

**UNIVERSIDAD MAYOR, REAL Y PONTIFICIA DE  
SAN FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA**

**VICERRECTORADO**

**CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN**



**PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL ARTICULO N° 164 DE LA LEY 2492  
CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO, FRENTE A LA VULNERACIÓN DE  
DERECHOS Y APLICACIÓN DE MULTAS PROGRESIVAS  
DE CONTRIBUYENTES**

**TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**LIC. NOEMÍ CAREN AYLLÓN CHUMACERO**

**MS.C. MARÍA ÁNGELA ORDOÑEZ FLORES**

**SUCRE – ENERO**

**2025**

**UNIVERSIDAD MAYOR, REAL Y PONTIFICIA DE SAN  
FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA**

**VICERRECTORADO**

**CENTRO DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN**



**PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL ARTICULO N° 164 DE LA LEY 2492  
CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO, FRENTE A LA VULNERACIÓN DE  
DERECHOS Y APLICACIÓN DE MULTAS PROGRESIVAS  
DE CONTRIBUYENTES**

**TRABAJO EN OPCIÓN AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**LIC. NOEMÍ CAREN AYLLÓN CHUMACERO**

**MS.C. MARÍA ÁNGELA ORDOÑEZ FLORES**

**SUCRE – ENERO**

**2025**

## **CESIÓN DE DERECHOS**

Al presente trabajo como requisito previo para la obtención del Título de Magister en Tributación de la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, autorizo al Centro de Estudios de Posgrado e Investigación o a la Biblioteca de la Universidad, para que se haga de este trabajo un documento disponible para su lectura, según normas de la Universidad.

También cedo a la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, los derechos de autor hasta un periodo de 30 meses posterior a su aprobación.

Sucre, 28 de enero de 2025

Lic. Noemi Caren Ayllon Chumacero

## **DEDICATORIA**

En primer lugar, dedico este trabajo a Dios, por ser quien guía mi camino profesional.

A mi mamá, a mi esposo por estar en los momentos más importantes en mi vida y a todas las personas que contribuyeron en la elaboración de la tesis.

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar, a Dios por haberme dado la vida.

A la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca.

A la Facultad de Contaduría Pública y Ciencias Financieras.

A mi mamá, a mi esposo y a toda mi familia, por su apoyo incondicional en cada etapa de mi vida.

## INDICE GENERAL

CESIÓN DE DERECHOS.....	i
DEDICATORIA .....	ii
AGRADECIMIENTOS .....	iii
ÍNDICE DE CUADROS .....	ix
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	x
INDICE DE ANEXOS .....	xi
RESUMEN .....	xii
ABSTRACT.....	xiii
CAPÍTULO I .....	1
INTRODUCCIÓN .....	1
1.1. Situación problemática.....	2
1.2. Formulación del problema .....	2
1.3. Justificación .....	2
1.4. Objetivo general.....	3
1.4.1. Objetivos específicos .....	3
2.1. Marco contextual .....	4
2.1.1. Estado del arte.....	4
2.1.2. Historia tributaria.....	5
2.1.3. Tributo .....	7
2.1.4. Impuestos .....	8
2.1.4.1. Clasificación de los impuestos.....	9

2.1.5. Relación jurídica tributaria .....	10
2.1.5.1. Obligación tributaria.....	11
2.1.5.2. Hecho generador.....	11
2.1.5.3. Base imponible y alícuota.....	11
2.1.5.4. Determinación de la base imponible.....	11
2.1.6. Circunstancias para la determinación sobre la base presunta artículo N° 44.....	12
2.1.7. Medios para la determinación sobre la base presunta.....	13
2.1.8. Deuda tributaria .....	14
2.1.9. Implementación de la clausura .....	15
2.1.10. Administración tributaria.....	16
2.1.11. Facultades de la administración tributaria .....	17
2.2. Marco conceptual.....	17
2.2.1. Sistema administrativo.....	17
2.2.2. Sistema tributario.....	19
2.2.3. Derecho tributario.....	20
2.2.4. Ilícito tributario .....	23
2.2.4.1. Naturaleza del ilícito tributario.....	23
2.2.4.2. Ilícito tributario.....	23
2.2.4.3. Ilícito tributario y el código penal.....	25
2.2.4.4. Clasificación de las infracciones tributarias .....	26
2.2.5. Diferencia entre contravención e infracción.....	26
2.2.5.1. Contravención tributaria .....	26

2.2.5.2. Infracciones tributarias .....	26
2.2.5.3. Artículo 27. Código de Procedimiento Penal .....	27
2.2.5.4. Clasificación de las contravenciones tributarias .....	27
2.2.5.5. Clasificación de las infracciones tributarias .....	28
2.2.5.6. Retroactividad en materia tributaria .....	28
2.2.5.7. Responsabilidad solidaria por daños económicos .....	28
2.2.6. Debido proceso .....	29
2.2.6.1. Clausura .....	30
2.2.6.2. Arrepentimiento eficaz .....	31
2.3. Código penal .....	32
2.3.1. Sentencia constitucional plurinacional N° 100/2014 .....	33
2.4. Legislación comparada .....	34
2.4.1. Bolivia.....	34
2.4.2. Paraguay.....	34
2.4.3. Ecuador .....	35
2.5. Sanciones administrativas.....	35
2.6. Clasificación de sanciones administrativas.....	37
2.6.1. Distintas clasificaciones.....	37
2.7. Sanciones disciplinarias .....	39
2.7.1. Sanciones rescisorias de actos administrativos favorables .....	39
2.7.2. Sanciones administrativas.....	40
2.7.2.1. Multa.....	40

2.7.3. Suspensión, clausura o interdicción del ejercicio .....	40
2.7.4. Comiso o confiscación de bienes.....	41
2.7.5. Caducidad .....	41
2.7.6. Observación o amonestación .....	41
3.1. Tipo, enfoque y diseño de investigación .....	42
3.1.1. Tipo de investigación.....	42
3.1.2. Enfoque de investigación.....	42
3.1.3. Diseño de investigación.....	42
3.2. Métodos .....	43
3.2.1. Método comparativo .....	43
3.2.2. Método dialectico .....	43
3.2.3. Método deductivo .....	43
3.2.4. Método inductivo .....	44
3.3. Técnicas de investigación .....	44
3.3.2. Entrevista .....	44
3.3.3. Método Delphi .....	44
4.1. Análisis y Desarrollo .....	47
4.1.1. Resultados de las entrevistas.....	47
4.1.2. Conclusión general .....	54
4.2.2.1. Procedimiento de aprobación.....	60
4.2.3 Aplicación práctica de la propuesta .....	63
4.2.3.1. La clausura.....	63

4.2.3.2. Características de la clausura .....	63
4.2.3.3. Bien jurídico tutelado.....	65
4.2.3.4. Conductas.....	66
4.3. Validación por expertos .....	68
4.3.1. Método Delphi .....	68
4.3.2. Selección de expertos.....	68
4.3.3. Validación .....	69
5.1. Conclusiones.....	73
5.2. Recomendaciones .....	74
BIBLIOGRAFIA .....	76
ANEXOS .....	78

## ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1 Implementación de la clausura.....	15
Cuadro N° 3:Cuál es su percepción general sobre el Artículo N° 164.....	47
Cuadro N° 4: Cree que este artículo ha sido efectivo .....	49
Cuadro N° 5: Considera que el artículo es adecuado para el contexto boliviano .....	50
Cuadro N° 6: Que opina sobre la implementación de multas progresivas.....	52
Cuadro N° 7 Muestra .....	69

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N° 1 Resultados de la validación por expertos .....	72
---	----

## INDICE DE ANEXOS

Anexo N° 1 Sentencia Constitucional Plurinacional.....	78
Anexo N° 2 Entrevista.....	85
Anexo N° 3 Cuestionario abierto.....	86

## RESUMEN

A través de la investigación, se realizó una propuesta modificación del art. N° 164 del Código Tributario Boliviano, la cual vulnera los derechos y estipula la aplicación de multas progresivas a los contribuyentes, cual determina como sanción la clausura de una actividad económica, la cual es una sanción grave para los contribuyentes.

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

Como conclusión se propone la modificación del Artículo N° 164 del Código Tributario, considerando que constituye parte del debido proceso la posibilidad de que el contribuyente pueda reparar de forma inmediata el posible daño ocasionado, y asumir su responsabilidad por la omisión, aspecto que está plenamente reconocido en la figura del arrepentimiento eficaz, asimismo se propone la proporcionalidad en la sanción, respecto de la no emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

**Palabras Claves:** Código tributario, multas progresivas, sanciones y contribuyentes.

## **ABSTRACT**

Through the investigation, a proposed modification of art was made. No. 164 of the Bolivian Tax Code, which violates rights and stipulates the application of progressive fines to taxpayers, which determines as a sanction the closure of an economic activity, which is a serious sanction for taxpayers.

When some economic activity is closed, it not only affects the taxpayer, it drags with it all those who depend on them economically, such as their workers, above all it affects the most important nucleus that the State protects, such as the family, on the other hand, can indirectly affect third parties, also generating damage to their clientele, employees, suppliers, etc., this being an economic chain that is detrimental to the country's economy.

In conclusion, the modification of Article No. 164 of the Tax Code is proposed, considering that the possibility that the taxpayer can immediately repair the possible damage caused, and assume responsibility for the omission, constitutes part of due process, an aspect that is fully recognized. In the figure of effective repentance, proportionality in the sanction is also proposed, regarding the non-issuance of invoices, fiscal notes or equivalent documents.

**Keywords:** Tax code, progressive fines, sanctions and taxpayers.

# CAPÍTULO I

## INTRODUCCIÓN

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

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

El Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 en sus Artículos 163 y 164, mantienen el procedimiento y sanción de clausura de una actividad económica, ante comportamientos considerados como incumplimientos a deberes formales tales como: la omisión de inscripción o inscripción en un régimen tributario que no corresponde a la realidad económica del contribuyente y la no emisión de factura, este tipo de sanción, se ha hecho frecuente, sin considerar la gravedad que implica su aplicación para los contribuyentes, por cuanto no solo supone la afectación al patrimonio, muchas veces familiar, también, afecta a otros derechos fundamentales, como: el derecho al trabajo, el libre ejercicio del comercio y ejercer una actividad económica lícita en términos de subsistencia; puede inclusive afectar directa o indirectamente los derechos de terceras personas como dependientes, proveedores, acreedores y en suma al entorno familiar.

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

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

### **1.1. Situación problemática**

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

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

### **1.2. Formulación del problema**

¿De qué manera la modificación del art. N° 164 del Código Tributario Boliviano, beneficiara a los contribuyentes, frente a la vulneración de derechos y aplicación de multas progresivas?

### **1.3. Justificación**

De acuerdo a lo establecido en el artículo N° 164 del Código Tributario Boliviano, donde se estipulan las sanciones para los contribuyentes infractores, las cuales son arbitrarias.

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

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

#### **1.4.Objetivo general**

Desarrollar la propuesta de modificación del artículo N° 164 de la Ley 2492 Código Tributario Boliviano, frente a la vulneración de derechos y aplicación de multas progresivas de contribuyentes, para mejorar el control y recaudación de la administración tributaria.

##### **1.4.1. Objetivos específicos**

- Analizar las causas y efectos de la clausura establecidas en el artículo N° 164 del Código Tributario Boliviano.
- Evaluar los procedimientos determinados a las multas establecidas a los contribuyentes.
- Analizar la efectividad de las multas en el caso de incumplimiento a deberes formales como alternativa a la clausura.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1. Marco contextual

##### 2.1.1. Estado del arte

Para el desarrollo del estado del arte se identificaron las siguientes investigaciones relacionadas al tema, se detallan los siguientes:

Propuesta de Modificaciones al Código Tributario Boliviano para unificar los ilícitos tributarios que causan daño Económico al Estado en una sola figura tributaria: la contravención de daño.

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

Como propuesta se efectuó el análisis principalmente de cinco figuras tributarias establecidas por el Código Tributario Boliviano: ‘omisión de pago’, ‘defraudación tributaria’, ‘defraudación aduanera’, ‘contrabando delictual’ y ‘contrabando contravencional’, acerca de las que se detectaron y explicaron las razones conceptuales por las cuales es difícil e improductivo diferenciar una de otra. Estos 5 ilícitos tributarios vigentes tienen en común, todos ellos, que son incumplimientos de la obligación tributaria. (Jaime, 2016)

Propuesta de un análisis del arrepentimiento eficaz en sanciones tributarias y multas por Incumplimiento a deberes formales.

