que el fin de las penas no es atormentar y afligir a un ente sensible, ni deshacer un delito ya cometido □...□ El fin, pues, no es otro que impedir al reo causar nuevos daños a los ciudadanos y retraer a los demás de la comisión de otros iguales ⁸⁶

La imposición de sanciones por infracción de normas tributarias como se halla prevista en el ordenamiento jurídico tributario, no contribuye a la finalidad preventiva y protectora de la norma sancionadora. Es decir, las sanciones desproporcionadas señaladas en él no previenen las infracciones a la ley tributaria menos logran proteger el bien jurídico protegido, por el contrario generan la sensación de injusticia en los contribuyentes.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo de Justicia dejó establecido que los principios de proporcionalidad y non bis in idem constituyen límites al poder punitivo del Estado, al señalar que:

□...□ el principio de proporcionalidad □...□ impone al Estado reaccionar frente a un ataque efectuado a bienes jurídicos socialmente relevantes, fijando penas en consideración a la magnitud de la lesión del bien jurídico protegido, la intensidad del reproche a su autor y la nocividad social del comportamiento. Auto Supremo N° 213/2013-RRC de fecha 27 de agosto de 2013.

□...□ el principio Non bis in ídem □...□ Desde la óptica doctrinal, constituye un principio relacionado de forma directa con los **principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y cosa juzgada**, toda vez que **la prohibición significa un límite al poder sancionador del Estado**, pero a la vez implica seguridad para el justiciable, quien no puede vivir en zozobra ante una probable persecución penal

⁸⁶ Cesar Becharia, *De los Delitos y de las penas*, traducción de J. A. de Las Casas, Madrid, Alianza Editorial, 1990, p. 45.

indefinida, máxime si ya fue sometido a proceso por un hecho denunciado. Auto Supremo N° 408/2014-RRC de fecha 21 de agosto de 2014.

De su parte el Tribunal Constitucional mediante reiteradas Sentencias Constitucionales 2621/2012 de 21 de diciembre de 2012 y 1294/2006-R de 18 de diciembre de 2006, acorde con la doctrina constitucional, dejó establecido que el principio de proporcionalidad,

□...□ comprende tres conceptos parciales: □...□ 1) La adecuación de los medios escogidos para la consecución del fin perseguido; 2) La necesidad de la utilización de esos medios para el logro del fin (esto es, que no exista otro medio que pueda conducir al fin y que sacrifique en menor medida los principios constitucionales afectados por el uso de esos medios); y, 3) La proporcionalidad en sentido estricto entre medios y fin; es decir, que el principio satisfecho por el logro de este fin no sacrifique principios constitucionalmente más importantes.

Lo anterior implica, a su vez, que no se debe buscar la efectividad de un derecho mediante el sacrificio o restricción total de otro. Lo que significa que debe realizarse una ponderación superficial o una prelación abstracta de uno de los bienes jurídicos en conflicto. Esta ponderación exige tener en cuenta los diversos bienes e intereses en juego y propender su armonización en la situación concreta, como momento previo y necesario a cualquier jerarquización o prevalencia de una norma constitucional sobre otra.

En este proceso de armonización concreta de los derechos, el principio de proporcionalidad, que se deduce del deber de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios, juega un papel crucial. Los límites trazados al ejercicio de los derechos, en el caso concreto, deben ser proporcionales, esto es, no deben ir más allá de lo indispensable para permitir la máxima efectividad de los derechos en pugna.

La delimitación proporcional de los bienes jurídicos en conflicto, mediante su armonización en la situación concreta, se hace necesaria cuando se considera la finalidad social del Estado de Derecho de garantizar la efectividad de los principios,

derechos y deberes consagrados en la Constitución Política del Estado, y se pretende impedir que, por la vía de la restricción injustificada de los derechos, termine por socavarse el contenido de uno o varios de ellos. Dicho de otro modo, la restricción o limitación en la que se traduce la medida legal a adoptarse por la autoridad competente, debe guardar una relación equilibrada y razonable con el fin perseguido. Rompe el mencionado equilibrio, la medida legal que impone a la persona una carga o restricción irrazonable, excesiva o inadecuada.

