

CAPITULO X ILÍCITOS

En el presente capítulo sobre “ilícitos”, advertiremos a lo largo de la exposición del tema, que dentro de la doctrina jurídica penal tributaria y penal aduanera, existen varias posiciones doctrinales, que se contraponen unas y otras, sobre la dependencia y/o independencia respecto a los derechos troncales. Sin embargo, debemos resaltar que en materia aduanera, existe poca bibliografía; y algunas obras en derecho Penal Tributario, se han referido a los ilícitos aduaneros, por lo que concurremos a ellas para asistarnos de sus apreciables acotaciones y el tratamiento jurídico que nuestra legislación respecto a la de derecho comparado asimila su actual procedimiento, así destaca el código tributario como un exponente de las reformas que han debido seguir los mismos trazos con respecto a otras legislaciones, como un intento por armonizar su tratamiento jurídico; pero que sin duda habremos de concentrar nuestro interés en el tema de ilícitos aduaneros, por su particular consideración respecto a las demás legislaciones. Por lo que a efectos didácticos, abordaremos el tema del ilícito tributario en una exposición doctrinaria para luego ingresar al contenido de los ilícitos conforme la metodología de nuestro actual código tributario, que culmina en una suerte de simbiosis jurídica por cierto muy sui generis que concentra nuestra legislación al respecto de la cuestión aduanera.

Definición de Ilícito.- La palabra “ilícito” significa lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, equidad, razón o buenas costumbres, es sinónimo de ilegal, inmoral, contrario a pacto obligatorio. Lo ilícito puede violar la ley positiva, la moral o la religiosa; pero sólo en el primer caso surgen efectos de trascendencia para el Derecho que puede acoger asimismo normas morales y religiosas, pero de referirse a lo ilícito solo a estas dos últimas, el problema surge en la conciencia.

6.1. Definición de Ilícito tributario.- El Código Tributario (Ley 2492), expone la siguiente definición al respecto del ilícito tributario y dice: “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Ahora bien, debemos entender al acto ilícito como aquella actividad humana que atenta contra del ordenamiento jurídico. Esta característica conocida como el elemento de antijuricidad en la teoría del delito, es la que da la nota de ilícito o de infracción a estas figuras sub-examine.

Giuliani Fonrouge, ha afirmado certeramente que la infracción es un concepto genérico, mientras que delitos y contravenciones serían lo específico. Agrega que concibe el derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados y estima que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícita – fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal. Sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remite expresamente a sus normas.

6.2. Clasificación.- Conforme a lo dispuesto por el Art. 149 del Código Tributario los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

6.3. Doctrina penalista.- Al efecto, creemos muy importante traer el análisis que expone el prof. Osvaldo H. Soler a partir de la opinión de una parte de la doctrina penalista, la que creemos nos permitirá situarnos en una posición mas clara a partir de las concepciones actuales, así trae el prof. Soler, aporta en su obra con las apreciaciones de Carmignani y Carrara, quienes se inclinan a ver una diferencia ontológica entre delito y contravención, consistente en que esta última no ofende ni al derecho natural, ni al principio ético universal, sino que es reprimida en razón de mera utilidad social. El delito, entonces, afecta la seguridad social, en tanto que la contravención perjudica sólo la prosperidad.

El delito sería siempre la lesión a un derecho subjetivo, mientras que la contravención sólo importaría una desobediencia.

Mientras el derecho reconoce los derechos subjetivos, y tutela los bienes jurídicos a que esos derechos corresponden, la violación al mismo da lugar a un delito. En cambio, la contravención ni viola un derecho subjetivo preexistente, sino que transgrede una norma creada por razón de mayor utilidad social. En consecuencia, el hecho contravencional sería un delito de mera creación política, no malo en sí, como lo es el delito, sino malo porque está prohibido.

Para Binding y Rocco, quienes han encontrado sustanciales distinciones entre el delito y la contravención, son análisis que no han sido ignorados por el prof. Osvaldo H. Soler en su obra de Derecho Tributario, por ésta razón y debido a su importancia, vemos en su análisis un aporte de sumo interés que lo hacemos parte de nuestra exposición al considerarlo muy ilustrativo ya que la conclusión a la que arriba Soler, es por la inexistencia de tal diferencia cualitativa, admitiendo que ésta es la moderna doctrina dominante, que sólo consiente una distinción meramente cuantitativa, y agrega que la contravención reproduce o puede reproducir en pequeño, todas las cualidades o características que se atribuyen a los delitos.

Así mismo, expone otras corrientes que aceptan la distinción ontológica o cualitativa, como ser de Nuñez para quién la criminalidad del hecho en el delito se asienta en el ataque a la seguridad de los derechos de los individuos o de la sociedad y, subjetivamente en la voluntariedad de ese ataque, si se trata de la especie más grave de delincuencia, o en su producción culposa en la especie más leve, mientras que la punibilidad de las contravenciones se apoya jurídicamente exclusivamente en el punto de vista objetivo de la oposición de la acción a la regulación estatal de la actividad administrativa del más distinto orden. Para Núñez, el aspecto subjetivo de las contravenciones no se vincula a su mayor gravedad, como sucede en cambio con los delitos. Al razón de las posturas de naturaleza administrativa del ilícito tributario García Belsunce refiere que, los autores enrolados en esta teoría, admiten la distinción entre el delito y la contravención al otorgarle al ilícito tributario un carácter contravencional y cita la opinión de Villegas para quien la infracción a las leyes tributarias no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados, ya que éstos tienen un interés jurídico mediato en los recursos con los que el gobierno debe contar para satisfacer los derechos individuales o sociales sobre los cuales sí tienen interés jurídico inmediato, deduciendo de ello que la actividad estatal violada mediante la infracción de las leyes tributarias no es esencialmente un delito del derecho penal común, sino una contravención.

A continuación y, el prof. Soler cita la posición de García Belsunce sostenida en una de sus obras referida al tema sobre el ilícito y apoya muchas de sus afirmaciones en su convicción de que la naturaleza del ilícito tributario es penal. Así, para este autor, al lesionar el ilícito tributario al derecho en una de sus ramas (la fiscal) lesiona bienes jurídicos y el orden jurídico y, también lo que cada uno está obligado a hacer en función del bien público, pues, tal como tiene Griziotti, la causa – fin del tributo es el deber ético y jurídico del individuo de contribuir al sostenimiento del estado en la medida de su capacidad contributiva. También lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad en tanto el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas resulta indispensable para que el estado pueda satisfacer las necesidades de la sociedad y los individuos que la integran. Advierte que el incumplimiento pone en peligro la seguridad del bien- estar colectivo más que la prosperidad.