De acuerdo al autor el objetivo de la investigación fue: Mostrar cómo la actual normativa tributaria, aplica la misma sanción a aquellos contribuyentes que se esfuerzan por cubrir su

deuda tributaria y/o pagar sus Multas por Incumplimiento a Deberes Formales, como a aquellos que no lo hacen.

Como propuesta se realizó un análisis a la legislación actual tomando los pagos parciales realizados por un contribuyente “por fuera”, es decir que no los incluye en la fórmula para determinar la Deuda Tributaria; una vez obtenida esta, toma estos pagos como si el contribuyente recién los estuviera realizando, con la salvedad de considerar su actualización. Es por esta razón que cuando un contribuyente realiza pagos parciales intentando arreglar su situación tributaria, recibe la misma sanción que aquel contribuyente que fue negligente en estado similar. (Velasquez, 2018)

### **2.1.2. Historia tributaria**

De acuerdo a la investigación realizada, no se ha podido establecer con precisión como se aplicó la clausura tributaria en las diferentes épocas o periodos de la humanidad. No obstante, se ha podido evidenciar que se han dado procedimientos sancionatorios que tienen relación directa con esta figura del Derecho Tributario, y que, el objetivo principal de dicha figura es generar sensación de riesgo en los contribuyentes, los mecanismos de sanción frente a incumplimientos normativos se han ido perfeccionando a través de los períodos más importantes en las distintas sociedades organizadas, tales como son los casos de: Babilonia; la antigua Grecia; el poderoso Imperio Romano; la época medieval; el Nuevo Mundo; el caso ecuatoriano y boliviano. (Rivas A. , 2019)

La historia de los impuestos es tan antigua como la sociedad misma, en la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en comunidad. Un impuesto es una contribución que se establece por Ley para que los ciudadanos aporten al Estado, mediante un pago en dinero o en especie, para beneficio de la colectividad. Los impuestos son la base principal que sustenta los gastos del Estado. Los primeros censos conocidos fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de Leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, y constituye el primer código conocido de la historia. (Rivas A. , 2019)

En la edad media son mayores las formas de sancionar a los evasores y de igual manera se perfeccionan los métodos de sancionar a los mismos. De esta manera se ve que los medios de confiscación son más cruentos y exagerados por beneficiar a los reyes y al Estado.

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

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

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

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

### 2.1.3. Tributo

“Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en Impuestos, tasas, contribuciones especiales y patentes municipales.”

Son prestaciones dinerarias; si bien esto es lo corriente en los Estados modernos, en algunos países subsisten prestaciones en especie. En Bolivia, se creó por ley de 4 de diciembre de 1941 el “impuesto a la prestación vial” bajo la forma de trabajo personal en obras camineras al que estaban obligados “. Todos los bolivianos mayores de edad hasta los sesenta años”; en rigor, a tiempo de creación de tal obligación, la misma no constituía un impuesto en especie, asemejándose más a una prestación de trabajos forzados que tuvo alguna aplicación en la década de los años 40, resultando que solo los indígenas y habitantes de zonas rurales cumplían con el duro trabajo caminero, siendo la mayoría de éstos reclutados a la fuerza.

Ante el fracaso de la medida, y como era imposible obligar a los habitantes de las ciudades que vayan al campo a abrir caminos con pico y pala, éstos podían redimir esa prestación forzosa por una suma fija de dinero, convirtiéndose de este modo la obligación, en una forma de imposición que hasta hace muy poco tiempo, recaía sólo en algunas reparticiones públicas, descontándolo de la planilla de sueldos de sus trabajadores y funcionarios. Que si bien los tributos se imponen con carácter obligatorio y coactivamente por el poder de imperio del Estado, del cual, el poder fiscal es una de sus manifestaciones, ellos solo pueden ser creados por Ley. (Hensel, 2014)

Esto no quiere decir, sin embargo, que la relación entre el Estado y el contribuyente sea una relación de poder, como lo afirmaba, entre otros, el tributarista suizo OTTMAR BÜHLER, sino que tal poder fiscal es sólo la expresión de la soberanía del Estado, estando además, limitado por el ordenamiento jurídico a través del cual esa relación de poder deviene y se manifiesta en una relación de derecho. Que tienen una finalidad fiscalista, “...la de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (Hensel, 2014)

Hay principios reconocidos por la ciencia de las finanzas, por tanto, los que crean y aplican impuestos tienen que saber adecuarse a las condiciones normativas. La contribución tiene que ser establecida teniendo en cuenta la necesidad del consentimiento de la población, en este sentido la norma fundamental recoge limitaciones al ejercicio del Poder Tributario. La arbitrariedad sólo puede sustentarse en la coacción; por eso, la tributación fiscal tiene que respaldarse en esquemas teóricos consistentes.

El derecho tributario constitucional moderno, ha establecido derechos y garantías de los particulares, denominados “garantías del contribuyente”, los que representan limitaciones de orden público al poder tributario, o poder de imperio que tiene el Estado para dictar normas, crear tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento es exigido a las personas obligadas. (Hensel, 2014)

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, en el Artículo N° 323, ha establecido los principios de la Política Fiscal, aplicables a la Tributación, disponiendo: “La Política Fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria” (Legislativa, 2009)

#### **2.1.4. Impuestos**

La normativa tributaria, se basa en una clasificación de los impuestos que corresponde a los lineamientos generales de aquella, las tres exteriorizaciones principales de la capacidad contributiva son el ingreso, el patrimonio y el consumo. Los sistemas tributarios se caracterizan por gravar con mayor preferencia a alguna de estas fuentes, aunque combinándola con las otras, desde principios de este siglo comenzaron a desarrollarse los sistemas basados en los impuestos sobre los ingresos, cuya generalización fue impulsada después de la crisis de 1929, cuando la política económica del Estado capitalista se propuso, como objetivo complementario a la estabilización económica, la redistribución del ingreso.

El Estado utilizó los impuestos progresivos en función del ingreso, como parte de los mecanismos estabilizadores automáticos de la política fiscal, debido a esto, en los países

desarrollados tuvo lugar un cambio sustancial en la estructura de las recaudaciones tributarias, colocándose en primer lugar las provenientes de impuestos a los ingresos. En algunos países, este tipo de impuestos llegó a aportar con más del 80% de las percepciones fiscales, quedando sólo el 20% para los demás impuestos, en cambio, en los países subdesarrollados la estructura impositiva muestra una situación inversa, puesto que los impuestos sobre los ingresos sólo representan el 20% de las recaudaciones. (Esquivel, 2012)

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

Sin embargo, estudios más evolucionados permitieron comprobar que también se pueden usar los impuestos sobre el consumo y el patrimonio, con un fuerte contenido progresivo. Surgieron así los impuestos selectivos al consumo, impuestos a los consumos específicos, impuestos a las herencias, y otros, orientados a gravar con tasas mayores a los consumos y a los patrimonios de las clases de ingresos más altos, la siguiente clasificación corresponde a los impuestos directos e indirectos según análisis de la reforma Tributaria. (Garza, 2014)

#### **2.1.4.1. Clasificación de los impuestos**

- I. Sobre el ingreso (directo):
  - Personal sobre la renta - ganancias de capital
  - De las empresas
  
- II. Sobre la propiedad (directo):
  - A la herencia
  - Al patrimonio

### III. Sobre el consumo (indirecto):

- A las ventas
  - Al valor agregado
  - De compra - al gasto
  - De sellos
- Sobre factores
  - Sobre nóminas
  - A la tierra

La reforma Tributaria enfatiza en el tercer grupo de impuestos, o sea el referente a los que recaen sobre el consumo. Dentro de éstos, son los impuestos a las ventas los que constituyen la columna vertebral del nuevo sistema, bajo la modalidad específica del impuesto al valor agregado. (Garza, 2014)

En el nuevo sistema tributario, la tributación sobre los ingresos prácticamente desaparece, pues desempeña un papel complementario al IVA; las recaudaciones por este concepto se reducirán a cifras insignificantes, si funciona a plenitud el mecanismo del crédito fiscal. Conservan alguna importancia los impuestos sobre la propiedad, bajo la forma de los que gravan al patrimonio; pero, en algunos casos adquieren características subgéneros al mezclar el patrimonio y las rentas presuntas.

Si se hace referencia a la vieja clasificación de los impuestos en directos e indirectos, se debe anotar que el nuevo sistema está constituido esencialmente por estos últimos. En la teoría impositiva se ha considerado la utilización de éstos como una rémora en la evolución de los sistemas tributarios; pero, la Reforma los restaura como eje principal de la tributación en Bolivia. (Garza, 2014)

#### **2.1.5. Relación jurídica tributaria**

La relación legal existente entre quienes deben tributar y quién tiene la potestad no sólo de cobrar el tributo, sino y sobre todo, regular todo su desenvolvimiento.

Es el vínculo obligacional que surge entre el Estado y los sujetos pasivos cuando se han dado las situaciones previstas por Ley, para el nacimiento del hecho generador del tributo y el consiguiente pago del mismo. (Economía, 2014)

#### **2.1.5.1. Obligación tributaria**

La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se regirán por Ley especial. (Ley2492, 2014)

#### **2.1.5.2. Hecho generador**

El hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria. (Ley2492, 2014)

#### **2.1.5.3. Base imponible y alícuota**

Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar. (Ley2492, 2014)

#### **2.1.5.4. Determinación de la base imponible**

La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.
- b) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.
- c) Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y

sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el Artículo siguiente, según corresponda.

En todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título c) del presente Código. (Ley2492, 2014)

#### **2.1.6. Circunstancias para la determinación sobre la base presunta artículo N° 44**

La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a este último:

- a) Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
- b) Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.
- c) Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
- d) Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
- e) Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
  - Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.
  - Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
  - Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
  - No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
  - Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.

- Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
  - Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.
  - La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.
- f) Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta. Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.”

#### **2.1.7. Medios para la determinación sobre la base presunta**

- a) Cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente:
- Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud.
  - Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.
  - Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.
- b) En materia aduanera se aplicará lo establecido en la Ley Especial. (Ley2492, 2014)

### 2.1.8. Deuda tributaria

“Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el Tributo Omitido (TO), las Multas (M) cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV’s) y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:

$$DT= TO \times (1+r/360)^a + M$$

El Tributo Omitido (TO) expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV’s) es el resultado de dividir el tributo omitido en moneda nacional entre la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) del día de vencimiento de la obligación tributaria. La Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) utilizada para el cálculo será la publicada oficialmente por el Banco Central de Bolivia.

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

El número de días de mora (n), se computará desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago de la obligación tributaria.

Los pagos parciales una vez transformados a Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV), serán convertidos a Valor Presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses de la relación descrita anteriormente y se deducirán del total de la Deuda Tributaria sin intereses.

La obligación de pagar la Deuda Tributaria (DT) por el contribuyente o responsable, surge sin la necesidad de intervención o requerimiento de la Administración Tributaria.

El momento de hacer efectivo el pago de la Deuda Tributaria total expresada en UFV’s, la misma deberá ser convertida a moneda nacional, utilizando la Unidad de Fomento de la Vivienda (UFV) de la fecha de pago.

También se consideran como Tributo Omitido (TO), los montos indebidamente devueltos por la Administración Tributaria expresados en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV).

### 2.1.9. Implementación de la clausura

La Ley N° 1340 de 28 Mayo de 1992, Código Tributario, establece la vigencia de la sanción de clausura aplicable a las contravenciones tributarias en su Art. 88, numeral 4, que dispone: Clausura temporal del establecimiento, por su parte el Art. 138 de la referida norma establece que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación, cuando se hubiere aplicado la clausura del local por no emisión de notas fiscales, con el procedimiento establecido en el artículo N° 303, en este sentido se mantiene la lógica de que la no emisión de factura constituye un caso de defraudación. (Economía, 2014)

**Cuadro N° 1 Implementación de la clausura**

<b>Contravención</b>	<b>Sanción</b>
La sanción por omisión de inscripción o permanencia en un régimen distinto al que le corresponde.	La sanción por omisión de inscripción en los régimen tributarios, inscritos o permanencia en un régimen distinto al que le corresponde, es la clausura inmediata establecida hasta que regularice su inscripción, sin perjuicio del derecho de la administración tributaria de acuerdo a las características económicas del contribuyente, a inscribir de oficio, categorizar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria dentro del término de prescripción, conforme a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo N° 163 de la Ley N° 2492.
Primera contravención	6 días continuos de clausura
Segunda contravención	12 días continuos de clausura
Tercera contravención	24 días continuos de clausura
Cuarta contravención	48 continuos de clausura

**Fuente:** Elaborado en base al Código Tributario.

El procedimiento se iniciaba con un acta en la que los funcionarios debían dejar constancia de las circunstancias relativas al hecho, a su prueba y sujeción de normas legales, debiendo contener una intimación para que el contribuyente ofrezca y aporte a la Administración las pruebas que hagan a su derecho dentro de los (5) días posteriores a la fecha del acta, se presumía, sin admitir prueba en contrario, que quien realizaba tareas en un establecimiento era dependiente del mismo, por lo que sus actos y omisiones responsabilizaban al contribuyente.