Lo anterior nos permite concluir que cuando se establezca el respeto del principio de proporcionalidad y de no doble sanción se podrá lograr al principio de justicia.

Sin embargo, como se tiene demostrado en el presente capítulo, la Administración Tributaria violenta los principios constitucionales de no doble imposición y proporcionalidad, obviamente en aplicación estricta de la ley pero inconstitucional.

Por su lado, la Autoridad de Impugnación Tributaria General en relación al principio de proporcionalidad previsto en el art 323 de la Constitución Política del Estado, en reiterados fallos de recurso jerárquico, entiende que la vigencia de éste principio consiste en el accionar de la Administración sometida a las normas establecidas, dicho de otro modo, el principio de proporcionalidad es entendido como sinónimo del principio de legalidad.

AGIT-RJ 0509/2010

iii. En cuanto a lo dispuesto en los arts. 323 de la Constitución Política del Estado y 71 de la Ley 2341 (LPA), que la empresa recurrente observa porque la Administración Tributaria no respeta el principio de proporcionalidad, igualdad, legalidad, cabe indicar que el art. 148 de la Ley 2492 (CTB) prevé que constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la referida Ley y demás disposiciones legales y que estos ilícitos se clasifican en contravenciones y delitos; el art. 151 de la citada Ley señala que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan contravenciones o delitos previstos en dicho Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias y

el art. 160 de la misma Ley, establece en el num. 5) el Incumplimiento de otros deberes formales.

iv. Por su parte, el art. 161 num. 1), de la Ley 2492 (CTB) determina la multa como una de las clases de sanción, que puede ser aplicada cuando se suscita una conducta contraventora; y el art. 162-I de la citada Ley establece que en caso de incumplimiento de los deberes formales dispuestos en el Código Tributario y otras normas tributarias, corresponde aplicar una multa que va desde 50 UFV a 5000 UFV, y que los límites de los mismos serán establecidos mediante normas reglamentarias

v. Como se puede evidenciar, **la Administración Tributaria, aplica el principio de proporcionalidad ya que en el presente caso actúa con sometimiento a las normas establecidas, utilizando medios adecuados para su cumplimiento; el principio de legalidad**, porque sus actuaciones están sometidas a la Ley, asegurando a los administrados el debido proceso; y al principio de igualdad por que estas normas son de aplicación general.

vi. En ese sentido, al ser la RND 10-0029-05 la que en su art. 5 determina que el incumplimiento con el deber de entregar la información mediante el Software Da Vinci, Agentes de Retención deber ser sancionado conforme establece el art. 162-I de la Ley 2492 (CTB) y num. 4.3, Anexo A de la RND 10-0021-04, se tiene que la sanción se encuentra dentro de los límites previstos en el art. 162 de la citada Ley 2492 (CTB); de lo cual se concluye, que al estar prevista en la Ley esta contravención (incumplimiento de deberes formales), como los parámetros de multa que debe ir de 50 UFV a 5000 UFV, **se evidencia que no existe una utilización desmedida de las sanciones que pueda implicar vulneración a los principios de proporcionalidad**, igualdad y legalidad, no existiendo contradicción entre los arts. 6 y 162 de la Ley referida.

En suma, la Autoridad de Impugnación Tributaria General no comprendió en su verdadera magnitud la vigencia del principio constitucional de proporcionalidad, aprobando la imposición desproporcionada de las sanciones.

4.4. Inconstitucionalidad del art. 176 y siguientes del Código Tributario

El art 176 del Código Tributario al establecer una pena principal y otras penas accesorias, violenta el principio establecido por el art 117.II de la Constitución Política del Estado “II. Nadie será procesado **ni condenado** mas de una vez por el mismo hecho”, es decir *non bis in idem*.