O. Soler, agrega al respecto del párrafo precedente, que para este autor García Belsunce, no hay diferencia cualitativa u ontológica entre la contravención y el delito, existiendo, en cambio, sólo una diferencia cuantitativa o de grado, dada por la importancia y naturaleza de la pena, agregando que esta última (la pena), en función precisamente de ese grado o importancia, será penal en el delito y administrativa en la contravención. En virtud de ello, son delitos tributarios: el contrabando, la defraudación tributaria, las infracciones aduaneras, la omisión culposa en el

pago de impuestos penada con multas sancionatorias, recargos sancionatorios, inhabilitaciones temporales o definitivas, las infracciones formales sancionadas con penas privativas de la libertad, siendo, en cambio, contravenciones tributarias aquellas moras en el pago de tributos castigadas con intereses resarcitorios, intereses punitivos, multas compensatorias o menores.

Concluye, en base a lo expuesto que al ilícito tributario corresponde la aplicación de los principios generales del derecho penal común.

Con respecto a las sanciones aplicables a las contravenciones, dice, son las consecuencias que denominamos “civiles”, por implicar un resarcimiento por el daño causado y no ese “algo más” que lleva implícito la pena con propósito intimidatorio y retributivo.

De lo expuesto precedentemente, a través de los invaluable aportes sobre derecho tributario que exponen los distintos autores, y que innegablemente son debates que surgen con el objetivo de aplicar la normativa acorde a la naturaleza de estas abstracciones jurídicas, nos permitiremos extractar de lo antelado, las corrientes ya definidas y, efectuaremos una suerte de exposición concisa principalmente del criterio expuesto por el prof. García Belsunce, y que no sólo tiende a gravitar significativamente en el derecho penal tributario; sino también en el derecho penal aduanero; pero creemos pertinente, traer a colación de manera previa las afirmaciones y tendencias contemporáneas que sitúan al bien jurídico tutelado por la norma punitiva, por ésta razón acudimos a la versión sostenida por Mazuelos Coello, que alega que el derecho penal contemporáneo ha obtenido como efecto de su expansión, un desarrollo que se ha entrelazado inevitablemente con el aspecto económico de la vida humana.

El orden económico, visto como un interés digno de protección jurídica, ha exigido de la legislación, la protección de bienes de carácter jurídico “supraindividual”. Estos bienes, son producto de la complejidad del desarrollo de la sociedad, cuya multiplicidad de intereses y apreciación evaluativa, requiere de una visión distinta a la que clásicamente describen los tipos penales patrimoniales. Un bien jurídico supraindividual no tiene substrato empírico inmediato como en el caso de aquellos que protegen bienes jurídicos individuales (la vida, la salud, el patrimonio, la fe pública, etc). Los bienes jurídicos supraindividuales son la libre competencia, la propiedad intelectual, la libertad de empresa, comercio e industria, la información, el pluralismo económico y, la defensa del consumidor. Ahora, el bien jurídico protegido por la norma punitiva tributaria es de orden fiscal y, el bien jurídico protegido por la normativa punitiva aduanera, es fiscal económica, social, de salud e higiene pública y, seguridad común.

En la exhibición que veremos en las siguientes líneas y de un modo mucho más resumido de lo que vimos anteriormente, extractado por supuesto de las posturas expuestas por las distintas corrientes y que han sido reconocidas por García Belsunce, nos brindará una definición precisa de las tendencias modernas que han sido la base que ha impulsado las reformas legislativas, así definidas:

- Tesis Penalista.- Afirma que el Derecho Penal Aduanero es parte del Derecho Penal común. Sus afirmaciones enfatizan que el ilícito tributario o aduanero no se diferencia ontológicamente del ilícito penal. Los ilícitos tipificados en el Código Penal; no se distinguen de forma sustancial de los ilícitos descritos en otras leyes especiales, la diferencia es pues, meramente formal.

El bien jurídico afectado por la comisión de los delitos aduaneros, no es distinto del que se resiente por la comisión de los delitos comunes. En cuanto a la administración de la pena, reconocen que inclusive la autoridad administrativa puede imponer sanciones y no exclusivamente el juez. Sin embargo, afirman que la sanción penal aduanera es una sanción como cualquier otra.

Reconocen que los principios generales del Derecho Penal son aplicables y absolutamente compatibles a aquello que pueda denominarse ilícito aduanero.

-Tesis Administrativa.- Sostienen que el ilícito aduanero es de naturaleza administrativa dado que el bien jurídicamente protegido es distinto ontológica y cualitativamente del protegido por el derecho penal común. Así dicho bien, sería del interés público el buen funcionamiento de la Administración, la prosperidad del estado, y el orden público económico.

Considera también que la pena posee características, naturaleza y efectos distintos a las penas convencionales comunes, ya que no tenderían a buscar la disminución de un bien jurídico del trasgresor sino a reparar o indemnizar al fisco por la pérdida ocasionada o el perjuicio sufrido.

Es contraria al establecimiento de sanciones penales ya que considera que la autoridad competente para imponer las penas sería la propia Administración o en su defecto la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Esta corriente, se sustenta sobre la existencia del llamado Derecho Penal Administrativo, que fue auspiciada por el jurista James Goldschmidt que afirma que el bien tutelado en el derecho tributario penal es diverso al del derecho penal común; ya que en un caso se trata de “la desobediencia a las órdenes de la administración, consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común) y no una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales”..

-Tesis Tributarista.- Mantiene la posición de que el Derecho Penal Tributario, incluiría al Derecho Penal Aduanero. Afirma que el Derecho Tributario se constituye en una unidad autónoma, de la que los ilícitos aduaneros son parte.

Que existe un marcado particularismo en los ilícitos tributarios, ya que estos atienden a la realización objetiva del hecho y no a las circunstancias particulares del autor.

Otras características que introduciría esta teoría serían la presunción de culpabilidad y la inversión de la carga de la prueba por parte del contribuyente, importador o exportador respecto de su inocencia.

La singularidad y carácter especial que tendría el ilícito tributario según esta teoría haría que las normas contenidas en el Código Penal, no sean aplicables salvo que así lo disponga la norma tributaria.

Debemos recordar, que el Código Tributario Ley 1340 del año de 1992 legislaba tanto para Impuestos Internos como para tributos Aduaneros, posteriormente; es decir, el año de 1999 las infracciones aduaneras en nuestro ordenamiento jurídico estuvieron previstas en la Ley General de Aduanas Ley 1990 de 28 de julio de 1999, por la cual se apartaron los delitos de carácter aduanero y su respectivo procedimiento sancionatorio, sin embargo con la Ley 2492 Código Tributario de 2003 modificó y/o complementó las tipificaciones y sanciones entonces previstas.

De lo expuesto, podemos referir que el actual Código Tributario Ley 2492, siguió como modelo el proyecto diseñado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Sin embargo, no dudamos que los ilícitos aduaneros se han inclinado por la teoría tributarista, aunque no en todas sus estipulaciones. Así como referencia esta la anotación al Art. 145 del modelo, afirma que sólo se han incluido las figuras de ilícitos involucrados en tributación interna.