Una vez presentada la prueba, dentro de los (10) días siguientes la Administración Tributaria debía dictar Resolución, la clausura se hacía efectiva por los funcionarios de la administración tributaria, utilizando precintos y sellos, que no podían ser alterados, violados o cubiertos.

El término mínimo de la clausura era de (7) días corridos, hasta un máximo de (6) meses, la reincidencia dentro de un período de tres años, daba lugar a la aplicación de nuevas clausuras, cada una de ellas por un término igual al doble del anterior, hasta alcanzar el máximo de la sanción.

Durante el período de clausura debía cesar totalmente la actividad del establecimiento objeto de ello, salvo la que fuese imprescindible para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas de la naturaleza. En casos de prestación de servicios esenciales tales como internación médica u hotelería, la clausura tendría efectos sobre las nuevas internaciones o alojamientos que debieran efectuarse. Durante el período de la clausura no podían suspenderse el pago de salarios de dependientes. La Resolución de Clausura era recurrible. (Economía, 2014)

#### **2.1.10. Administración tributaria**

La administración tributaria es una tarea gubernamental clave que consiste en la implementación de leyes tributarias, incluyendo la gestión de las operaciones de los sistemas tributarios. Lo cual genera el cumplimiento de pago por parte de cada uno de los contribuyentes.

Para ello es importante que la administración tributaria, Es la pieza clave para lograr el cumplimiento tributario en la medida que las cargas impositivas no fuesen altas. Entonces usar sus facultades como parte de cumplimiento integral en el entorno socioeconómico.

Para esto es importante que la cultura tributaria sea el eje transversal del desarrollo de dicha administración, en este contexto, Es el comportamiento que adoptan los contribuyentes, frente a la gestión de la administración tributaria. Entonces es importante que se genere un acoplamiento sistemático de los procedimientos con la finalidad de que se establezca cumplimiento.

### **2.1.11. Facultades de la administración tributaria**

Para el logro de los objetivos de la Administración Tributaria señalados en el numeral anterior, la doctrina jurídica luso-hispanoamericana reconoce a la Administración Tributaria las siguientes facultades durante el proceso de determinación tributaria.

De calificación jurídica, comprobación e investigación, respecto de la declaración del contribuyente y de lo no declarado, la cual implica una investigación y calificación jurídica, una búsqueda de la aplicación correcta de las normas tributarias, el establecimiento de la conducta infractora en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias, y la determinación de la sanción correspondiente.

La calificación jurídica se manifiesta a través de:

- La calificación, comprobación, e investigación de hechos impositivos.
- La calificación, comprobación, e investigación de bases impositivas.
- La calificación jurídica y comprobación de las liquidaciones practicadas en sus declaraciones por los administrados.

## **2.2. Marco conceptual**

### **2.2.1. Sistema administrativo**

James Gold Schmidt, define el derecho penal administrativo como:

“El conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bien estar público o estatal, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa” (Belsunce, 2012)

Esta definición establece la distinción entre el delito y la contravención administrativa, que tiene por el bien jurídico tutelado a la administración, por lo que la conducta administrativa que la lesiona no se dirige contra una declaración de voluntad, sino contra una actuación de la voluntad del Estado.

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

“La contravención es una violación que va en contra la administración en sentido amplio. Dentro de este género caben dos especies. Las violaciones administrativas en general y la violación tributaria. Las contravenciones administrativas y tributarias no deben estar en el derecho penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque esta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo”. (Andreozzi, 2012)

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

Así también, tenemos a Villegas que establece lo siguiente:

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

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

### **2.2.2. Sistema tributario**

Giuliani Fonrouge establece el siguiente concepto:

“No es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo.

En su caso, como en el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos generales; por lo demás el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del estado, en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política. (Gabriel, 2013)

Infringir a transgredir las disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiera a normas complementarias para asegurar se efectividad, no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa Alemana, sino quebrantar un verdadero deber social, como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del estado, y alterar el orden jurídico de la sociedad.

Por esto es acertado que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal; mas no obstante se vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen accesorios de este: responden a finalidades de sistemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas”. (Gabriel, 2013)

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

La autonomía del derecho tributario, frente al derecho administrativo, considera la función legislativa por la cual se crea obligación tributaria de satisfacer una suma de dinero al Fisco, para hacer posible la recaudación, asimismo el derecho al cobro justo del impuesto está basado en principios del Estado de Derecho que conducen al acto de determinación del impuesto, por la administración tributaria y corresponde al ámbito de los órganos de dicha administración. (Gabriel, 2013)

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

Si partimos de la evidencia de que las sanciones en general no están recogidas exclusivamente por el derecho penal inserto en un cuerpo normativo o Código Penal, sino que están contenidas en diferentes ramas del derecho, integrando un sistema sancionatorio universal de gran variedad respecto a la naturaleza de las propias sanciones, por esta razón la doctrina relativa a ilícitos tributarios se ha orientado en diferentes direcciones en torno a su naturaleza. (Gabriel, 2013)

### **2.2.3. Derecho tributario**

En la antigüedad el tributo se consideraba un signo de indignidad, por ser una prestación odiosa y excepcional, con caracteres impropios superados por el estado de derecho, en el cual el poder tributario o fiscal esta normado y regulado por normas superiores de consistencia

constitucional. Sin embargo, toda norma jurídica que regulariza las relaciones entre un acreedor y un deudor, sanciona el incumplimiento de las obligaciones, tomando en cuenta la falta de pago como un hecho excepcional, que a lo largo de los años se ha incrementado, cada vez más, en cantidad y en diversificación de conductas antijurídicas, a raíz del crecimiento de la presión tributaria. (Lorenzo, 2014)

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

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

El principio de legalidad, es una limitación constitucional por la que no puede haber tributo sin una norma con rango de Ley que hubiese establecido su vigencia y elementos, con anterioridad a su exigencia; consecuentemente implica la imposibilidad de establecer exenciones por analogía, o que los particulares eliminen este tipo de gravámenes por simple acuerdo. En materia sancionatoria, implica la prohibición de establecer ilícitos y sanciones, sin la existencia de Ley. Por su parte, la Administración Tributaria no puede actuar de forma discrecional, y tanto el procedimiento de determinación, como los procedimientos sancionatorios deben ser reglados. (Lorenzo, 2014)

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

La Ley Tributaria tipifica los diversos modos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, dándose así el llamado “ilícito tributario o infracción tributaria. Innecesario es recordar que en este orden rige también el principio de legalidad o de reserva, entendida como que sola la Ley formal y material puede tipificar las infracciones tributarias y sus

sanciones (...) acepto la existencia de ramas específicas que tratan en particular los distintos aspectos de la relación jurídica tributaria, y es así como hablamos de un derecho tributario constitucional, sustantivo, administrativo, procesal, internacional y penal. El derecho tributario penal tiene por objeto la tipificación del ilícito tributario, la determinación de sus efectos y de las relaciones, así como de los efectos derivados de estas” (Belsunce, 2012)

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

“Que, en el estado de derecho, la finalidad del derecho penal, es la de proteger ciertos valores e intereses comunes al orden social que comulgan los ciudadanos, y que no corresponde al ordenamiento jurídico, estrictamente penal regular, otras conductas suficientemente protegidas por otras ramas del derecho. En el ámbito del derecho tributario, lo que caracteriza al delito fiscal es su conexión con los hechos impositivos propios de cada clase de tributo. Sin embargo, lo dicho precedentemente, no excluye la aplicación a los ilícitos delictivos y punibles tipificados en Ley tributaria, de los siguientes principios fundamentales del derecho penal.” (Rivas B. , 2012)

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

Los expertos coinciden al afirmar que el derecho penal tributario no agota la materia represiva, ya que además de los delitos, existen muchas figuras de naturaleza penal, que se agrupan bajo el nombre de faltas y contravenciones. (Rivas B. , 2012)

## **2.2.4. Ilícito tributario**

### **2.2.4.1. Naturaleza del ilícito tributario**

El derecho tributario penal, permite identificar la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios en general, como infracciones administrativas o como conductas delictivas. En suma, el incumplimiento de obligaciones de contenido tributario, que vulneran el ordenamiento jurídico con conductas como la falta de pago de las obligaciones, los mecanismos utilizados para disminuir o eludir este pago, hasta las conductas ligadas a la falta de transparencia en la información que el contribuyente debe presentar a la Administración Tributaria. (Hensel, 2014)

Del incumplimiento y violación de las normas tributarias, como en otras ramas del derecho, surge la consecuencia que se traduce en un daño, por la disminución en las recaudaciones, y por tanto la necesidad de aplicar sanciones. La posibilidad de sancionar las transgresiones al orden jurídico de una sociedad, es parte de la esencia del derecho, la sanción es una forma del Estado de reaccionar ante las infracciones, para evitar su proliferación.

Podemos partir de que las sanciones o penas, en general, no están acopiadas exclusivamente en el derecho penal, sino están establecidos en varias ramas del derecho, integrando, un sistema sancionatorio universal de gran variedad respecto a su naturaleza, la doctrina sobre los ilícitos tributarios, se ha orientado en diferentes direcciones. (Rivas A. , 2019)

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

### **2.2.4.2. Ilícito tributario**

En nuestro país, las sanciones por infracciones a las Leyes tributarias, han sido establecidas con carácter penal, no solo por la propia naturaleza de la sanción establecida en Leyes específicas administrativas, sino por la generalizada remisión al Código Penal como

ordenamiento punitivo. Esta visión del ordenamiento jurídico tributario se ha mantenido hasta la vigencia de la Ley N° 2492. (Economía, 2014)

Después del análisis efectuado, es opinión del investigador que las infracciones y sanciones tributarias deberían integrar un conjunto de normas adscritas al derecho tributario y no el derecho penal común. Esa orientación responde a los principios jurídicos elaborados por la doctrina tributaria y a factores sociológicos, políticos y económicos, comunes a la mayoría de los países latinoamericanos. (Economía, 2014)

- a) En cuanto a los principios jurídicos elaborados por la doctrina tributaria, tenemos los siguientes:
- El ineludible principio de legalidad establecido en el Art. 151 del Código Tributario al añadir que los delitos también tipificarse o ser previstos en disposiciones reglamentarias.
  - El principio del debido proceso y la tutela judicial en el cual la garantía jurisdiccional a través de jueces especializados en materia tributaria e integrantes de tribunales colegiados; pudiendo el contribuyente asumir defensa a través de los mecanismos que considere pertinentes.
  - El requerimiento o existencia de las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo y culpa.
  - Excepto en el caso que la Ley establezca infracciones objetivas, la carga de la prueba corresponde al fisco.
  - El principio de proporcionalidad y adecuación de la sanción respecto a la infracción.
- b) En cuanto a los factores sociológicos, políticos y económicos:
- Los redactores del modelo de Código Tributario para América Latina OEA- BID han valorado acertadamente la realidad que en los países de América Latina, en

los que las penas privativas de libertad no tienen una aplicación efectiva en la población del universo mayoritario de defraudadores. (Economía, 2014)

- Es importante analizar situaciones derivadas de las presiones de grupos de poder, debilidad de la justicia fiscal, y falta de efectividad en la aplicación del sistema sancionatorio, al momento de aplicar sanciones en materia tributaria.
- En cuanto a las sanciones, normalmente son pecuniarias o limitadas a clausuras y suspensiones temporales de actividades económicas, reservándose las penas privativas de libertad y aquellas que afectan a derechos ciudadanos, solo para casos graves de defraudación y contrabando.
- Sin embargo, en cada caso se deben priorizar las funciones objetivas de la Administración Tributaria, y que requieren lograr efectividad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formales correspondientes.

#### **2.2.4.3. Ilícito tributario y el código penal**

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

Por otra parte, es importante la congruencia entre el Código Tributario y el Código Penal, en cuanto a la tipificación de los ilícitos y las sanciones que deriven la comisión de este tipo de hechos. (Economía, 2014)

En Bolivia, los ilícitos tributarios se regulan en el Código Tributario, abarcando tanto contravenciones como delitos tributarios. Las contravenciones son infracciones de menor gravedad que se sancionan con multas o clausuras, mientras que los delitos son acciones intencionales que causan daño al Estado y a terceros, castigados con penas de prisión y multas. Estas regulaciones tienen como objetivo proteger los intereses fiscales del Estado.

