

cedla

**Centro de Estudios para el
Desarrollo Laboral y Agrario**

El Estado al rescate de la empresa privada.

Análisis de los proyectos de ley de Nuevo Código Tributario, Reestructuración Voluntaria de Empresas y de Concursos Comerciales.

Por: Carlos Arze Vargas

La Paz, junio de 2003

INDICE

El Estado al rescate de las empresas 3

Leyes para la Reestructuración de empresas 4

| | |
|---|---|
| Ley de Reestructuración Voluntaria: _____ | 4 |
| Ley de Concursos Comerciales: _____ | 6 |

El imperio del Estado y su carácter de clase 7

Finalidad recaudatoria: indulgencia versus penalización 9

| | |
|--|----|
| i) Búsqueda de mejor cobranza. _____ | 9 |
| ii) Disciplinamiento o desarrollo de una conciencia tributaria _____ | 10 |

El “perdonazo” tributario 12

Conclusiones 15

El Estado al rescate de las empresas

Los actuales proyectos de ley que pasamos a analizar, forman parte de toda una serie de medidas destinadas a salvar de la crisis a la empresa privada, cuyos intereses en el sistema capitalista son soberanos frente al propio Estado. De manera particular, los dos proyectos que pasamos a analizar, son la continuación de las políticas de Reestructuración dispuestas por los últimos tres gobiernos y cuyos resultados han sido una reiterada frustración.

Como antecedente cercano, es preciso señalar que a fines del año 2002, el gobierno aprobó el DS 26838 que disponía la creación de un Programa de Fortalecimiento de Empresas, cuyo componente institucional sería una instancia “responsable de la promoción y coordinación de los acuerdos de reestructuración y liquidación”. Esta instancia no era otra cosa que un espacio para alcanzar de forma ágil acuerdos extrajudiciales entre acreedores y deudor, los mismos que se basarían en una negociación de concesiones. Obviamente, al poner en un plano ficticio de igualdad de condiciones a trabajadores y demás acreedores, se amenazaba con vulnerar los derechos adquiridos de éstos, cerrando, además, la posibilidad de reclamo al disponer que el acuerdo tendría carácter de cosa juzgada¹.

El respaldo doctrinario de esta disposición, que abre el cauce para implementar estas nuevas leyes, es la propuesta del Banco Central de Bolivia (BCB)², sobre la necesidad de modernizar la legislación relativa a la reestructuración de empresas y los concursos comerciales. Dicha propuesta realza la necesidad de optar por medidas que permitan: “preservar a la empresa como institución en funcionamiento y maximizar la recuperación de las acreencias por los acreedores”. Como no podía ser de otra manera, los burócratas neoliberales confunden el origen de la crisis de las empresas con sus síntomas, pues atribuyen a la rigidez de las leyes y la intervención del Estado, la imposibilidad de recuperar la dinámica empresarial.

Destacando la naturaleza extrajudicial de los arreglos propuestos en otras latitudes, sugiere los siguientes principios que deberían regir esta política y ser incorporados en disposiciones legales: i) preservar los activos de la empresa viable como unidad productiva, por la importancia de su efecto en la tributación, el empleo y la producción de bienes y servicios, ii) propiciar ambientes de negociación bajo la tutela de un ente técnico especializado, que supere la tendencia a la liquidación de empresas viables e inviables, iii) instalar una Junta de Acreedores que asuma las decisiones relevantes de la reestructuración, que permite posibilidades de mejor pago a los acreedores y evita los costos para el Estado, iv) otorgar al deudor un marco de protección jurídica temporal mediante la suspensión de procesos judiciales, v) privilegiar créditos que viabilicen la reestructuración, es decir, los nuevos prestamistas de la empresa reestructurada, y vi) crear el Concordato como instrumento legal que obligue a las minorías disidentes a cumplir los programas de reestructuración, evitando situaciones de “suma cero” que no permiten un mayor beneficio global.

¹ Ver el análisis de Gonzalo Trigoso: **Flexibilización laboral en marcha: beneficios sociales y colaterales de los trabajadores sin garantía para su cobro**, La Paz, diciembre de 2002.

² Ver el **Boletín Informativo No. 113 de Octubre de 2002**.

Como se puede notar, el barniz de tecnicismo y teorización de la propuesta no alcanza a ocultar la alineación evidente de los proponentes, con los intereses empresariales. Recurriendo a lugares comunes, relativos al “beneficio general”, la excelencia de la empresa privada en la actividad económica, la seguridad jurídica que propicia mayores inversiones productivas, etc., se postula un régimen *de renuncia y violación* de derechos sociales para los trabajadores que, en palabras de los proponentes, constituyen minorías disidentes que, en algunas ocasiones, entorpecen el logro de soluciones a la álgida situación de las empresas privadas. No puede ser más clara la alusión a la existencia de intereses de clase que deben subordinarse por la fuerza de nuevas disposiciones claramente favorables al capital, que constituyen una franca vulneración de principios jurídicos que resultarían obsoletos en esta época.

Por otra parte, resulta obvio que los justificativos de la propuesta son indefendibles a la luz de la situación actual, en la que destaca la manera irresponsable e ineficiente con la que los empresarios han echado mano a recursos sociales y laborales, o han incurrido en defraudación fiscal para mantenerse agónicamente en un economía de libre mercado alentada por ellos mismos; en otras palabras, su insolvencia es producto de la acumulación de altas deudas financieras, sociales y fiscales que dicen poco de su contribución a la economía y la sociedad.