El Ilícito Aduanero.- Bajo la lente de los distintos juristas estudiosos del Derecho Tributario y que han expuesto sus distintos puntos de vista, que los consideramos invaluable por su contribución cognoscitiva y que en muy poco difiere de lo que debemos entender desde esa perspectiva el tema de los ilícitos aduaneros., creemos pertinente al respecto de los “ilícitos aduaneros”, entender, que esta figura es interpretada, como toda violación e incumplimiento a las disposiciones que tienen relación con el derecho aduanero. Identificando entonces, que el

bien jurídico protegido por la norma punitiva aduanera es de diversa índole y, puede por su naturaleza no sólo ser fiscal, sino también, económica, social, de salud e higiene pública y seguridad común, por lo que advertimos que la gama del bien jurídico protegido es más amplia como podemos observar:

- El control aduanero sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías por el Estado. (H. Vidal).
- La protección de la producción nacional de un Estado.
- El control de ingreso de armas, estupefacientes, substancias radiactivas.
- La salud e higiene pública
- El erario público o la obligación solidaria de contribuir al sostenimiento del Estado, cuando se trata de delitos tales como la defraudación

Consideramos de sumo interés, traer el concepto que contiene al respecto el Convenio de Kyoto, que en su anexo H, ha recogido su significación genérica como infracción aduanera y, define como: “Toda violación o intento de violación de la legislación aduanera”. Lo que sugiere que dentro de esa concepción se encuentran los delitos, contravenciones y la tentativa punible.

Antecedentes Históricos en nuestra Legislación.- Nuestro interés en particular, se centra en verter los antecedentes históricos, que indudablemente nos sirven como una plataforma, para emprender nuestra partida sobre una base tangible, que no es otra que nuestra legislación que aproximadamente a lo largo de dos décadas, ha sufrido una suerte de múltiples modificaciones y, que lamentamos no han conseguido su objetivo.

Así, no podemos desmerecer la opinión de algunos juristas, que en su afán de contribuir al logro de un cuerpo normativo único, que concentre tanto la normativa aduanera sustantiva y adjetiva, exijan la vigencia de un Código Aduanero, que además sea mucho mas severo en cuanto al tratamiento de los ilícitos aduaneros con relación al delito de contrabando se trate.

Por consiguiente, traemos de manera inicial la ya derogada Ley 1340 de 28 de mayo de 1992 código Tributario que habría de contemplar en el Título III, Capítulo I, Sección Segunda (Delitos y Contravenciones) Art. 48 “Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, sustantivas o formales, constituye delito o contravención punible en la medida y con los alcances establecido en este Código”, y en leyes especiales estaban considerados como delitos tributarios la defraudación, contrabando y la instigación pública a no pagar tributos. Como contravenciones tributarias estaban la evasión, la mora, el incumplimiento de deberes formales; el incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la administración tributaria. El Art. 71 decía: “Los delitos y las contravenciones tributarias para su constitución requieren la presencia de dolo y culpa. Las presunciones establecidas al respecto de éste Código o en leyes especiales, admiten prueba en contrario y presuponen el conocimiento por parte del imputado de los hechos que le sirven de base”.

Todas las normas legales que estamos citando, son normas de Derecho Penal Tributario, que tienen por objeto reprimir y sancionar el Delito Fiscal, del que damos el siguiente concepto: “Cualquiera de los que incumpla obligaciones contributivas, evadiendo el pago de tributos, incumpliendo las obligaciones de inscripciones y declaraciones para el ejercicio de actividades por las que deben contribuciones al Fisco dando lugar a su incumplimiento, por acción u omisión a notable disminución de los ingresos al estado, atentando contra la industria, el comercio legalmente establecido y el comercio internacional, así como el progreso nacional”.

Así la Defraudación, definida por el Art. 98 de la Ley 1340 decía “Comete delito de defraudación el que mediante simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño induce a error al Fisco, del que resulte para si o un tercero un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción”.

El Código Tributario del año de 1992 legislaba tanto para Impuestos Internos como para tributos Aduaneros, de allí que en su Art. 99 indicaba: “Son casos de defraudación de acuerdo con el artículo 98 de este Código sin perjuicio de otros parecidos” y exponía desde el inciso 1) al 5) Art. 100 inc. 1) al 7); el Art. 101 contemplaba las penas con sanciones de multa y privación de libertad de hasta 5 años. En la Sección Segunda del mismo Capítulo referida a la figura del Contrabando, sus agravantes y sus sanciones que penaba con la privación de libertad; pero el Art. 107 decía: “No se aplicará pena de privación de libertad sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Art. 106, inciso 2 y 3. a) Cuando el valor de las mercancías objeto de contrabando no exceda de diez mil bolivianos”...El Ministerio de Finanzas dictará norma administrativa fijando el nuevo monto que regirá a partir del 1 de enero del año siguiente”.

La Sección Tercera del mismo cuerpo legal, hacía referencia a la Instigación Pública a no pagar Impuestos, imponía una multa y hasta una pena de prisión. De la Segunda Parte Especial de las Infracciones Tributarias, Sección Cuarta, estaba contemplada la figura de Evasión, Mora, Incumplimiento de los Deberes Formales y finalmente el Incumplimiento de los Deberes por Funcionarios de la Administración Tributaria.

De lo expuesto, podemos advertir que el Código Tributario Ley 1340 del año de 1992, reitero, legislaba tanto para Impuestos Internos como para tributos Aduaneros. Posteriormente, es decir, el año de 1999 las infracciones aduaneras en nuestro ordenamiento jurídico estuvieron previstas en la Ley General de Aduanas Ley 1990 de 28 de julio de 1999, por la cual se apartaron los delitos de carácter aduanero y su respectivo procedimiento sancionatorio, sin embargo con la Ley 2492 Código Tributario de 2003 modificó o complementó las tipificaciones y sanciones entonces previstas y, derogó parte de la Ley General de Aduanas.

Es importante señalar, que esta suerte de reformas han provocado un periodo de transición durante el cual han estado vigentes de manera simultánea, paralela estas leyes. Sin embargo y, en el capítulo sobre recursos de impugnación, nos permitiremos abordar el tema nuevamente, y pondremos sobre el tapete la vigencia paralela de estas leyes, como consecuencia de las sentencias Constitucionales emitidas por el Consejo de la Judicatura.

Ahora bien, el Código Tributario Ley 2492 en actual vigencia, proclama la autonomía del derecho tributario, expuesto en el Art. 5. II que textualmente dice: “Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto lo de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular”. El Art. 6 de la Ley 2492 al referirse al (Principio de Legalidad o Reserva de la Ley) dice: I. Sólo la Ley puede:6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

El Art. 148 del Código Tributario en actual vigencia, nos proporciona la siguiente definición. “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Clasifica a los ilícitos tributarios en contravenciones y delitos” y, la normativa aplicable para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del Código Tributario Ley 2492, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos.