De acuerdo a nuestra normativa en materia tributaria, en Bolivia, los ilícitos tributarios están regulados en el Código Tributario (CTB) en los arts. 148 al 192.

Los ilícitos tributarios se consideran, cualquier acción u omisión que vulnere normas tributarias formales o materiales. Estos deben estar expresamente tipificados en el Código Tributario, Ley General de Aduanas y otras disposiciones.

#### **2.2.4.4. Clasificación de las infracciones tributarias**

En Bolivia, los ilícitos tributarios se clasifican en dos grupos:

- a) Las contravenciones tributarias.
- b) Los delitos tributarios.

#### **2.2.5. Diferencia entre contravención e infracción**

##### **2.2.5.1. Contravención tributaria**

Son infracciones de menor gravedad (formal o material), y son sobre todo descuidos o negligencia del contribuyente o responsable. Por lo tanto, estos simplemente son sancionados con multas en dinero, o clausuras, pero no con penas privativas de libertad. (Asua, 2018)

Las contravenciones tributarias son infracciones que se cometen al no cumplir con las obligaciones tributarias, las cuales están establecidas en el Código Tributario. Para considerar un acto como contravención tributaria, se toma en cuenta el hecho de que se incumplió con una obligación, sin importar la intención del sujeto. (Asua, 2018)

- No inscribirse en los registros tributarios
- No emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes
- No pagar o pagar de menos las obligaciones tributarias
- No realizar las retenciones o percepciones que se están obligados a hacer
- Obtener beneficios y valores fiscales de manera indebida

##### **2.2.5.2. Infracciones tributarias**

Son acciones u omisiones de carácter doloso (hacerlo con voluntad y conciencia, provocando un daño o perjuicio a terceros) en este caso, afectan tanto al Estado como también pueden afectar a particulares, están tipificados en la Ley y se sancionan con penas privativas de

libertad, multas y otras sanciones. De la comisión de un delito tributario emergen dos clases de responsabilidad: la penal, cuyo fin es la imposición de una pena privativa de libertad, y la civil, para lograr el pago del tributo.

La responsabilidad penal tributaria es estrictamente personal, y la responsabilidad civil tributaria alcanza a todas las personas naturales o jurídicas descritas en el Art. 172 del Código Tributario Boliviano. (Cordier, 2023)

Al ser los delitos tributarios de carácter patrimonial que afectan los intereses pecuniarios fiscales del Estado, el aplicable el Art. 27 numeral 6) del Código de Procedimiento Penal, que establece:

#### **2.2.5.3. Artículo 27. Código de Procedimiento Penal**

La acción penal, se extingue:

6) Por la reparación integral del daño particular o social causado, realizada hasta la audiencia conclusiva, en los delitos de contenido patrimonial o en los delitos culposos que no tengan como resultado la muerte, siempre que lo admita la víctima o el fiscal, según el caso. (Cordier, 2023)

#### **2.2.5.4. Clasificación de las contravenciones tributarias**

Las contravenciones tributarias son las siguientes de acuerdo al Art. 160 del Código Tributario Boliviano:

- a) Omisión de inscripción en los registros tributarios.
- b) No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente.
- c) Omisión de pago.
- d) Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181.
- e) Incumplimiento de otros deberes formales.
- f) Las establecidas en Leyes especiales.

Las contravenciones aduaneras son las siguientes, de acuerdo al art. 186 de la Ley General de Aduanas e incorporado como art 165 de la Ley 2492. (Cordier, 2023)

#### **2.2.5.5. Clasificación de las infracciones tributarias**

Los delitos tributarios, según el Art. 175 del Código Tributario Boliviano son:

- a) Defraudación tributaria.
- b) Defraudación aduanera.
- c) Instigación Pública a no pagar tributos.
- d) Violación de precintos y otros controles tributarios.
- e) Contrabando.
- f) Otros delitos aduaneros tipificados en Leyes especiales. (Cordier, 2023)

#### **2.2.5.6. Retroactividad en materia tributaria**

Conforme lo establece nuestra norma Constitucional, las normas tributarias solamente rigen para lo venidero, sin embargo, tendrán carácter retroactivo (art. 150 del CTB) aquellas que:

- a) Supriman ilícitos tributarios
- b) Establezcan sanciones más leves
- c) Establezcan términos de prescripción más breves
- d) De cualquier manera, beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable, tratándose de delitos o contravenciones. (Cordier, 2023)

#### **2.2.5.7. Responsabilidad solidaria por daños económicos**

Como consecuencia de un ilícito tributario, surge un daño económico al Estado, y serán co-responsables solidariamente, previa demostración legal de culpabilidad:

- a) Los servidores públicos que hubieran participado en el hecho.
- b) La persona natural o jurídica que hubiere participado en el hecho
- c) Las personas que se hubieren beneficiado con el resultado ilícito, siempre que tengan conocimiento previo del hecho.

- d) Los auxiliares de la función pública aduanera, es decir, los Despachantes y Agentes Despachantes de Aduana. (Art. 47 de la LGA).

Es necesario conocer cuáles son los ilícitos tributarios y como se clasifican, para evitar tener sanciones, ya sean estas sanciones administrativas y/o económicas, o posibles sanciones privativas de libertad. (Cordier, 2023)

### **2.2.6. Debido proceso**

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

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

Para el TCP, la imposición de la sanción de clausura del negocio tiene como requisito de validez el respeto de los derechos fundamentales, y que emerja de un debido proceso dotado de sus elementos esenciales; por lo que, la directa imposición de la sanción de clausura de un establecimiento de comercio, prescindiendo de las garantías mínimas que le asisten a los administrados, vulnera efectivamente el debido proceso (Arts. 115. II y 117.I CPE) y el derecho a la defensa (Art. 119 CPE). Respecto a la clausura definitiva, en la SCP 100/2014, el TCP señala que una sanción de tal magnitud afecta el derecho al trabajo, e indica que es aplicable el razonamiento efectuado para la clausura inmediata, sin embargo dicha Sentencia, no establece una análisis sobre la vulneración al derecho al trabajo, al ejercicio del comercio, y la posibilidad de ejercer una actividad económica lícita, lo que no fue motivo del recurso, por lo que el presente análisis se circunscribe a reparar esta omisión. (Gobierno, 2009)

### **2.2.6.1. Clausura**

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

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

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

Sobre la interdicción, el autor Bandeira De Mello Oswaldo Aranha expresa el siguiente concepto: “Es una pena correctiva o expulsiva por la cual se aleja a un servidor público del desempeño de su cargo o al particular de su profesión o industria se les prohíbe le ejercicio”. (Mello, 2016)

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

Para aplicar dicha sanción tiene que estar prevista y establecida en la Ley, pues solamente ella puede limitar la actividad de las personas en interés general, asimismo no puede ser aplicada sino acabo de un procedimiento en el que el infractor pueda ejercer una amplia oportunidad de defensa, atento a la gravedad de las consecuencias. (Mello, 2016)

La sanción de clausura, puede ser sustituida por multas pecuniarias, en cuyo caso no cesará la actividad comercial del establecimiento, por ser imprescindible para la conservación y custodia de los bienes depositados en su interior, o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por razones inherentes a la naturaleza de los insumos y materias primas. (Mello, 2016)

### 2.2.6.2. Arrepentimiento eficaz

Al desistimiento y arrepentimiento eficaz, el autor Jiménez de Asúa, los denomina "tentativa abandonada". El arrepentimiento opera en el delito frustrado, mientras el desistimiento propiamente dicho es en última instancia causado por el arrepentimiento, se produce en la tentativa. La tentativa permite impedir la realización del delito, o sus efectos. No es punible pero el juez, puede determinar una medida cautelar de seguridad. (Asua, 2018)

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

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

- El que desistiere voluntariamente de la comisión del delito.
- El que de igual modo impidiere o contribuyere a impedir que el resultado se produzca a menos que los actos realizados constituyan delitos por sí mismos.” (Gobierno, Código Penal, 2018)

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

Para el profesor Etcheberry, el arrepentimiento eficaz no constituye excusa legal que absuelva la comisión del ilícito, más bien se constituye en una causal de extinción de responsabilidad penal, debido a que impide el nacimiento de la responsabilidad y evita el efecto del incumplimiento, y se produce cuando ya nació la responsabilidad. (Etcheberry, 2016)

### 2.3. Código penal

El Artículo 9 del Código Penal en actual vigencia, que textualmente dispone:

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

- I. El que desistiere voluntariamente de la comisión del delito.
- II. El que de igual modo impidiere o contribuyere a impedir que el resultado se produzca a menos que los actos realizados constituyan delitos por sí mismos.” (Gobierno, Código Penal, 2018)

Lo expuesto, permite establecer que en materia penal, el arrepentimiento eficaz o espontáneo, se produce cuando una persona que ha cometido un delito, antes de que se proceda contra el autor, y éste acude a las autoridades para confesarlo, reparando en la medida de lo posible el daño causado, o evitando que su conducta cause efecto.

Es condición que modifica la responsabilidad del autor, permite evitar la sanción al haberse desistido de cometer el hecho y sobre todo impedir su resultado, en este caso la sanción se evita, puesto que el Estado reconoce este arrepentimiento y evita el costo de iniciar un proceso que tendrá un mismo resultado. (Gobierno, Código Penal, 2018)

En consecuencia, no se sanciona con pena alguna a la persona que desiste voluntariamente de la comisión del delito o que impida o contribuya a impedir que el resultado que se produzca. Esta figura está reconocida en los Artículos 157 y 163 del Código Tributario, sin embargo no se reconoce en la contravención de no emisión de factura contenida en el Artículo 164, y esta omisión impide que el tratamiento en cuanto al procedimiento sancionatorio vulnerando garantías constitucionales. (Economía, 2014)

Incluyendo la figura del arrepentimiento eficaz, como una conducta voluntaria del contribuyente de reparar en la medida de lo posible las consecuencias de la contravención tributaria que ha cometido y que se reflejan en la privación de los ingresos que persigue la Administración Tributaria, así como la falta de información con la que debe contar el fisco para conocer los elementos y datos declarados para la determinación de la base imponible;

es posible reparar o evitar los efectos del ilícito, con la emisión de la factura, antes de que la Administración Tributaria inicie un proceso sancionatorio, y por tanto aplique sanciones como la clausura. (Economía, 2014)

### **2.3.1. Sentencia constitucional plurinacional N° 100/2014**

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

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

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

## **2.4. Legislación comparada**

Para el desarrollo de la investigación se realizó una comparación de la legislación tributaria entre Bolivia, Paraguay y Ecuador, es un estudio exhaustivo que analiza las similitudes y diferencias en los marcos normativos fiscales de estos países. Este análisis se centra en identificar las estructuras fiscales, los impuestos aplicables, los incentivos fiscales, los procedimientos de fiscalización, las sanciones por incumplimiento y otros aspectos relevantes de la normativa tributaria de cada país.

El objetivo principal de esta comparación es destacar las mejores prácticas, identificar posibles áreas de mejora y fomentar el intercambio de experiencias para fortalecer los sistemas tributarios de Bolivia, Paraguay y Ecuador. Los resultados de esta comparación pueden ser de gran utilidad para legisladores, autoridades fiscales, contribuyentes y profesionales del sector tributario en general, con el fin de promover una mayor transparencia, equidad y eficiencia en la recaudación de impuestos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales en estos países.

### **2.4.1. Bolivia**

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

### **2.4.2. Paraguay**

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

### **2.4.3. Ecuador**

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

### **2.5. Sanciones administrativas**

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

Kelsen establece que una determinada conducta puede considerarse en la hipótesis de un mandato jurídico, como jurídicamente prescrita, cuando la conducta contraria es el presupuesto de una sanción. (Kelsen, 2010)

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

El autor Méndez, establecía que, entre el valor científico y pragmático, existen diferencias de las distintas sanciones que radican en los distintos órdenes jurídicos tutelados, que es necesario precisar: (Mendez, 2014)

“Es posible un estudio tendiente a formular un concepto de teoría de ilicitud;

Tal estudio, sin embargo, excede los propósitos de este, trabajo que se limita al análisis de las sanciones administrativas;

El expresado, es el circunscripto objeto de nuestro trabajo y a lo largo del habrá esfuerzos encaminados a necesarios deslindes conceptuales, con el derecho penal y su normativa, a nuestro juicio causa de no pocas confusiones que trataremos, con nuestra modesta opinión, de contribuir a aventar;

La investigación acerca de una teoría de la ilicitud es, sin duda legítima. (Mendez, 2014)

La construcción del concepto, puede ser de ayuda al derecho administrativo, puesto que la infracción administrativa se constituye, en el supuesto necesario de la sanción administrativa.