Además, del principio señalado, violenta la garantía del debido proceso, el principio de proporcionalidad de la pena y seguridad jurídica consagrados en la norma fundamental, así como el ordenamiento jurídico internacional que forma parte del bloque de constitucionalidad, por lo que el artículo 176 del Código tributario es contrario a la Constitución Política del Estado.

Finalmente, los artículos 177, 178, 179, 180 y 181 del Código Tributario, que tipifican y sancionan los delitos tributarios, en la parte referida a las sanciones previstas por la comisión de cada uno de los delitos, violentan el precepto constitucional *non bis in idem*, y de proporcionalidad de la pena por lo que también son inconstitucionales.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTA

5.1 Conclusiones

5.2 Propuesta

5.1 CONCLUSIONES

La investigación referida a la vigencia y aplicación del principio *non bis in idem* en la imposición de sanciones en el ámbito del Derecho Tributario por incumplimiento de obligaciones tributarias, nos permitió arribar a las siguientes conclusiones que verifican y/o demuestran la hipótesis planteada.

1. El Estado ejerce el Poder punitivo de sancionar las infracciones de normas tributarias por contravenciones tributarias en el ámbito administrativo y los delitos tributarios en el ámbito jurisdiccional.
2. La facultad del Estado de sancionar las contravenciones tributarias imponiendo sanciones administrativas se encuentra delegada a la Administración Tributaria.
3. El objeto principal del principio general *non bis in idem* es la no reiteración del ius puniendi del Estado a una persona por un mismo hecho.
4. El ámbito de aplicación del principio *non bis in idem* es aquel donde se ejerza el ius puniendi del Estado y comprende los ámbitos material o sustantivo y procesal o adjetivo.

5. Las contravenciones tributarias son sancionadas con más de una sanción consistentes en clausura, pago de intereses y multa en franca violación del principio constitucional *non bis in idem*.
6. Los intereses por incumplimiento de pago de los tributos señalados por ley con más tres puntos, constituyen una sanción punitiva más allá de ser simplemente resarcitoria o indemnizatoria.
7. Las sanciones no tienen por finalidad generar ingresos económicos para la Administración, por lo que no surge a favor de la Administración Tributaria ningún derecho resarcitorio o Indemnizatorio, como ocurre con los tributos cuando el contribuyente no los ha pagado dentro del plazo establecido por ley.
8. La sanción tiene por finalidad castigar la conducta antijurídica del contribuyente, razón por la que el castigo no puede ser agravado, con la imposición de más de una sanción (intereses por mora y multas).
9. Los sujetos pasivos que incurran en contravenciones tributarias son pasibles de ser sancionados con más de una sanción por una misma infracción de normas tributarias como es el caso de la no emisión de factura, omisión de pago y el incumplimiento de deberes formales.
10. La imposición de mas de una sanción a los contribuyentes que incurren en infracciones de leyes tributarias, constituye violacion de la garantía el debido proceso consagrado en la Constitución Política del Estado.
11. Las sanciones por ilícitos tributarios sean contravenciones o delitos tributarios, son absolutamente gravosos y desproporcionales a los hechos sancionados violentando el principio Constitucional de proporcionalidad de la sanción.
12. El principio *non bis in idem* no se aplica a tiempo de imponer sanciones a los sujetos pasivos por ilícitos tributarios, sea por Autoridades administrativas por la comisión de contravenciones y/o Autoridades jurisdiccionales por la comisión de delitos tributarios