Con respecto a los delitos tributarios se rigen por las normas del código Tributario, por otras leyes tributarias, por el código de Procedimiento Penal y el código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la presente norma. Al respecto de éste último, el Código Tributario en actual vigencia, no instituye tribunales especializados para el juzgamiento en materia penal tributaria, ya que los juzgados ordinarios en materia penal, son los que tienen competencia para juzgar delitos, previo agotamiento de la fase de la prejudicializada, así lo estipulan los Arts. 174, 182 y 184 de la Ley 2492.

6.5. Reformas Sustantivas Régimen Actual Ley 2492 y Ley 1990.- Al efecto, creemos necesario puntualizar cuales han sido los cambios sustanciales que han resultado de las reformas a la Ley 1340 expone el actual Código Tributario Ley 2492, así como la inclusión de reformas a la Ley 1990. Cabe aclarar que las figuras sobre ilícitos aduaneros que contiene el Código Tributario actual, se encuentran subrayadas, a efectos de su comprensión didáctica, las demás figuras tributarias son fruto de las reformas a la Ley 1340 Código Tributario.

Veamos el elenco de figuras de acuerdo a la Ley 2492:

- Introduce la figura de delitos tasados traducidos en UFVs aplicable para ilícitos tributarios y aduaneros.

- Reemplaza la evasión por la omisión de pago y eleva la multa del 50% al 100%
- Art. 47 párrafo III.- Eliminación de la multa por mora
- Convertibilidad de la clausura en multa
- Reemplaza el régimen de incentivos por el de reducción de sanciones
- No caracteriza el dolo, ni siquiera de manera presuntiva
- Redefinición del procedimiento penal sancionatorio y reintegración de los ilícitos aduaneros.
- Mantiene los otros tipos penales
- Art. 171 de la Ley General de Aduanas Tipo Penal Cerrado.- Sanción: Prisión.-Usurpación de Funciones Aduaneras.
- Art.- 172 de la Ley General de Aduanas.- Tipo Penal: Cerrado.- Sanción. Prisión.- Sustracción de Prenda Aduanera.
- Art. 173 de la Ley General de Aduanas.- Tipo Penal: Cerrado.- Sanción: Prisión.-Falsificación de Documentos Aduaneros.
- Art.- 174 de la Ley General de Aduanas.- Tipo Penal: Cerrado.- Sanción Prisión.- Asociación Delictiva Aduanera.
- Art.- 175 de la Ley General de Aduanas.- Tipo Penal: Cerrado.- Sanción Prisión.- Falsedad Aduanera.
- Art.- 176 de la Ley General de Aduanas.-Tipo Penal Cerrado.- Sanción Prisión.- Cohecho Activo y Pasivo.
- Art.- 177 de la Ley General de Aduanas.- Tipo Penal Cerrado.- Sanción Prisión.- Tráfico de Influencias.
- Art.- 178 del Código Tributario.- Tipo Penal abierto.- Sanciones: Prisión, Multa e inhabilitación especial. Defraudación Aduanera.
- Art. 179 del Código Tributario.- Instigación pública a no pagar tributos Tipo penal: cerrado Sanciones: Prisión, multa (se incorporan las acciones de hecho).
- Art. 180 del Código Tributario.- Tipo Penal Cerrado.- Sanciones: Prisión y Multa.- La violación de precintos y controles tributarios.
- Art. 181 del Código Tributario.- Tipo Penal Abierto.- Sanciones: prisión, comiso de mercancías y de medios de transporte e inhabilitación especial. El contrabando y a los otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

- Los cambios en materia sustantiva, relacionados con la responsabilidad sobre ilícitos son: La introducción de los sustitutos; la responsabilidad subsidiaria y ya no solidaria de los terceros; el reemplazo del error de derecho y de hecho por error de tipo o error de prohibición.

- Los cambios en materia procesal, relacionados con la sanción de ilícitos: la introducción de la figura del arrepentimiento eficaz; la unificación del procedimiento de determinación con el procedimiento sancionatorio inclusive del incumplimiento de deberes formales.

- La incompetencia de las instancias administrativas y jurisdiccionales tributarias para pronunciarse sobre el dolo en la defraudación tributaria.

- El enjuiciamiento de los delitos se rige por el procedimiento penal, luego de cesar la prejudicialidad que se prolonga hasta el fallo supremo.
- La acción penal tributaria será ejercida por el Ministerio Público dándole a la administración la calidad de víctima y querellante, correspondiendo a los tribunales de sentencia en materia aduanera (constituidos por 2 jueces técnicos especialistas en materia tributaria y 3 jueces ciudadanos, el conocimiento de este tipo de causas).
- Convertibilidad de la clausura en multa, introducción de la figura de control tributario. Los casos especiales por omisión en la presentación de DDJJ o con errores aritméticos.

De esta sucinta exposición que contempla el actual Código Tributario Ley 2492, es importante recordar que al inicio del presente capítulo habíamos mencionado las distintas corrientes, destacando a García Belsunce, en las alusiones que al respecto arguyó el prof. Osvaldo Soler y, que efectuada su conclusión, enfatizó, que la mayor parte de la doctrina actual, sigue la teoría de la distinción cuantitativa o de grado, que sostiene que la diferencia entre “delitos y contravenciones”, es en cuanto a la importancia de la transgresión; así la gravedad de las penas que la ley impone, sería la medida; el parámetro fundamental para distinguir si una infracción debería ser considerada delito o contravención. A la vez, expuso la teoría de la distinción ontológica que examina al bien jurídico afectado, para distinguir objetivamente entre los “delitos y las contravenciones” y que para esta teoría el delito afecta a los derechos de los individuos o de la sociedad sobre los cuales la ley otorga tutela; mientras que la contravención sería el bien jurídico atacado sería la actividad ejercida por la Administración, en la que lo reprochable sería la desobediencia a esta misma. García Belsunce.

Sin embargo, nuestro Código Tributario, si bien en su Art. 148 refiere a que las infracciones se clasifican en delitos y contravenciones; no sigue una de éstas corrientes expuestas; sino que recoge elementos de ambas, verbigracia, la coexistencia del “delito de contrabando y la contravención de contrabando”, que se distinguen singularmente por la apreciación cuantitativa del tributo evadido a la que puede tranquilamente aplicarse la teoría de distinción de grado y, por el otro lado tenemos la contravención de incumplimiento a deberes formales a la que se puede considerar emanada de la teoría de la distinción ontológica, cuya ratio legis es la de reprimir aquellas infracciones que puedan atentar contra el correcto desempeño de la Administración Tributaria, destacamos de igual forma las contravenciones aduaneras tipificadas en el Art. 186 de la Ley General de Aduanas. Es importante recordar que al respecto de los Ilícitos Tributarios el Código Tributario deroga los artículos 158 a 170 por la Disposición Final Décima Primera de la Ley No. 2492. El contenido de estos artículos se encuentra regulado y ampliado en los artículos 148, 149, 150, 151, 155, 156, 171, 172, 174, 175, 176, 178, 179 y 181 del aludido Código Tributario Boliviano.