El autor señala que esta investigación pertenece, a la teoría general del derecho de Montoro Puerto, quien sostiene que la unidad conceptual de las instituciones jurídicas, debe conducir a una parte general del derecho, que permita la utilización de aquellas instituciones por distintas ramas del derecho.

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

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

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

últimas y si las distinciones que pueden hacerse comportan diferencias esenciales o solo adjetivas o según, se prefiera decir contingentes o circunstanciales.

Al respecto, el autor Pablo Deremizaky Peredo establece que:

“Las sanciones, mediante las cuales se castigan las infracciones de los particulares a normas y reglamentos de orden público”. (Dermisaky, 2015)

## **2.6. Clasificación de sanciones administrativas**

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

“Las clasificaciones no son ciertas o erradas, son clasificaciones o inútiles, en la medida en que faciliten la comprensión de la materia” (Cordier, 2023)

De lo dicho anteriormente se desprende que la teoría de clasificación va más allá del ejercicio intelectual, y puede proporcionar al derecho administrativo en un real aporte para poder encontrar distintas sanciones administrativas, conceptos y descripciones. (Cordier, 2023)

### **2.6.1. Distintas clasificaciones**

La administración, establece una relación de sujeción general y relación de sujeción especial respecto del ciudadano, el primero genera deberes del administrado para con la administración y el segundo tiene que ver con el ámbito de aplicación de la norma respecto del administrado. La trasgresión o incumplimiento de los deberes están contenidos en normas que generarán distintos tipos de sanciones. (Asua, 2018)

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

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

Se fijan normas generales de conducta que prohíben a los individuos acciones que puedan construir un peligro para la seguridad, la paz y la tranquilidad social. Aquí la sanción más corriente es la pena pecuniaria o restrictiva de la libertad personal; o ambas cosas. (Dermisaky, 2015)

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

La doctrina, en forma amplia, denomina penas disciplinarias al incumplimiento de las normas administrativas que establecen vínculos de sujeción especial, pero dicho nombre no abarca todas las relaciones de tal carácter, sino que comprende las más típicas: caso de los funcionarios públicos y los militares. (Gabriel, 2013)

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

Los vínculos especiales que importan los poderes especiales de supremacía, cuya violación ocasiona sanciones administrativas, no solo son aquellos que se dan entre el estado y quienes forman parte de su organización, sino también aquellos que se dan entre el estado y quienes forman parte de su organización, además de aquellos que se dan entre estado y quienes están ligados a él en forma estable o cualquier acto jurídico capaz de operar esa vinculación estable. (Rivas A. , 2019)

## **2.7. Sanciones disciplinarias**

Son las que imponen a las personas que están en una relación de sujeción especial con la administración por infracciones cometidas a la disciplina interna por la que se rige dicha relación. (Andreozzi, 2012)

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

Por último, la sanción disciplinaria militar, pues su ordenamiento jurídico forma parte en su conjunto, del derecho penal. (Esquivel, 2012)

### **2.7.1. Sanciones rescisorias de actos administrativos favorables**

En la especie, la sanción consiste en la pérdida de una situación jurídica administrativa ventajosa o favorable, como consecuencia de una conducta impropia o ilícita del administrado. Por encima de aspecto aflictivo al sancionado, prevalece, o puede prevalecer, la finalidad protectora del orden administrativo. (Dermisaky, 2015)

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

Ubica aquí la revocación de licencias cuando no se dan las condiciones a que estuvieran subordinadas, la caducidad de concesiones, o las resoluciones de contratos administrativos por incumplimiento. En este último caso, se trata de sanciones semejantes a las disciplinarias, que tienen lugar dentro de relaciones de supremacía especial. En tanto que cuando se dejan sin efecto autorizaciones o licencias se priva al administrado de un beneficio que obtiene de un determinado acto administrativo, pero en realidad no existe una relación puramente de supremacía especial entre la administración que autoriza y el administrado. (Cordier, 2023)

## **2.7.2. Sanciones administrativas**

### **2.7.2.1. Multa**

El tratadista Miguel Marienhoff, establece que la multa: “Es la pena típica de la contravención o falta” (Marienhoff, 2012)

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

Algunas legislaciones establecen beneficios con parte de la multa, para quienes han contribuido a la imposición de la sanción denunciando infracciones, asimismo la discrecionalidad que tiene la administración, al aplicar estas medidas sancionatorias, no ha sido debidamente analizada. (Marienhoff, 2012)

### **2.7.3. Suspensión, clausura o interdicción del ejercicio**

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

“Es una pena correctiva o expulsiva por la cual se aleja a un servidor público del desempeño de su cargo o al particular de su profesión o industria se les prohíbe el ejercicio”. (Mello, 2016)

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

Para aplicar dicha sanción, la posibilidad tiene que estar prevista y establecida en la Ley, pues solamente ella puede limitar la actividad de las personas en interés general, asimismo no puede ser aplicada sino al cabo de un procedimiento mediante el cual, el infractor tenga amplia oportunidad de defensa, por la gravedad de las consecuencias. (Mello, 2016)

#### **2.7.4. Comiso o confiscación de bienes**

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

El Código Tributario Boliviano determina el comiso como sanción administrativa, por otra parte el acto sancionatorio deberá fundamentar la medida adoptada. Ahora bien, si los bienes decomisados pueden constituir un peligro público será procedente su destrucción por razones de seguridad, moralidad, o salubridad pública por ejemplo sustancias alimenticias, medicamentos en mal estado, etc. (Economía, 2014)

#### **2.7.5. Caducidad**

Se establece como la inhabilitación al infractor para ejercer una actividad que la administración le había autorizado como por ejemplo permiso para uso de un bien del dominio público, si el permisario incumple con sus obligaciones, se dispone la caducidad de la autorización que le permite ejercer esa actividad. (Asua, 2018)

#### **2.7.6. Observación o amonestación**

Denominada llamada de atención, que es una advertencia que se afecta al administrado y el apercibimiento mediante el cual se pone en conocimiento de aquel cuáles serán las consecuencias que le aparejara la reiteración de la misma infracción. (Esquivel, 2012)

## **CAPÍTULO III**

### **METODOLOGÍA**

#### **3.1. Tipo, enfoque y diseño de investigación**

##### **3.1.1. Tipo de investigación**

El tipo de Investigación es exploratoria, este tipo de investigación se realiza cuando el tema de estudio es poco conocido o no ha sido investigado previamente en profundidad. Su principal objetivo es explorar, descubrir y familiarizarse con un fenómeno, problema o situación específica, sin la intención inicial de elaborar conclusiones definitivas o realizar generalizaciones. (Bernal, 2016)

En la investigación exploratoria, se busca obtener una comprensión más amplia y detallada del tema en cuestión, identificar posibles variables relevantes, detectar patrones o tendencias emergentes y generar hipótesis iniciales que puedan ser exploradas en investigaciones posteriores.

##### **3.1.2. Enfoque de investigación**

El enfoque de investigación es cualitativo, es una investigación que se basa en la recolección y análisis de datos no numéricos para comprender conceptos, opiniones, experiencias, emociones o comportamientos sobre el tema a investigar. (Sampieri, 2016)

Atraves del enfoque de investigación se pudo desarrollar el marco contextual, los diferentes métodos aplicados, además se elaboró la propuesta, el enfoque ayudó a resolver el problema de investigación.

##### **3.1.3. Diseño de investigación**

La investigación exploratoria se utiliza cuando el tema o problema es nuevo y cuando los datos son difíciles de recopilar. La investigación exploratoria es flexible y puede abordar preguntas de investigación de todo tipo (qué, por qué, cómo). (Gomez B. , 2012)

Se aplicó al inicio del trabajo de investigación, ya que con esta investigación se realizar una indagación al personal de la oficina.

## **3.2. Métodos**

### **3.2.1. Método comparativo**

Consiste básicamente en los procesos y fenómenos tributarios que tienen una doctrina y se diferencian del contexto, estos determinan un mismo hecho tenga diferentes concepciones jurídicas, de ahí que el derecho comparado como un sistema comparativo de las diferencias y similitudes. (Bernal, 2016)

Este método se aplicó para comparar el sistema tributario boliviano con los sistemas tributarios de Paraguay y Ecuador, con el objetivo de identificar las similitudes entre estos países.

### **3.2.2. Método dialectico**

La dialéctica es la ciencia de las Leyes generales del movimiento y del desarrollo de la naturaleza de la sociedad humana y del pensamiento, la ciencia de concatenación universal de todos los fenómenos, que existen en el mundo este método considera a los objetos y a los fenómenos en proceso de desarrollo. (Tamayo, 2012)

Este método se aplicó en el análisis y evaluación del sistema tributario boliviano y de los decretos supremos emitidos.

### **3.2.3. Método deductivo**

Parte de un marco general de referencia y se va hacia un caso en particular en la deducción se comparan las características de un caso objeto con la definición que se ha acordado para una clase determinada de objetos y fenómenos. Para las personas familiarizadas con la teoría de los conjuntos puede decirse que la deducción consiste en descubrir si un elemento dado pertenece o no la conjunto que ha sido previamente definido. (Cortez E. , 2014)

Este método se aplicó en el análisis detallado del artículo N° 164 del sistema tributario, con el propósito de examinar su estructura lógica y su impacto en la normativa fiscal vigente. La aplicación del método incluyó una revisión exhaustiva de los elementos y principios establecidos en el artículo.

#### **3.2.4. Método inductivo**

En la inducción se trata de generalizar el conocimiento obtenido en una ocasión a otros casos u ocasiones semejantes que pueden presentarse en el futuro o en otras latitudes. La inducción es uno de los objetivos de la ciencia. (Rodríguez, 2010)

Este método se aplicó para la determinación del artículo N° 164 del Sistema Tributario, se verificó si la misma vulnera los derechos de los contribuyentes.

### **3.3. Técnicas de investigación**

#### **3.3.2. Entrevista**

La entrevista como una técnica de recolección de datos en la que se interactúa con las personas para obtener sus experiencias, percepciones, creencias y comportamientos. Según él, la entrevista permitió un acceso directo a los puntos de vista de las personas. (Patton, 2012)

La entrevista se aplicó a diferentes profesionales, con el objetivo de conocer el enfoque, sobre el tema a investigar. Se realizó una entrevista a 5 profesionales expertos en diferentes áreas como, a un abogado, un legislador y a tres contadores que poseen de conocimientos técnicos en el área tributaria y que además a la fecha desarrollan labores en el área.

#### **3.3.3. Método Delphi**

El método Delphi es una técnica estructurada de pronóstico y toma de decisiones que se basa en la consulta a un panel de expertos de forma anónima y repetitiva. Su objetivo es obtener un consenso sobre un tema o problema determinado. El proceso se caracteriza por una serie de rondas en las que los expertos responden cuestionarios, y después se les proporcionan

resúmenes de las respuestas obtenidas para que puedan reconsiderar y ajustar sus opiniones en función de las respuestas de los demás, todo ello sin conocer la identidad de los otros participantes.

Este método se la aplicó a 5 expertos de diferentes áreas, un abogado, un legislador y a tres contadores. Estos se seleccionaron de manera aleatoria.

Con el cual se tuvo una comprensión más clara acertado de la investigación.

## CAPÍTULO IV

### DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

#### 4.1. Análisis y Desarrollo

##### 4.1.1. Resultados de las entrevistas

**Cuadro N° 3:Cuál es su percepción general sobre el Artículo N° 164**

Pregunta	Entrevista 1:	Entrevistado 2:	Entrevistado 3:	Entrevistado 4:	Entrevistado 5:
<b>Pregunta 1</b> ¿Cuál es su opinión general sobre el Artículo N° 164 en su forma actual en relación con la protección de los derechos de los contribuyentes y la aplicación de multas?	De acuerdo a mi experiencia profesional en el área, puedo afirmar que este artículo vulnera los derechos los contribuyentes, ya que solo busca aplicar multas a todos los contribuyentes.	Desde mi punto de vista, puedo afirmar que este artículo transgrede los derechos de los contribuyentes, solo buscar aplicar multas y no establecer una solución pacífica para los contribuyentes.	Según mi experiencia profesional en el campo, puedo sostener que este artículo infringe los derechos de los contribuyentes, ya que su enfoque se limita a imponer multas a todos ellos.	Basándome en mi experiencia profesional, puedo decir que este artículo infringe los derechos de los contribuyentes, ya que su único objetivo parece ser imponer multas.	A mi parecer, este artículo vulnera los derechos de los contribuyentes, ya que se enfoca únicamente en imponer multas en lugar de ofrecer una solución pacífica para ellos.