13. El principio *non bis in idem* no rige el accionar de las Autoridades Administrativas y jurisdiccionales en materia tributaria
14. El principio *non bis in idem* no se aplica ni se encuentra vigente en su vertiente y/o ámbito material o sustancial.
15. La Autoridad General de Impugnación Tributaria, no obstante haber emitido resoluciones en Recurso Jerárquico observando la vigencia del principio objeto de estudio, valida la imposición de más de una sanción impuesta por las Administraciones Tributarias a los sujetos pasivos que hubieren infringido la norma tributaria.
16. Las Resoluciones de la Autoridad de Impugnación Tributaria, en reiterados Recursos Jerárquicos, invocan el respeto del principio *non bis in idem* únicamente en lo que se refiere al ámbito procesal o adjetivo y no así al ámbito material o sustantivo validando de ésta forma la violación del principio, cuyo rango constitucional es superior y preminente al de la Ley tributaria.
17. El art 176 del Código Tributario, establece la posibilidad de imponer, además de la pena principal, penas accesorias como la multa cuando la conducta del sujeto pasivo constituye delito, en franca contradicción al precepto constitucional; por lo que debe ser declarado inconstitucional
18. Las Resoluciones Normativas de Directorio RND 10-0037-07 y RND 10-0030-11 al carecer de fundamentos técnico legales o criterios en los cuales fundamenta la tasación de las multas por incumplimiento de deberes formales afectando de ésta forma el principio general *non bis in idem*, deben ser declaradas inconstitucionales.

5.2 PROPUESTA

Por las razones señaladas en el presente trabajo, el desarrollo de la doctrina mayoritaria, en aplicación de la amplia jurisprudencia Constitucional, la Constitución Política del Estado

enmarcado en el redimensionamiento de los principios y valores imperantes en el Estado plurinacional y la inconstitucionalidad del art 176 del Código Tributario, se propone que a través de los mecanismos legislativos a tiempo de adecuar el Código Tributario al nuevo texto constitucional:

1. Se deroguen o supriman:

a. **la última frase del primer párrafo del artículo 176 el Código Tributario**
“□...□ independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan.” y

b. **el numeral II) Penas accesorias del artículo señalado**

“Artículo 176° (Penas). Los delitos tributarios serán sancionados con las siguientes penas, **independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan:**

I. Pena Principal: Privación de libertad.

II. Penas Accesorias:

1. Multa;

2. Comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte;

3. Inhabilitación especial:

a) Inhabilitación para ejercer directa o indirectamente actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación por el tiempo de uno (1) a cinco (5) años.

b) Inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años.

c) Pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas.”

Y se inserte un artículo expreso que señale o deje establecido la vigencia del principio non bis in idem y se inserte la garantía de la no doble imposición de sanciones en su dimensión material o sustancial:

ARTÍCULO (PRINCIPIO NON BIS IN IDEM).- Se prohíbe el doble procesamiento e imposición de más de una sanción por la misma infracción de la ley tributaria material o sustancial.

2. Por otro lado, proponemos **suprimir los intereses compuestos de los conceptos que comprende la deuda tributaria, eliminando la suma de los tres puntos adicionales previstos por el art 47 del Código Tributario.**
3. Finalmente, proponemos **suprimir la sumatoria de sanciones o multas por incumplimiento de deberes formales**, cuando la conducta del sujeto pasivo haya sido calificada como contravención tributaria, en armonía con la norma penal adjetiva en relación al concurso ideal y concurso real de delitos que establece la sanción con la pena del delito más grave y no la sumatoria de las sanciones.

BIBLIOGRAFIA

1. AAEF, *IV Jornadas de derecho penal tributario*, Buenos Aires, Errepar, 2009
2. Altamirano, Alejandro. *Derecho tributario teoria general*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012
3. Amatucci, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, 2 tomos
4. Andrade Vallejos, Richard, *Derecho procesal penal*, Bolivia, J.V., 2007
5. Ataliba, Geraldo, “*Igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria*”. En AA.VV., *Ensayos tributarios en homenaje al 50 aniversario de El Hecho Imponible de Dino Jarach*, Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas S.A., 1994
6. Barco, Oscar Ivan. *Teoria general de lo tributario*, Lima, Ed Grijley, 2009
7. Barja de Quiroga, Jacob. *El principio non bis in idem*, Madrid, Dickinson, 2004
8. Barros Carvalho, *Derecho tributario. fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, Depalma, 2002, p. 89.
9. Benitez Rivas, Alfredo, *Derecho tributario*, La Paz, Central Gráfica S.R.L., 2009
10. Bertaza, Humberto y Norberto Marconi. *Tratado del régimen penal tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2010, 3 tomos
11. Bidart Campos, Germán, *Derecho constitucional*, Buenos Aires, Ediar, 1993, Tomo II
12. Bustos Ramírez, Juan y Hernán Hormazábal Malarée. *Lecciones de derecho penal*, España, Trotta, 1997
13. Cazorla Prieto, Luis, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Aranzadi, 2006
14. Cobo del Rosal, Manuel y Anton S. Vives, *Derecho penal. parte general*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999