Retroactividad.- Al respecto de la Retroactividad el Art. 150 de la ley 2492 dice: “Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable” La Ley 1990 en su Art. 162 decía: “Las normas contenidas en el presente título no tienen efecto retroactivo, salvo en los siguientes casos: a) Cuando los hechos y actos dejen de ser delitos o contravenciones. b) Cuando se establezcan sanciones más benignas y c) Cuando se establezcan términos de prescripción más breves. La Ley 1340 en su Art. 66 decía: “Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves”.

Al respecto, podemos indicar que, las normas tributarias punitivas, solo rigen para el futuro, aplicando el principio universal de derecho, que las normas jurídicas son irretroactivas, excepto las penales, siempre que favorezcan al delincuente y las laborales en caso de que la propia norma determine su retroactividad, por tratarse de normas de tipo social. Este principio, lo

tenemos también en la Constitución Política del Estado, que en su Art. 33 dice: “La Ley solo dispone para lo venidero y no tienen efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente y en materia penal cuando beneficie al delincuente”. No obstante y, como podemos observar, las normas penales tributarias, tienen efecto retroactivo, así lo señala el Art. 150 de la Ley 2492, al estipular la retroactividad, cuando supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Debemos tomar en cuenta, que el responsable directo del ilícito tributario, tal y como señala el Art. 151 es o son “las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias”.

El Código Tributario, también se refiere a la reducción de sanciones pecuniarias hasta un 80%, aplicable a los ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos del contrabando. Art. 156.

Clasificación de los Delitos Tributarios.- El Código Tributario en su Art. 175 hace una clasificación de los delitos tributarios y, los expone de la siguiente manera:

- 1.- Defraudación tributaria;
- 2.- Defraudación aduanera;
- 3.- Instigación pública a no pagar tributos;
- 4.- Violación de precintos y otros controles tributarios.
- 5.- Contrabando;
- 6.- Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

Defraudación Aduanera.- El significado de la palabra “defraudación”, que en sentido amplio quiere decir: Todo el perjuicio económico que se infiere abusando de la buena fe ajena; en sentido tributario; sustracción o abstención dolosa del pago de impuestos o sea eludir su pago, sea en forma total o parcial; de modo específico, cualquiera de los abusos cometidos en perjuicio del Fisco, un modo de defraudación es el contrabando. La palabra defraudar, viene del latín “defraudare” que significa usurpar, robar, sinónimo de engañar, eludir el pago de impuestos. El Actual código tributario Ley 2492 al respecto del delito de defraudación aduanera, contenido en el Art. 178 del Código Tributario, dice: “Comete delito de defraudación Tributaria, el que dolosamente perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a 50.000.- UFVs del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero”. Nótese los siguientes aspectos que caracterizan a esta figura contemplada en nuestro actual Código Tributario, el concepto al que hicimos referencia de manera inicial dice “sustracción o abstención dolosa del pago de impuestos...sea en forma total o parcial”, esa línea conceptual siguió tanto el Código Tributario Ley 1340 como la Ley General de Aduanas de 1999. Sin embargo, nuestra Ley 2492 refiere a una cuantía que debe ser “mayor o igual a 50.000 UFVs del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero”, lo que nos permite deducir que el delito se castiga en función de la cuantía (quantum) defraudada. Lo que sugiere que si es menor el monto estipulado por el Artículo en mención estaríamos entrando al ámbito de la contravención de omisión de pago que contiene las mismas características; pero lo particulariza un diseño de tipo distinto sea por dolo o culpa, así lo establece el Art. 165bis Código Tributario que corresponde al Artículo 186 de la Ley General de Aduanas, incorporado en la Ley 2492.

Violación de Precintos y Otros Controles Tributarios.- Al respecto, tanto la Ley 1340 de 1992 en su Art. 69, así como la Ley General de Aduanas en su Art. 165, no habían previsto éste delito. Sin embargo el Código Tributario en su Art. 180 define de la siguiente forma:

“Artículo 180. (Violación de Precintos y Otros Controles). El que para continuar su actividad o evitar controles sobre la misma, violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o de seguridad establecidos mediante norma previa por la Administración Tributaria respectiva, utilizados para el cumplimiento de clausuras o para la correcta liquidación, verificación, fiscalización, determinación o cobro del tributo, será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a cinco (5) años y multa de 6.000 UFVs (seis mil Unidades de Fomento a la Vivienda). En el caso de daño o destrucción de instrumentos de medición, el sujeto pasivo deberá además reponer los mismo o pagar el monto equivalente, costos de instalación y funcionamiento.” Así mismo, la Ley General de Aduanas en su Título Sexto Regímenes Aduaneros Especiales Capítulo I Tránsito Aduanero Artículo 104 dice: “Las autoridades aduaneras son las únicas autorizadas para colocar precintos aduaneros. Los precintos aduaneros son de uso obligatorio en los medios de transporte habilitados de uso comercial, en las unidades de transporte y en las mercancías susceptibles de ser precintadas”. Por lo que concluimos que este delito tiene estrecha relación con el precepto aludido de la Ley General de Aduanas y, el segundo párrafo del Art. 180 del Código Tributario, cuando se refiere a instrumentos de medición puede aplicarse a los flujómetros para la industria del petróleo y gas y en la medición fiscal de hidrocarburos líquidos livianos y, que también se usa para dispensadores de gas natural comprimido y gas licuado de petróleo.

Contrabando.- La palabra contrabando, significa comercio o producción prohibida, lo ilícito o encubierto, la etimología de la palabra viene de “lo hecho contra un bando o pregón público”, este concepto es muy antiguo; introducción y venta de mercancías prohibidas o sometidas a derechos arancelarios defraudando derechos del tesoro público; los derechos de aduana demasiado elevados provocan el contrabando.

Así mismo hay quienes arguyen al respecto de que la expresión “contrabando” viene de las voces latinas “contra” – oposición, hacer frente a – “bannum”, ley o edicto romano. Ezaine y Barletti, arguyen que ese denominativo se aplicó a todos los comportamientos que infringían la ley y que posteriormente tendrían una relación con lo fiscal.

Otros autores como C. Anabalón Ramírez han definido al contrabando como “el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que pudiera corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana, con arreglo a las ordenanzas o reglamentos”.

Así mismo y, a efectos de efectuar una introducción al tema del contrabando, es importante destacar la Convención de Nairobi de 1877 que en su artículo primero inc. d) define de la siguiente manera al contrabando y dice: “the term smuggling means Customs fraud consisting in the movement of Goods across a Customs frontier in any clandestine manner;..” que traducido al español significa: “El término “contrabando” se refiere al fraude aduanero que consiste en el tráfico de bienes que cruza la frontera aduanera, por medio de cualquier modalidad clandestina”. Por lo que esta definición y otras tantas que se han vertido con referencia al contrabando, como podemos observar, contienen aspectos comunes que lo hacen un concepto “global” con algunas particularidades. Así distinguimos que, la comisión de este ilícito, encuentra un espacio de aplicación o ejecución mejor definido de perpetración en las falencias administrativas de control en la extensión de fronteras; en la corrupción funcionaria y otros; que no dejan de ser un incentivo para que el acto ilícito se incremente con efectos insospechados en desmedro del estado y de la empresa legalmente constituida.