**Fuente:** Elaboración propia.

#### Interpretación

Atraves de las respuestas obtenidas por los expertos, se verifico que las tres respuestas coinciden, pero tienen diferentes criterios sobre el análisis del artículo N° 164.

## **Análisis**

Mediante la entrevista realizada a los expertos, se pudo verificar que los expertos comparten un mismo enfoque en la aplicación del artículo N° 164, y que este vulnera los derechos de los contribuyentes, al ser un artículo que va en contra de los beneficios de los mismos. El Artículo N° 164, en su forma actual, plantea un tema de gran relevancia en el ámbito de la fiscalidad y la protección de los derechos de los contribuyentes. Es importante considerar varios aspectos, incluyendo su contenido, su impacto en los contribuyentes, la equidad en la aplicación de multas y la relación entre el Estado y los ciudadanos.

Un aspecto crucial del artículo es cómo protege los derechos de los contribuyentes. La imposición de multas debe ser proporcional y razonable, evitando que se convierta en una carga excesiva que pueda llevar a la quiebra o a la cancelación de registros. Si el artículo permite que las multas sean desproporcionadas o que se apliquen sin un debido proceso, esto podría considerarse una violación de los derechos de los contribuyentes. La transparencia en la aplicación de las sanciones y la posibilidad de apelar decisiones son elementos que deben estar presentes para garantizar una protección efectiva.

**Cuadro N° 4: Cree que este artículo ha sido efectivo**

<b>Preguntas</b>	<b>Entrevista 1:</b>	<b>Entrevistado 2:</b>	<b>Entrevistado 3:</b>	<b>Entrevistado 4:</b>	<b>Entrevistado 5:</b>
<b>Pregunta 2</b> ¿Creé que este artículo ha sido efectivo en su propósito original?	La aplicación de este artículo, ha sido efectivo, si solo se hace un análisis para el órgano recaudador, ya que solo busca recaudar recursos a costa de la vulneración de los contribuyentes.	Con la aplicación de este artículo solo se busca recaudar recursos, sin considerar los derechos de los contribuyentes, en conclusión, este artículo no ha sido tan efectivo para el contribuyente.	La implementación de este artículo ha demostrado ser efectiva únicamente desde la perspectiva del órgano recaudador, ya que su principal objetivo es obtener recursos a expensas de los derechos de los contribuyentes.	Se ha demostrado que este artículo ha es efectivo, pero solo si se evalúa desde la perspectiva del órgano recolector, ya que su único objetivo parece ser la obtención de recursos, sin considerar el impacto negativo en los derechos de los contribuyentes.	La ejecución de este artículo parece centrarse únicamente en la recaudación de recursos, sin tener en cuenta los derechos de los contribuyentes. Por lo tanto, se puede concluir que este artículo no ha resultado ser muy efectivo para ellos.

**Fuente:** Elaboración propia

### **Interpretación**

Mediante la entrevista se pudo determinar que los entrevistados creen que la aplicación de este artículo fue efectivo solo la el órgano recaudador, pero que vulnera los derechos de los contribuyentes.

## Análisis

A través de los resultados obtenidos, se pudo determinar que con la aplicación del artículo se vulneran los derechos de los contribuyentes, ya que limita los derechos de los contribuyentes y prácticamente se impone de manera autoritaria.

En conclusión, el Artículo N° 164 de la Ley 2492 del Código Tributario Boliviano ha enfrentado desafíos en su efectividad para cumplir con su propósito original de proteger los derechos de los contribuyentes y regular la aplicación de multas. La propuesta de modificación es necesaria para abordar las vulneraciones que se han presentado y para garantizar un sistema tributario más justo y equitativo. Al implementar cambios que promuevan la claridad, la proporcionalidad y la defensa de los derechos, se puede mejorar la relación entre el Estado.

**Cuadro N° 5: Considera que el artículo es adecuado para el contexto boliviano**

<b>Pregunta</b>	<b>Entrevista 1:</b>	<b>Entrevistado 2:</b>	<b>Entrevistado 3:</b>	<b>Entrevistado 4:</b>	<b>Entrevistado 5:</b>
<b>Pregunta 3</b> ¿Considera que es adecuado para el contexto tributario boliviano?	Se puedo afirmar que este artículo necesita ser modificado o regulado, ya que afecta a los derechos de los contribuyentes.	Se puede concluir que este artículo requiere una modificación o regulación, dado que impacta negativamente los derechos.	Este artículo debe ser revisado o ajustado, ya que tiene un impacto en los derechos de los contribuyentes.	Es posible afirmar que este artículo necesita ajustes o regulaciones, ya que tiene un efecto en los derechos de los contribuyentes.	Se puede decir que este artículo requiere modificaciones o normativas, dado que afecta los derechos de los contribuyentes.

**Fuente:** Elaboración propia.

## **Interpretación**

Se puede verificar que para los expertos entrevistados el artículo N° 164 no es adecuado para el contexto tributario boliviano, ya que este vulnera los derechos de los contribuyentes, por lo tanto necesita ser ajustado de acuerdo a los al contexto.

## **Análisis**

El sistema tributario boliviano ha enfrentado críticas en cuanto a su complejidad y la percepción de arbitrariedad en la aplicación de sanciones. Muchos contribuyentes, especialmente los pequeños y medianos, sienten que las multas son desproporcionadas y que no se les brinda la oportunidad adecuada para defenderse. Esto ha llevado a una falta de confianza en la administración tributaria y a un ambiente de incertidumbre. Las multas progresivas pueden ser vistas como excesivas, especialmente para aquellos contribuyentes que enfrentan dificultades económicas. Esto puede llevar a situaciones donde el costo de la multa supere la capacidad de pago del contribuyente, afectando su viabilidad financiera.

En conclusión, la propuesta de modificación del Artículo N° 164 del Código Tributario Boliviano es necesaria y puede ser adecuada para el contexto tributario del país, siempre que se enfoque en la protección de los derechos de los contribuyentes.

**Cuadro N° 6:** Que opina sobre la implementación de multas progresivas

<b>Pregunta</b>	<b>Entrevista 1:</b>	<b>Entrevistado 2:</b>	<b>Entrevistado 3:</b>	<b>Entrevistado 4:</b>	<b>Entrevistado 5:</b>
<b>Pregunta 4</b> ¿Qué opina sobre la implementación de multas progresivas?	Desde mi punto de vista, considero que no está bien, ya que, al implementar multas de manera progresiva a los contribuyentes, se ven sofocados por las multas y deciden dar de baja sus registros, esto no contribuye al Estado.	Considero que esto no es adecuado, ya que, al aplicar multas de forma progresiva a los contribuyentes, se sienten abrumados y optan por cancelar sus registros, lo cual no beneficia al Estado.	A mi parecer, creo que esto no es lo más adecuado. Al aplicar multas de forma progresiva a los contribuyentes, muchos se sienten abrumados y optan por cancelar sus registros, lo que no favorece al Estado.	Pienso que esta medida no es apropiada, ya que, al imponer multas de manera progresiva a los contribuyentes, estos se sienten agobiados y deciden cancelar sus registros, lo que no resulta beneficioso para el Estado.	Creo que esta medida no es la más adecuada, ya que, al aplicar multas de forma progresiva a los contribuyentes, estos se sienten sobrecargados y optan por cancelar sus registros, lo cual no favorece al Estado.

**Fuente:** Elaboración propia.

### **Interpretación**

A través de la entrevista se puede determinar que la implementación de multas progresivas también puede tener efectos negativos para algunos contribuyentes, especialmente aquellos que ya enfrentan dificultades económicas, el aumento de las multas puede resultar abrumador y llevar a decisiones drásticas, como la cancelación de registros o la evasión fiscal. Esto, a su vez, puede reducir la base tributaria y afectar negativamente al Estado.

## **Análisis**

A través del análisis de la propuesta de modificación del Artículo N° 164 de la Ley 2492, Código Tributario Boliviano, en relación con la vulneración de derechos y la aplicación de multas progresivas de los contribuyentes, involucra varios aspectos que deben ser considerados cuidadosamente para equilibrar la equidad, la eficiencia recaudatoria y el respeto por los derechos fundamentales de los ciudadanos.

La implementación de multas progresivas puede ser una herramienta efectiva para promover el cumplimiento tributario, siempre y cuando sea diseñada y aplicada con criterios de justicia, proporcionalidad y transparencia. Sin embargo, para que tenga éxito, es necesario complementarla con medidas que fortalezcan la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, además de garantizar la protección de los derechos de los contribuyentes.

#### 4.1.2. Conclusión general

Como conclusión general del análisis se pudo determinar, que el artículo N° 164 de la Ley 2492 del Código Tributario Boliviano revela una serie de preocupaciones y desafíos que afectan tanto a los contribuyentes como a la administración tributaria.

- **Vulneración de derechos de los contribuyentes:** Mediante las entrevistas realizadas a diferentes profesionales, indican un acuerdo unánime sobre la violación de los derechos de los contribuyentes debido a la aplicación de la Cláusula No. 164. Este artículo ahora trata principalmente de recaudar dinero a través de impuestos más que de salvaguardar las libertades personales. La imposición de multas debe ser proporcional y razonable. De lo contrario, podría suponer una carga abrumadora que ponga en peligro la sostenibilidad económica de los contribuyentes, con posibles consecuencias como la insolvencia o la cancelación de licencias. La ausencia de un procedimiento legal adecuado y la oportunidad de impugnar las resoluciones deben abordarse para garantizar una protección adecuada.
- **Autoritarismo en la aplicación:** Este estudio muestra que los contribuyentes sienten que el artículo restringe injustamente su libertad. Esto genera un escepticismo significativo sobre la idoneidad del artículo para proteger a los contribuyentes y supervisar la imposición de multas. Deberíamos cambiar las cosas para solucionar estos problemas y hacer que el sistema tributario sea más justo e igualitario.
- **Complejidad y arbitrariedad del sistema tributario:** El sistema tributario boliviano ha sido objeto de críticas por su complejidad y la percepción de arbitrariedad en la aplicación de sanciones. Muchos contribuyentes, especialmente los pequeños y medianos, sienten que las multas son desproporcionadas y que no se les brinda la oportunidad adecuada para defenderse. Esta situación ha generado una falta de confianza en la administración tributaria y un ambiente de incertidumbre. Las multas progresivas, en particular, pueden ser vistas como excesivas, lo que puede llevar a que el costo de la multa supere la capacidad de pago del contribuyente, afectando su estabilidad financiera.

- **Propuesta de modificación:** La propuesta de modificación del artículo N° 164 es esencial para el contexto tributario del país. Se debe enfocar en la protección de los derechos de los contribuyentes, promoviendo la claridad, la proporcionalidad y la defensa de sus derechos. La implementación de multas progresivas puede ser una herramienta efectiva para fomentar el cumplimiento tributario, siempre que se diseñe y aplique con criterios de justicia, proporcionalidad y transparencia. Además, es crucial complementar estas medidas con acciones que fortalezcan la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

En conclusión, una revisión y enmienda del artículo No. 164 del Código Tributario Boliviano es esencial para salvaguardar los derechos de los contribuyentes. Una política justa y eficiente en costos que respete los derechos básicos es crucial para fortalecer el vínculo entre el gobierno y los ciudadanos, y para reconstruir la confianza en el sistema tributario.

## **4.2. Hecho generador de la Propuesta**

### **4.2.1 Antecedentes**

La Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario, establece la relación jurídica entre las administraciones tributarias y los administrados en cuanto al nacimiento y cumplimiento de las obligaciones tributarias, los ilícitos tributarios, los procedimientos tributarios y el uso de los medios de impugnación de los actos administrativos tributarios.

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

El Código Tributario determina como sanción la clausura de una actividad económica que no solo supone la afectación al patrimonio familiar del contribuyente, también, afecta a otros Garantías Constitucionales que es el debido proceso y derechos fundamentales, como el

derecho al trabajo, el ejercicio de actividades comerciales, industriales y productivas lícitas, y puede incidir directa o indirectamente en los derechos de terceras personas.