15. Cruz de Quiñonez, Lucy *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2010
16. De La Garza, Sergio F. *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa S.A., 2000
17. Gaceta Oficial De Bolivia *Código Tributario Boliviano*
18. Gaceta Oficial De Bolivia, *Constitución Política del Estado*
19. Garcia Vizcaino, Catalina, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma. Tomo I, 1996
20. García Belsunce, Horacio, *Derecho tributario penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985
21. Gilardi Madariaga Cecilia. “*Acerca del principio de razonabilidad y el debido proceso*”. En <http://dspace.uces.edu.ar:8180/dspace/bitstream/handle/>
22. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, Volumen 2, t 1, 1997
23. González Eusebio y J. Pérez *Derecho tributario*, España, Plaza Universitaria, 1994
24. Hensel, Albert. *Derecho tributario*, Rosario-Santa Fé, Nova Tesis, 2004
25. Huergo Lora, Alejandro. *Las sanciones administrativas*, Madrid, Iustel, 2007
26. Jarach, Dino. *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982
27. Jarach, Dino *Finanzas publicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996
28. Linares, Juan Francisco, *La razonabilidad de las leyes, el debido proceso como garantía innominada en la constitución argentina*, Buenos Aires, 2010
29. Luqui, Juan Carlos, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993
30. Mir Puig, Santiago, *Introducción a las bases del derecho penal*, Buenos Aires, IB de F, 2003
31. Martin, José, Rodríguez Usé. *Derecho tributario general*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007

32. Montaña Galarza, César. *La obligación de contribuir y los principios de la tributación*”, en A. Figueroa Neri, Tópicos Fiscales Contemporáneos, Centro de Universidad de Ciencias Económico Administrativas, Universidad de Guadalajara, Pandora S.A., 2004
33. Nieto Garcia, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, ed., Tecnos, 2005
34. Pacci, Alberto. *Introducción al derecho tributario*, Lima, UNPG, 2007
35. Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1998
36. Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la hacienda publica y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000
37. Pont, Clemente y Francesc Joan, *Incompatibilidad entre interés de demora y sanciones tributarias*, Informes AEDAF número 39/00. julio· agosto de 2000
38. Queralt Juan Martin. *Derecho tributario*, España, Thompson Arazandi, 2008
39. Queralt Juan Martin y Otros. *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2009
40. Queralt Juan Martin. *El principio non bis in idem*, Colección Jurisprudencia Práctica 42, Madrid, Tecnos, 1992
41. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen N° 32 “*El delito tributario: y tipificación* “ de Luis Felipe Bramont-Arias Torres, abril 1998, citado por Cesar Luna y Victoria miembros del IPDT e IFA-Grupo Peruano
42. Roxin, Claus. *Derecho penal. parte general*, Madrid, Civitas, 1997
43. Sainz De Bujanda, Fernando. *En torno al concepto y al contenido del derecho penal tributario*, Madrid, ADPCp, 1968
44. Soler, Osvaldo H. *Derecho tributario*, Buenos Aires, La ley, 2008
45. Saccone, Mario Augusto. *Manual de derecho tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005
46. Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007

47. Tribunal Constitucional Plurinacional www.tribunalconstitucional.gob.bo
48. Tribunal Supremo de Justicia www.organojudicial.gob.bo
49. Valdez Costa, Ramón. *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma. 1996
50. Villalba Leon, Francisco Javier. *Acumulacion de sanciones penales y administrativas*, Barcelona, Bosch 1998
51. Villegas Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2003
52. Viscafé Ureña Roberto. *Sistema tributario boliviano Compendio de normas*, La Paz, Excelsior S.R.L. 2009