En el caso de nuestra legislación, el tratamiento jurídico que hace al tema del contrabando pareciera, no tomar en serio su peligrosidad, ya que la forma de extinción del delito - contrariamente a la mayoría de la legislación comparada – proveen la extinción ni bien se proceda a la “recaudación” del tributo omitido antes que la intimación por el crimen sancionado, aspecto que demuestra que los efectos reales que genera la comisión de este delito se asumen superfluamente, como si se tratase de una simple contravención, redimible siempre y cuando se abonen las multas previstas por la codificación y el tributo escamoteado y si a eso sumamos la

elevación de los derechos de aduana demasiado elevados (elevación de aranceles), creo que el resultado pueden ser cifras en rojo.

De la obra de Derecho Aduanero de los juristas H. Alba y M. Alba (1996) extraeremos en lo principal, algunos aspectos inherentes al tema del contrabando. En el aspecto administrativo-penal, es un delito de fraude contra la Hacienda Pública, consistente en el comercio que se hace generalmente en forma clandestina, contra lo dispuesto en las leyes; tales como operaciones de importación o exportación fuera de los lugares habilitados al efecto, sin fiscalización de las autoridades aduaneras y, extensivamente la elaboración clandestina de productos para evadir los impuestos fiscales o negociar aquellos al margen legal. Los delitos de contrabando suelen estar sancionados por leyes especiales.

Un concepto que fue vertido entonces, fue extraído de la Ley Aduanera Española de 1964 que decía: a) Contrabando es la importación o exportación de mercancías sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduana. b) La tenencia o circulación de mercancías en el interior del territorio, vulnerando los requisitos legales o reglamentarios, especialmente establecidos para acreditar su lícita importación. c) Las operaciones realizadas con productos estancados o prohibidos, incumpliendo las disposiciones legales o reglamentarias que las regulan. d) La exportación no autorizada de obras y objetos antiguos o de los calificados de arte.

En esa obra, se hizo una descripción de las variantes existentes dentro del delito de contrabando como el contrabando absoluto; contrabando de guerra; contrabando hormiga y contrabando relativo, asimismo nos referimos al procedimiento legal; sin embargo, debemos destacar que esa obra fue escrita cuando se encontraba vigente la Ley 1340 de 1992 por lo que su tratamiento y redacción estaba bajo su amparo. Así el Art. 100 de la aludida ley, contenía la redacción de lo que se consideraba contrabando y decía: “es delito de orden público que consiste en la ilícita circulación, tráfico, comercio o tenencia de productos primarios.....”, el Art. 103 decía: “En todos los casos se entiende que el contrabando es doloso salvo prueba en contrario”, el Art. 107 decía: “No se aplicará pena de privación de libertad sin perjuicio de las sanciones establecidas en el Art. 106 inciso 2 y 3. a) Cuando el valor de las mercancías objeto de contrabando no exceda de diez mil bolivianos (Bs. 10.000.-) El monto expresado precedentemente se actualizará anualmente de acuerdo a lo establecido en el Artículo 59 de este Código. El ministerio de Finanzas dictará norma administrativa fijando el nuevo monto que regirá a partir del 1ro. de enero del año siguiente” .

La Ley General de Aduanas en su Art. 166 con relación al contrabando, establecía desde el inc a) hasta j) todas los actos que constituían el delito y además agregaba que el “delito de contrabando no quedará desvirtuado al no estar gravadas las mercancías con el pago de los tributos aduaneros “ El Art. 167 que consideraba las penas que se debían imponer por la comisión del delito, no consideraba disgregación por cuantía, por lo que el resultado de la comisión del ilícito era la de privación de libertad sea cual fuera la cuantía. Esta redacción, hacía la diferencia con respecto a la Ley 1340 derogada por la Ley 1990.

Sin embargo lo extraordinario es que la ley 2492 que a tiempo de derogar los artículos 166 y 167 por la Disposición Final Décima Primera del Código Tributario y que fueron incorporados en la Ley 2492 en el Art. 181, le dio vida una vez más a lo establecido por la Ley 1340, con un denominativo más particularizado como “contrabando contravencional”. Así el Art. 181 dice “Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación:

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

Alude la “clandestinidad” que sugiere ocultación, ilegalidad y añade la introducción de mercancías por horarios y rutas no habilitadas, que es una de las formas del contrabando clásica.

b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

El elemento que hace al hecho, es la ausencia del Manifiesto Internacional de Carga y/o la Declaración Única de Importación (DUI), y, que también puede ser exigida expost, no constando de esta manera la introducción de la mercancía a territorio nacional.

c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la Administración Tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la Administración Tributaria más próxima.

d) El transportador que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la Aduana, sin autorización previa de la Administración Tributaria.

Esta disposición tiene estricta relación con lo dispuesto por el Art. 109 y 110 de la LGA, cuando se incumple dichas disposiciones.

e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la Declaración de Mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas.

La antijuricidad radica en la violación de las formalidades aduaneras dispuesta en el Título IV, Capítulos I y II.

f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida.

Al efecto las disposiciones relativas se encuentran en el Reglamento de la Ley General de Aduanas Arts. 117 y 118 el DS. 27340, 27341, 27627, 27590, 26510; la Ley 1008 y otros.

Existen otras mercancías cuya posesión, fuera de su tráfico se hallan ya alcanzadas por las normas penales, tales como los estupefacientes o las substancias radiactivas. (Art. 206 CP). Sin olvidar las disposiciones referentes al gas licuado (garrafas).

g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

Ésta disposición, hace referencia a los denominados depósitos clandestinos, donde existe mercadería introducida ilegalmente.

Finalmente el artículo añade, que el contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros.

Sin embargo, una figura que ha creado una suerte de desconciertos y polémica, es la que contempla el Art. 181 de la Ley 2492 con referencia a las sanciones aplicables en sentencia por el Tribunal de Sentencia en materia tributaria son: "I. Privación de libertad de tres (3) a seis (6) años, cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía decomisada sea superior a UFVs 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda)". Nuevamente, se efectúa una suerte de disgregación en razón de la cuantía, y de competencia, ya que su procesamiento por tratarse de una contravención debe dilucidarse en sede administrativa