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

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

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, protege el Derecho al Trabajo en su Artículo 47 Parágrafo:

- a) Toda persona tiene derecho a dedicarse al comercio, la industria o a cualquier actividad económica lícita, en condiciones que no perjudiquen al bien colectivo. Es necesario resguardar el derecho de los contribuyentes y aplicar con una correcta interpretación la normativa legal vigente para de esta forma no vulnerar el derecho colectivo.

Que la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia en su Artículo N° 115, establece como garantía constitucional al debido proceso I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.

- b) El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones y en consecuencia el Código Tributario Ley 2492, atenta a esta garantía constitucional que tiene el contribuyente,

por lo cual es importante modificar el tipo de sanción estableciendo solamente las pecuniarias que podrán constituirse en multa fija o proporcional.

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

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

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

## **Justificación del proyecto de Ley**

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

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

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

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

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

consumación de la sanción de la clausura, es decir cuando el derecho a la defensa ya fue violentado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **4.2.2 Desarrollo de la Propuesta**

### **4.2.2.1. Procedimiento de aprobación**

Elaborado el proyecto de ley que modifica el artículo Nro. 164 de la Ley Nro. 2492. Se procederá a la presentación a la asamblea legislativa Plurinacional. Luego, el Órgano Ejecutivo puede promulgarlos como Ley de la República o devolverlos a la Asamblea.

El procedimiento para aprobar un proyecto de ley en Bolivia es el siguiente:

- Se aprueba el proyecto de ley en la Asamblea Legislativa Plurinacional.
- El proyecto de ley aprobado pasa al Órgano Ejecutivo.
- El Órgano Ejecutivo puede promulgarlo como Ley de la República u observarlo.
- El Presidente puede devolver el proyecto de ley a la Asamblea Legislativa Plurinacional dentro de los diez días de haberlo recibido.
- Las leyes aprobadas en Bolivia se publican en la Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia

## **PROYECTO DE LEY**

### **Decreta**

#### **Artículo N° 1. (Objeto)**

La presente Ley tiene por objeto realizar la modificación e incorporación a la Ley N°, 2492 de 2 de agosto de 2003 Código Tributario.

#### **Artículo N° 2. (Modificaciones)**

I. Se modifica el Artículo 164, de la Ley N°. 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, con el siguiente texto:

#### **Artículo N° 164.- (No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente)**

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

II. La sanción será equivalente a diez veces el importe no facturado, la misma que podrá ser duplicada, en cada reincidencia en la que incurra el contribuyente, hasta el máximo de 5.000 UFVs, según la Resolución Normativa de Directorio de multas por contravenciones tributarias

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

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

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

## **Disposiciones transitorias**

### **Disposición transitoria única**

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

## **Disposiciones finales**

### **Disposición final única**

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

### **Disposiciones derogatorias y abrogatorias**

#### **Disposición derogatoria**

Queda derogado el texto íntegro del Artículo N° 170 de la Ley N°. 2492 de 2 de agosto de 2003.

#### **Disposición abrogatoria**

Se abrogan las disposiciones contrarias a la presente Ley.

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

## **4.2.3 Aplicación práctica de la propuesta**

### **4.2.3.1. La clausura**

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

### **4.2.3.2. Características de la clausura**

El termino clausura reconoce como raíz la palabra latía claustrum que significa encierro, del mismo origen semántico proviene claustro con referencia a espacios cerrados religiosos o

académicos de acceso limitado a determinada condición de personas. Para una de las acepciones del diccionario de la lengua clausurar significa cerrar por el orden de autoridad.

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

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

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

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

#### **4.2.3.3. Bien jurídico tutelado**

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

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

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

El estado como organización política del poder necesita inexorablemente de recursos para el cumplimiento de sus fines. El impuesto se nos presenta entonces como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines

estatales, por tal motivo, quien no cumpla con su obligación fiscal está entorpeciendo la actividad financiera del estado e imposibilitado el cumplimiento de sus fines superiores.

#### **4.2.3.4. Conductas**

Las conductas que afectan la facultad de la Administración para controlar, verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales de los contribuyentes y responsables, tienen relación con las obligaciones tributarias establecidas en el Artículo 70, numerales 1, 2, 4, y 5 de la Ley N° 2492, y cuyo incumplimiento se traduce en las contravenciones establecidas en el artículo 160 del mismo cuerpo legal que textualmente dispone:

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

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

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

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

“Artículo 164. (N° Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente).-

- a. Quien, en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo,

será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria.

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

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

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

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

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

### **4.3. Validación por expertos**

#### **4.3.1. Método Delphi**

El método Delphi es una técnica de comunicación estructurada, desarrollada como un método sistemático e interactivo de predicción, que se basa en un grupo de expertos. Es una técnica prospectiva utilizada para obtener información esencialmente cualitativa, pero relativamente precisa, acerca del futuro.

#### **4.3.2. Selección de expertos**

Se tomó como muestra a 5 personas expertas de diferentes ámbitos, como funcionarios, legisladores y expertos en el área impositiva. Esta muestra es específicamente para la aplicación del método Delphi.

Se diseñó un cuestionario abierto donde los expertos puedan expresar sus opiniones sobre el artículo N° 164 y las vulneraciones de derechos. (Ver anexo n° 3)

Se formularon preguntas sobre la efectividad de las multas actuales y su impacto en los contribuyentes.

**Cuadro N° 7 Validación por expertos**

<b>Grado Académico</b>	<b>DETALLE</b>	<b>N°</b>	<b>Ocupación</b>
Magister	Contadores expertos	3	Personal del Colegio de Auditores y Contadores
Doctor	Abogado	1	Personal de la Autoridad de Impugnación Tributaria
Magister	Legislador	1	Senador
	<b>TOTAL</b>	<b>5</b>	







**Fuente:** Elaboración propia.

#### 4.3.3. Validación

Para la validación de la presente investigación se seleccionó a 5 expertos primero se calculó el coeficiente de conocimiento o información de los expertos y el coeficiente de argumentación, para calcular así su coeficiente de competencia. Esto nos llevó a conocer el grado de competencia.

Los resultados de la aplicación del método Delphi a través de un cuestionario contribuyeron a la validación de la propuesta.

**Cuadro N° 8 Criterios de viabilidad**

<b>DETALLE</b>	<b>COLOR</b>
Totalmente de acuerdo	
De acuerdo	
Tengo dudas al respecto	
No estoy de acuerdo	
Estoy totalmente en desacuerdo	
No estoy seguro	

**Fuente:** Elaboración propia.

**Cuadro N° 9 Criterios de viabilidad**

<b>Criterio</b>	<b>Descripción</b>
<b>Totalmente de acuerdo</b>	El participante está completamente de acuerdo con la propuesta y ni tiene observaciones
<b>De acuerdo</b>	El participante está de acuerdo, pero realiza algunas observaciones para mejorar la implementación
<b>Tengo dudas al respecto</b>	El participante manifiesta dudas y sugiere modificaciones, ya sean en el enfoque o en los detalles de la implementación
<b>No estoy de acuerdo</b>	El participante manifiesta que no está de acuerdo con la propuesta y expresa sus objeciones y observación
<b>Estoy totalmente en desacuerdo</b>	El participante se opone a la propuesta sin proporcionar detalles adicionales
<b>No estoy seguro</b>	El participante no tiene una postura clara

**Fuente:** Elaboración propia.

Al establecer los indicadores, se ha obviado el color negro que manifiesta no estar dispuesto a brindar una respuesta. Esto se debe a que los participantes manifestaron su postura de plena y abierta participación a la validación.

Para el desarrollo de la validación a través del instrumento seleccionado, se realizó una reunión de coordinación (por zoom), con las personas que aplicaron los instrumentos de viabilidad, esto con el fin de explicar acerca de la propuesta y sus alcances, así como de los ítems seleccionados y también el poder absolver posibles observaciones de los actores del grupo de discusión.

Finalmente, se envió la información comprometida vía correo electrónico y se recibió también la retroalimentación específica a cada uno de los ítems seleccionados. Cabe destacar

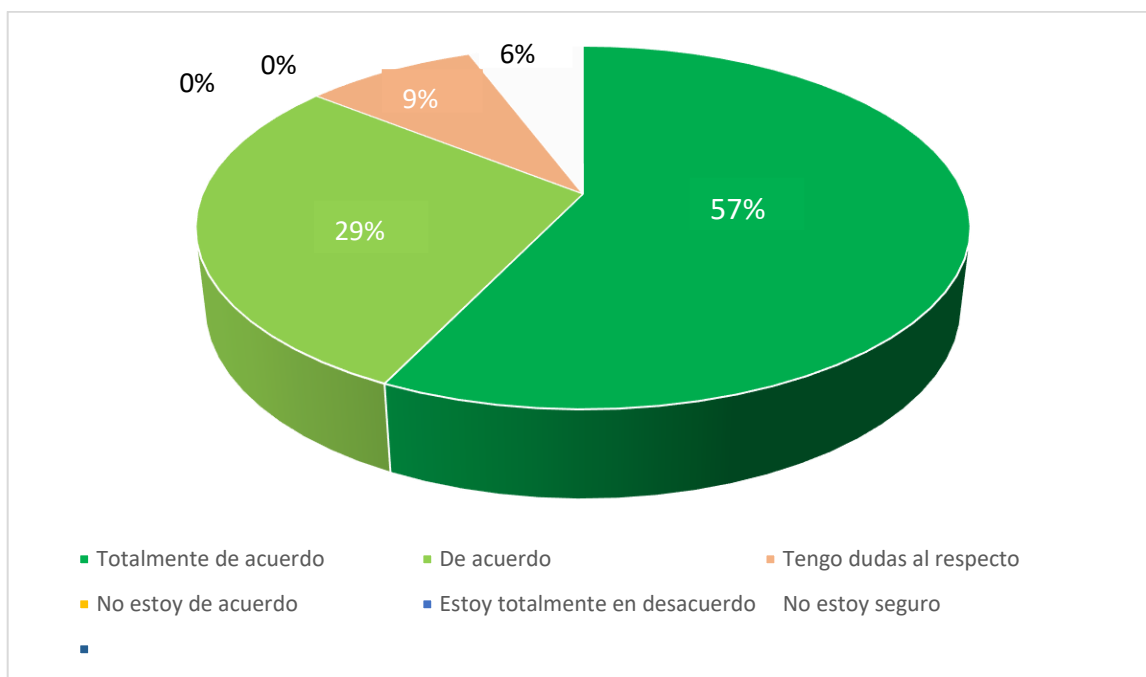
que de manera general se tuvo una buena recepción respecto de la iniciativa, lo cual se vio reflejado en la colaboración oportuna y clarificadora que permitió concluir con este proceso de validación.

**Cuadro N° 10 Resultados de la validación de expertos**

	<b>Descripción</b>	<b>experto 1</b>	<b>experto 2</b>	<b>experto 3</b>	<b>experto 4</b>	<b>experto 5</b>
<b>Objetivo de la propuesta</b>	Los objetivos de las propuestas son claros, coherentes					
<b>Justificación de la propuesta</b>	La propuesta está justificada y contextualizada a la realidad del estudio					
<b>Fundamentos de la propuesta</b>	La estructura contiene propósitos basados en los valores éticos y sociales, precisos y efectivos					
<b>Estructura de la propuesta</b>	La estructura contiene una estructura clara y organizada, pertinentes y adecuados para su aplicación					
<b>Estrategias de la propuesta</b>	La definición de valores guarda relación con el desarrollo de la investigación					
<b>Instrumentos de la propuesta</b>	Los instrumentos de evaluación establecen criterios suficientes y pertinentes para evaluar el logro de los valores éticos y sociales					
<b>Otros contextos de la propuesta</b>	Existe la probabilidad de que la propuesta pueda extenderse a otros contextos similares					

**Fuente:** Elaboración propia.

**Gráfico N° 1 Resultados de la validación por expertos**



**Fuente:** Elaboración propia.

Realizado el análisis a los expertos se pudo observar que en términos generales la propuesta fue validada con un 57%, en donde indican estar totalmente de acuerdo con la propuesta. Mientras que el 29% menciona estar de acuerdo. El 9%, respondió que no tienen dudas al respecto. El 0% menciona no estar de acuerdo. El 0% respondió estar en total desacuerdo. Y el 6% respondió no estar seguro.

En esta fase de validación, proporciono total confianza sobre la aplicación de la propuesta, además permitió incorporar mejora y enriquecer el enfoque de la propuesta de modificación, asegurando su efectividad y cumplimiento de las normas vigentes.

## CAPÍTULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 5.1. Conclusiones

- Se analizaron las causas y efectos de la clausura establecida en el artículo N° 164 del Código Tributario Boliviano, la cual es proteger la capacidad recaudatoria de parte de la Administración Tributaria, que en última instancia tiene el objetivo de garantizar la integridad de las recaudaciones, la clausura no constituye un mecanismo efectivo, debido a que la conducta de no emisión de facturas constituye una contravención y no así un delito. En estos casos la sanción proporcional a la conducta más apropiada es la multa progresiva, que por una parte es resarcitoria por el daño o potencial daño ocasionado, y por otra parte es represiva, pero no vulnera garantías constitucionales para el ejercicio del derecho al trabajo, a través del comercio, industria o cualquier actividad lícita.
- De acuerdo a la evaluación a los procedimientos establecidos a las multas a los contribuyentes, se verificó que el objetivo inmediato es sancionar directamente a aquel individuo, que, correspondiendo ser contribuyente por ejercer una actividad económica, no se inscriba como tal, o que no cumpla correctamente con sus deberes formales tendientes a permitir al fisco ejercer sus facultades de verificación de la correcta determinación de los tributos, al ser utilizado en nuestro país, en materia de impuestos nacionales, el de la auto declaración por parte del contribuyente.
- Se analizó la efectividad de las multas en el caso de incumplimiento a deberes formales como alternativa a la clausura, el debido proceso es un derecho que tiene toda persona, para poder acudir ante la autoridad jurisdiccional o administrativa correspondiente, para solicitar el cumplimiento de sus derechos, que pueden o no estar vulnerados por alguna autoridad o tercera persona, con la certeza que la autoridad ante la cual acude, registrará sus actos conforme a Ley sin vulnerar ninguno de los elementos que configuran el debido proceso. Como amplia garantía de defensa, tiene como objetivo brindar al contribuyente

el uso de todos los medios de defensa reconocidos por el ordenamiento jurídico para evitar la sanción, lo que incluye la posibilidad de acogerse al arrepentimiento eficaz.

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

## **5.2. Recomendaciones**

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

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

Asimismo, se recomienda se realicen gestionen políticas públicas de información a la población, resaltando la obligatoriedad del registro de una actividad económica, y consiguientemente la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, debido a la importancia que tiene este documento para preservar la integridad de las recaudaciones,

que benefician a los contribuyentes y no contribuyentes, a partir de la redistribución de ingresos.

## BIBLIOGRAFIA

- Andreozzi. (2012). *Derecho Tributario Argentino*. Buenos Aires: Errapar.
- Asua, J. d. (2018). *Derecho Tributario*. Mexico: Editores.
- Belsunce, C. G. (2012). *Derecho Fiscal*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Bernal, C. (2016). *Metodologia de la invstigacion*. Mexico: Ed. Pearson.
- Cordier, P. (2023). *Los ilicitos tributarios*. La Paz: Tributario en Bolivia impuestos.
- Cortez, E. (2014). *Generalidades de la metodologia de la investigaicon*. Mexico: Pearson.
- Cortez, M. (2014). *Generalidades sobre la metodologia de la investigacion*. Mexico: Pearson.
- Dermisaky, P. (2015). *derecho administrativo*. Cochabamba: J.V. Editores.
- Economia, M. d. (2014). *Codigo Tributario Boliviano*. La Paz: La Hoguera.
- Esquivel, A. (2012). *Manual de los derchos tributarios*. Mexico: Parrau.
- Etcheberry, O. (2016). *El Arrendamiento eficaz*. Quito: Quiroga.
- F., D. O. (2003). *Infracciones administrativas*. Sao Paulo: Editor.
- Gabriel, F. (2013). *Manual de derecho tributario*. Lima: El porvenir.
- Garza, S. D. (2014). *Derecho Financiero*. Mexico: Parrau.
- Gobierno, M. d. (2009). *Constitucion Politica del Estado*. La Paz: La Hoguera.
- Gobierno, M. d. (2018). *Codigo Penal*. La Paz: La Hoguera.
- Gomez, B. (2012). *Metodologia de la investigacion*. Mexico: Pearson.
- Hensel, A. (2014). *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.

- Kelsen, D. (2010). *Sanciones Administrativas*. Asuncion: La Higuera.
- Legislativa, A. (2009). *Constitucion Politica del Estado*. La Paz: La Hoguera.
- Ley2492. (2014). *Derecho Tributario*. La Paz: La hoguera.
- Lorenzo, J. (2014). *Tratado del derecho tributario*. Montevideo: Uruguay.
- Marienhoff, M. (2012). *Tratado de Derecho Tributario Administrativo*. Buenos Aires: Porteño.
- Mello, B. D. (2016). *La Clausura Tributaria*. Bogota: El Editor.
- Mendez, A. (2014). *Las sanciones administrativas*. Paraguay: El editor.
- Patton, M. Q. (2012). *Métodos de investigación cualitativa y evaluación: Integración de la teoría y la práctica*. Thousand Oaks, California: Sage Publications, Inc.
- Rivas, A. (2019). *Derecho tributario*. La Paz: Azul editores.
- Rivas, B. (2012). *El codigo tributario boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas*. La Paz: La Hoguera.
- Rodriguez, M. A. (2010). *Metodologia de la investigacio*. Mexico: Limusa.
- Sampieri. (2016). *Metodologia de la investigacion*. Mexico: Mac Grewn.
- Schmidt, J. G. (2002). *Derecho penal administrativo*. Montevideo: El editor.
- Tamayo, E. (2012). *El proceso de la investigacion*. Mexico: Limusa.
- TCP. (2014). *Tribunal constitucional Plurinacional*. Sucre: La Hoguera.
- Zaffaroni, E. (2007). *Manual del derecho tributario penal*. Buenos Aires: EDIAR.

## ANEXOS

### Anexo N° 1 Sentencia Constitucional Plurinacional

#### SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0100/2014

Sucre

SALA PLENA

Magistrada Relatora: Dra. Soraida Rosario CháñezChire

Acción de inconstitucionalidad abstracta

Expediente: 03609-2013-08-AIA

Departamento: Chuquisaca

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

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

#### I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

##### I.1. Contenido de la acción

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

##### I.1.1. Relación sintética de la relación

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### I.2. Admisión y citaciones

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

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

Álvaro Marcelo García Linera, Vice Presidente del Estado Plurinacional de Bolivia y Presidente de la Asamblea Legislativa Plurinacional, por memorial presentado el 29 de julio de 2013, cursante de fs. 56 a 62 vta., formuló sus alegatos en los siguientes términos: 1) El procedimiento legislativo es un conjunto de pasos que deben seguir los Órganos de gobierno, al momento de producir una norma o bien para realizar una modificación de una norma ya existente, siendo el único límite a la producción normativa, la Constitución Política del Estado como referencia de acción reguladora; 2) La Ley de Presupuesto General del Estado de la Gestión 2013, ha observado el procedimiento legislativo que la norma fundamental le impone al legislador; 3) La Norma Suprema del art. 158.I.3 faculta al Órgano Legislativo emitir leyes en sumisión a la Constitución Política del Estado, en ese sentido no se puede cuestionar de inconstitucional una norma que deviene del mandato expreso de la Ley Fundamental; 4) Por mandato constitucional, la aprobación del Presupuesto General del Estado, es atribución de la Asamblea Legislativa Plurinacional; 5) De conformidad al art. 298.I.21 de la CPE, la codificación sustantiva y adjetiva tributaria se encuentra al interior del universo de competencias privativas del nivel central del Estado, en consecuencia el desarrollo legislativo hecho en la Ley del Presupuesto General del Estado de la Gestión 2013, en lo que respecta a materia tributaria, encuentra su génesis normativo en la norma constitucional citada; 6) Las normas tributarias, al ser el sostén económico primario del país, encuentran en el bien común su razón de ser y para su eficacia completa, pueden determinar condiciones

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

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

## II.2. Normas constitucionales consideradas infringidas

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

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

### II.2.2. "Artículo 8.

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

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

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

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

### II.2.4. "Artículo 14.

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

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

### II.2.6. "Artículo 46.

I. Toda persona tiene derecho:

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

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

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

### II.2.7. "Artículo 47.

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

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

Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes

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

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

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

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

#### I.4. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

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

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

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

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

## II. CONCLUSIONES

### II.1. Normas consideradas inconstitucionales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**POR TANTO**

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

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

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

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

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

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

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

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

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

Fdo. Dra. Soraida Rosario Cháñez Chire

MAGISTRADA

Fdo. Dra. Mirtha Camacho Quiroga

MAGISTRADA

Fdo. Dra. Lqila Mónica Velásquez Castaños

MAGISTRADA

Fdo. Efrén Choque Capuma

MAGISTRADO

Fdo. Tata Gualberto Cusi Mamani

**Anexo N° 2 Entrevista**

Gracias por participar en esta entrevista sobre la propuesta de modificación del artículo N° 164, la cual aborda la vulneración de derechos y la aplicación de multas progresivas a los contribuyentes. Su experiencia y perspectiva son valiosas para ayudar a formular recomendaciones informadas.

A continuación, encontrará una serie de preguntas diseñadas para explorar diversos aspectos de la propuesta. Agradecemos sus respuestas detalladas y reflexivas:

¿Cuál es su opinión general sobre el Artículo N° 164 en su forma actual en relación con la protección de los derechos de los contribuyentes y la aplicación de multas?

R.....  
.....

¿Creé que este artículo ha sido efectivo en su propósito original?

R.....  
.....

¿Considera que es adecuado para el contexto tributario boliviano?

R.....  
.....

¿Qué opina sobre la implementación de multas progresivas?

R.....  
.....

### **Anexo N° 3 Cuestionario abierto**

Desde su perspectiva, ¿cuáles son los principales problemas que enfrenta el artículo actual en relación con la vulneración de derechos de los contribuyentes?

R.- Desde mi perspectiva, uno de los principales problemas del artículo actual es la falta de claridad en la definición de las infracciones y las sanciones correspondientes. Esto puede llevar a interpretaciones arbitrarias por parte de la administración tributaria, lo que a su vez puede resultar en la imposición de multas desproporcionadas. Además, la falta de un debido proceso en la defensa de los contribuyentes puede vulnerar sus derechos, generando un clima de inseguridad jurídica.

¿Cómo considera que la aplicación de multas progresivas podría afectar a los contribuyentes, especialmente a aquellos con menores recursos?

R.- La aplicación de multas progresivas podría tener un impacto significativo en los contribuyentes, especialmente en aquellos con menores recursos. Si bien la intención es que las multas sean más justas y proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, existe el riesgo de que las multas acumulativas se conviertan en una carga insostenible para los más vulnerables. Esto podría llevar a un ciclo de endeudamiento y, en última instancia, a la exclusión del sistema tributario.

En su experiencia, ¿ha observado casos específicos donde la aplicación de multas ha resultado en una vulneración de derechos?

R.- Sí, he observado casos en los que contribuyentes han sido multados sin haber recibido una notificación adecuada o sin haber tenido la oportunidad de presentar su defensa. En algunos casos, las multas se impusieron por errores administrativos que no fueron

debidamente comunicados, lo que generó una sensación de injusticia y desconfianza hacia la administración tributaria.

¿Existen ejemplos de otros países que hayan realizado modificaciones similares en sus códigos tributarios?

R.- Sí, hay varios países que han revisado sus códigos tributarios para abordar la equidad en la imposición de multas. Por ejemplo, en algunos países europeos se han implementado sistemas de multas que consideran la capacidad económica del contribuyente, así como la naturaleza de la infracción. Esto ha permitido una mayor justicia en la aplicación de sanciones y ha reducido la carga sobre los contribuyentes más vulnerables.

¿Qué lecciones podrían aprenderse de esos casos?

R.- Una lección importante es la necesidad de establecer criterios claros y transparentes para la imposición de multas. Además, es fundamental garantizar el derecho a la defensa y el debido proceso para los contribuyentes. La comunicación efectiva entre la administración tributaria y los contribuyentes también es clave para evitar malentendidos y fomentar un ambiente de confianza.

¿Qué impacto cree que tendría la modificación propuesta en la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes?

R.- La modificación propuesta podría tener un impacto positivo en la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes, siempre y cuando se implemente de manera justa y equitativa. Si los contribuyentes sienten que sus derechos están protegidos y que las sanciones son razonables, es más probable que se genere un clima de colaboración y cumplimiento voluntario. Esto podría resultar en una mayor recaudación y en una percepción más positiva del sistema tributario en general.