Notemos entonces, que la Ley General de Aduanas de 1999 que contemplaba dentro de su redacción la figura del contrabando bajo otra concepción, no establecía cuantía y al contrario de la nueva disposición, sancionaba con privación de libertad el acto doloso como es el delito de contrabando. Recordemos que la Ley 1990, fue derogada por la Ley 2492, y, volvió a poner en vigencia un artículo ya derogado que contenía la Ley 1340; por supuesto, con una redacción

mas singular y, bajo el denominativo de contrabando contravencional, que, reiteramos, propende a efectuar una disgregación de cuantía, competencia, y discrimina la conducta delictiva en razón del monto, que creemos atentatoria al propio estado por el daño económico que causa. Esta disposición, ha merecido severas críticas por destacados juristas, por considerar un retroceso a la Ley General de Aduanas y que sólo ameritaba su perfeccionamiento a través de reformas y/o ajustes de forma; pero fundamentalmente que quería el fortalecimiento institucional de la propia Aduana. Sin embargo, con la Ley 2492, la formulación represiva del delito de contrabando pareciera no tomar en serio su peligrosidad, probablemente esta redacción requiera hoy en día una urgente remoción en la política aduanera enmarcada en el mundo de la revolución tecnológica y un fortalecimiento institucional, de tal forma que su accionar este acorde a los cambios que se están produciendo y que al mismo tiempo sirva para hacer fluido el intercambio de la producción nacional a través de la exportación y el ingreso de producción extranjera seleccionada por los criterios de rentabilidad que tengan los importadores, sin dudar por supuesto que las multas son tradicionalmente configuradas como eficiente medio disuasivo para el criminal económico, fuera de las penas de presidio.

Usurpación de Funciones Aduaneras.- Art. 181 Bis del Código Tributario dice: “Comete delito de usurpación de funciones aduaneras, quien ejerza atribuciones de funcionario o empleado público aduanero o de auxiliar de la función pública aduanera, sin estar debidamente autorizado o designado para hacerlo y habilitado mediante los registros correspondientes, causando perjuicio al Estado o a los particulares. Este delito será sancionado con privación de libertad de tres a seis años”. Es de conocimiento público algunos casos, en los que personas inescrupulosas con el ánimo de exaccionar dinero a quienes transportan mercadería tratan de intimidarlos para evitar el control aduanero. La Ley General de Aduanas en su Art. 198 dice: “Son aplicables a esta materia los actos procesales previstos en el Código de Procedimiento Penal y subsidiariamente el Código de Procedimiento Civil en lo que corresponda”. Al efecto la Sentencia Constitucional 1450/2003 es muy elocuente al respecto sobre la “usurpación de funciones aduaneras” y, las vías e instancias a las que se deben acudir. Sin embargo un caso sobre acusación por usurpación de funciones aduaneras, instigación a no pagar tributos, contrabando, conducta antieconómica, evasión de impuestos, entre otros, es la demanda presentada contra del prefecto de Pando y otros.

Sustracción de Prenda Aduanera.- Es un delito que se comete en el interior de los recintos aduaneros. En la comisión del hecho pueden intervenir por parte de la Administración como por parte de un ajeno (tercero). Sería interesante ingresar al análisis de la Sentencia Constitucional Nro. 160/2007. Asimismo, una nota de prensa publicada el 26 de julio de 2008 en el periódico de (El Diario) Oruro, (ANF).- No dio a conocer uno de tantos casos que se conocen, donde en este tipo de delitos intervienen organizaciones criminales. Veamos, la nota en sus partes más sobresaliente, dice: “Autoridades de la Aduana de Oruro capturaron a falsificadores de documentos de la Aduana, con los que recuperaban mercaderías de contrabando de los almacenes de Depósitos Bolivianos Unidos Sociedad Anónima (DBU), antes de su remate. La denuncia sobre la existencia de esta organización criminal, fue presentada por el gerente de la Aduana Regional de Oruro. La autoridad aduanera afirmó que la revisión minuciosa de la documentación existente en esta dependencia fue la pista para dar con estos falsificadores de documentos y resoluciones aduaneras. La denuncia sobre el uso de los documentos falsos fue presentada ante el Ministerio Público para que además se investigue la comisión de los delitos de sustracción de prenda aduanera y falsificación de sellos oficiales”..... “los denunciados habrían actuado en complicidad, perjudicando al estado boliviano con un daño económico aún no cuantificado”. Artículo 181 Ter.- Comete delito de sustracción de prenda aduanera el que mediante cualquier medio sustraiga o se apoderare ilegítimamente de mercancías que constituyen prenda aduanera. Este delito será sancionado con privación de libertad de tres a seis años con el resarcimiento de los daños y perjuicios y la restitución de las mercancías o su equivalente a favor del consignante, consignatario o propietario de las mismas, incluyendo el pago de los tributos aduaneros. En caso de los depósitos aduaneros, el resarcimiento tributario se sujetará a los términos de los respectivos contratos de concesión y administración. El Art. 14

de la Ley General de Aduanas, establece que las mercancías constituyen prenda preferente a favor del Estado, siendo por esto la obligación tributaria aduanera prima antes que se produzca la venta u operación jurídica para las cuales se hayan importado o en su caso exportado. Al respecto el Código Tributario es taxativo con respecto a la prenda preferente a favor del Estado.

Falsificación de Documentos Aduaneros.- Un caso que llamó la atención el año 2006, y que fuera publicada en varios medios de prensa, fue, la que decía: “Bolivia abre una investigación contra Repsol YPF por contrabando de petróleo de unos 230.000 barriles de crudo por valor de 9,2 millones de dólares, así como la supuesta falsificación de documentos aduaneros”.... “Andina a su vez aseveró que ha pagado los impuestos correspondientes y nunca ha existido alteración de documentos ni dolo”. La Ley General de Aduanas en su Art. 173 decía: “Comete delito de falsificación de documentos aduaneros, el que falsifique o altere documentos, declaraciones o registros informáticos aduaneros. Este delito será sancionado con privación de libertad de uno a tres años y el pago de la multa de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 170 de la presente Ley”. La Ley 2492 Código Tributario en su Art. 181 quarter dice: “Comete delito de falsificación de documentos aduaneros, el que falsifique o altere documentos, declaraciones o registros informáticos aduaneros. Este delito será sancionado con privación de libertad de tres a seis años y el pago de la multa de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 170 de la presente Ley”. Como podemos observar el texto transcrito corresponde al artículo 173 de la Ley General de Aduanas No.1990 de 23 de julio de 1999 y ha sido incorporado al presente Texto Ordenado como artículo 181 quarter, conforme a lo señalado en la Disposición Final Décimo Primera de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2004, publicada en la gaceta Oficial de Bolivia No. 2508 en fecha 4 de agosto de 2004.

Falsedad Aduanera.- Una nota de El Tiempo de 30 de octubre de 2007 destacaba lo siguiente: “La fiscalía de Bolivia exonera al asturiano Gavito del delito de contrabando de petróleo. Una resolución no recurrible establece que el directivo de Repsol pudo incurrir en “contravención administrativa”, pero no en violación del Código Penal....., dice que el fiscal, “clandestinidad en la operación de exportación” ni consta falsedad aduanera”. También creemos importante como antecedente, traer a colación la circular No. 137/2001 Que decía “la Ley General de Aduanas, en el artículo 39 inc h)...., será pasible a proceso por delito de falsificación aduanera. Ahora bien, el Artículo 181 sexies dice: “Comete delito de falsedad aduanera el servidor público que posibilite y facilite a terceros la información o exportación de mercancía que estén prohibidas por ley expresa, (y qué sucede con la práctica de la Aduana de otorgar esta información) o posibilite la exoneración o disminución indebida de tributos aduaneros, así como los que informan o certifican falsamente sobre la persona del importador o exportador o sobre la calidad, cantidad, precio, origen, embarque o destino de las mercancías. Este delito será sancionado con privación de libertad de tres a seis años”. Advertimos de éste Artículo, que congrega una sucesión de conductas que pueden o no tener con el nomen juris que se le ha designado. Sin embargo, el Código Tributario le otorga esta redacción.

El Arrepentimiento Eficaz.- Uno de los casos que sugiere su análisis, además por el monto elevado que llama la atención es el de la Petrolera Chaco que dice: “Pretende devolución de \$us. 1.063.860,10 que canceló por su “arrepentimiento eficaz”. El Periódico Los Tiempos en una nota de prensa decía: Chaco S.A. se acogió al “arrepentimiento eficaz” en marzo de 2006, una vez que se constató el envío irregular de petróleo”. La primera formulación que nos hacemos es, si apreciamos la mercadería al ser introducida clandestinamente, sugiere la consumación del delito de contrabando. Ahora bien, en el contrabando de exportación en el cual se introduce una nueva causa de extinción de la acción penal respectiva, la cual es el pago de una multa que equivale al 100% del valor de la mercadería traficada, no vendría la aplicación del arrepentimiento eficaz; sino de una forma de desistimiento por cierto singular. La tentativa de cometer un delito puede considerarse eximida de la inflicción de una pena, en dos situaciones, la primera cuando no se ha completado todas las actuaciones tendientes a cometer el delito por voluntad propia, renunciando a proseguir el inter criminis, teniendo lugar el desistimiento de la comisión del delito. La segunda, el arrepentimiento eficaz, acaece cuando se impida la

consumación del delito por la realización de una actividad nueva que evita el resultado final. V. CREUS CARLOS

Contravenciones Aduaneras.- Como antecedente, tenemos al Art. 70 de la Ley 1340, que contemplaba como contravenciones tributarias a la evasión; la mora; el incumplimiento de los deberes formales; el incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la administración tributaria. La Ley General de Aduanas 1990 de 1999, en su Capítulo VI Contravenciones Aduaneras Art. 186 contiene la siguiente redacción: “Comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros”.

Es importante tomar en cuenta que las contravenciones aduaneras descritas en la Ley General de Aduanas han sido objeto de graduación en cuanto a las penas, considerando lo establecido por el Art. 285 del Reglamento de la propia Ley, las que deben ser consideradas por las Resoluciones de Directorio; sin embargo creo que la figura que mas ha llamado la atención y ha sido motivo de discusiones es la del PGN 2009 que introduce modificaciones a la Ley de Aduanas y el Código Tributario. El Contrabando inferior a \$us. 40 mil no tendrá sanciones penales. El Gobierno asegura que los ajustes pretenden dar celeridad a los procesos aduaneros. A partir de 2009 los dueños de mercadería de contrabando inferior a los 40.000.- dólares sólo recibirán una sanción mínima que no superará los 1.025 dólares. Empresarios y analistas creen que el Gobierno flexibiliza las penalidades y fomenta la ilícita actividad. El Presupuesto General de la Nación (PGN) 2009 introduce modificaciones al Código Tributario ampliando el margen para que la actividad ilícita sea juzgada penalmente sólo cuando esté en juego mercadería valorada en sumas millonarias. Las personas que cometan el delito podrán ser sancionadas penalmente y encarceladas sólo si los tributos omitidos por su mercancía decomisada superan las 200.000 Unidades de Fomento a la Vivienda (UFVs), es decir, unos 40.993 dólares (289.824 bolivianos.-) El Proyecto del PGN al que tuvo acceso la Prensa, en su artículo 56, modifica los montos de sanción contra el contrabando establecidos en el artículo 181 del Código Tributario vigente desde el 2003. “Se modifica el monto de los numerales I, II, y IV del artículo 181 de la Ley 2492 de 2 de agosto de 2003, de 10.000 UFV a 200.000 UFVs.”. El ajuste se justifica según el Viceministro de Política Tributaria que apunta a sancionar por la vía administrativa y de la manera mas ágil a los responsables de introducir mercadería de menor cuantía, que por la demora de los procesos judiciales no se castiga.. De esta manera también se liberará de una carga a los cinco fiscales aduaneros que existen en la actualidad y que manejan alrededor de 200 casos de contrabando cada uno. Sin duda la mercadería producto del contrabando ha inundado el país sin contar que el registro del Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (Senasag), vehículos, ropa usada y productos chinos.

El Art. 186 de la Ley General de Aduanas inc a) Esta referido a los errores en el cálculo de la garantía presentada ante la Adm. Aduanera, a no ser que el monto sea mayor al importe de los tributos que correspondan o por variaciones por el tipo de cambio en el lapso de 72 horas. Esta figura se aplica al Régimen de Tránsito Internacional, Importación, Exportación y Exportación Temporal, Admisión Temporal para Reimportación. Inc b) la cita de disposiciones legales no pertinentes, cuando de ello no derive un pago menor de tributos aduaneros. Inc. c) el inciso se refiere a los regímenes de Exportación Temporal para perfeccionamiento pasivo y, no se hubiera solicitado oportunamente el cambio a otro régimen. Inc. d) Estaría enmarcado dentro de la figura de Tránsito Internacional. Inc. e) El inciso habla por sí mismo e involucra a todos las instrucciones y órdenes emitidas por la Administración Aduanera a los operadores y auxiliares del comercio internacional. Inc. f) Todos los documentos que tienen que ver con el tránsito internacional que son los anexos al MIC; soporte; Declaración Aduanera; documentos soporte para el aforo; declaración de mercancías de exportación sin soporte; y como observamos estamos ingresando también a la Exportación definitiva y Temporal. Inc. g) Cuando se contravenga lo dispuesto en el literal c) del Artículo 12 de la presente Ley. Inc. h) Los que contravengan a la presente Ley y sus reglamentos y que no constituyan delitos: Entre lo que se

encuentran; la entrega de mercancía a zona franca sin que el consignatario sea usuario. Entrega de cajas, encomiendas, y otros sin el distintivo a color (Courier -Transito Internacional); En los regímenes de Importación y Admisión Temporal, cuando se incumpla la regularización de la Declaración de mercancías en un despacho anticipado e inmediato y su incumplimiento en la organización de documentos; cuando se emita el parte de recepción en un plazo que sea mayor a las 48 horas de descargada la mercancía; disconformidad de datos en el parte de recepción, aplicable en Deposito aduanero y Zonas Francas; Cuando los Agentes, Agencias u operadores, incumplan plazos y/o formalidades establecidas para la renovación o sustitución de garantías aduaneras de funcionamiento y/o presenten Declaración de Mercancías que contentan tachaduras, raspaduras, enmiendas y otros.