Peor aún, cuando un análisis más serio de las causas de la crisis revela junto a los efectos nocivos de las políticas de libre mercado, la persistencia de actitudes dolosas por parte de los empresarios. A modo de ilustración, baste mencionar que un estudio realizado recientemente por un conocido economista funcionario de los gremios empresariales, destaca algunas causas que explican la falta de competitividad de las empresas privadas del país: concentración de la propiedad, alto costo del crédito bancario y alto grado de endeudamiento, mal uso de factores productivos y manejo familiar ineficiente.

Leyes para la Reestructuración de empresas

El objetivo declarado de los dos proyectos de Ley es común: i) en la Ley de Reestructuración Voluntaria (LRV) establecer un marco jurídico para la realización de contratos de reestructuración o, en su caso, de liquidación, y ii) en la Ley de Concursos Comerciales (LCC), regular los concursos comerciales que posibiliten la reestructuración o la salida ordenada del mercado. Sin embargo, existen algunas diferencias importantes que podrían llevarnos a sostener que mientras la LRV parece ser una medida de emergencia o coyuntural, la LCC tendría el carácter de una norma genérica y de largo plazo.

Para comprender esto, pasamos a detallar algunas características fundamentales de ambos proyectos:

Ley de Reestructuración Voluntaria:

- Los acreedores y deudor pueden estipular contratos de reestructuración o definir su liquidación.
- Los acreedores que puede solicitar el inicio del proceso de determinación de la reestructuración son los: hipotecarios, anticresistas, prendarios y quirografarios. Se establece explícitamente que *el Estado ni los trabajadores* pueden hacer la solicitud de

apertura del procedimiento. Esto plantea que son los otros acreedores los que definen la posibilidad de la reestructuración al margen de los trabajadores, pues su acción se considera, con seguridad, un “bloqueo de minorías disidentes”.

- El contrato de transacción puede referirse a: a) Régimen de intereses, b) Régimen de administración de los bienes y negocios del deudor, c) Reconocimiento de créditos, d) Capitalización de créditos, e) examen independiente y definición de viabilidad, f) otorgación de nuevos créditos, g) esperas, quitas, concordaciones, conversión de créditos en obligaciones subordinadas y pérdida de su prelación, h) ventas, fusiones, escisiones y transformaciones del negocio, y i) otras pertinentes. Aquí se debe advertir sobre el peligro de que los restantes acreedores puedan definir, *en contra de los trabajadores*, la conversión de los créditos laborales en obligaciones subordinadas y la pérdida de su prelación, que está definida dentro del carácter especial y preferente de las leyes sociales. Cabe mencionar que esta situación ya está presente en el DS 26838, de noviembre de 2002, el mismo que afecta a la naturaleza *preferente* de los derechos laborales, al definir que los trabajadores participan de manera “equitativa y proporcional” de las disposiciones del acuerdo. En el *caso del Estado*, éste ya habría dispuesto la pérdida de parte de sus acreencias con el “perdonazo” tributario y también a través del artículo 10 de este proyecto de Ley, que posibilita el otorgamiento de rebajas en forma de “quitas de multas, intereses y otros accesorios”, además de ofrecer planes de pago y rechazar la posibilidad de capitalizar sus acreencias.
- Similar riesgo implica la interpretación del artículo 6, referido a los procedimientos de la transacción, cuando se refiere a que “el deudor y los acreedores hipotecarios, anticresistas, prendarios y quirografarios *deberán celebrar* un contrato preliminar”, que luego será *convertido en contrato definitivo*. Adicionalmente, se estipula que quienes suscriben el contrato preliminar son los referidos acreedores y que éste tiene efectos que obligan a los “acreedores ausentes y disidentes”. En este sentido, serán los acreedores privilegiados por este proyecto -que responde claramente a las demandas empresariales-, quienes definan el tenor del convenio de reestructuración, por encima de los acreedores que las leyes sociales y los principios constitucionales reconocen como tales.
- En este marco, también se advierte la decisión del gobierno de omitir la cobertura de las leyes laborales y la vulneración del principio de irrenunciabilidad, al establecer que el contrato de transacción que resulta de la negociación de acreedores y deudores tiene el carácter de “cosa juzgada”, es decir definitiva, por lo que se estaría planteando la imposibilidad de reclamar por decisiones contrarias a sus intereses en otros ámbitos judiciales.
- En el mismo sentido, la decisión de suspender todo proceso judicial en el plazo en que se negocia la transacción, afectaría a las demandas de los trabajadores para exigir el pago de lo que se les adeuda. Con ello, el Estado, llamado a hacer cumplir las leyes y, en particular, las laborales que tienen un carácter público y obligatorio, impondría un régimen excepcional de suspensión de las disposiciones legales, aunque éstas estén siendo ventiladas en un ámbito extraño al del poder ejecutivo, con el propósito declarado de propiciar arreglos extrajudiciales favorables a los capitalistas.

- La liquidación de la empresa podría sobrevenir por la determinación de los acreedores de proceder a la “disolución y liquidación convencional”, que disuelve la sociedad “sin necesidad de declaración judicial alguna”. Asimismo, la imposibilidad de llegar a un acuerdo definitivo por parte de los acreedores y deudor en el plazo de 90 días posteriores al contrato preliminar, será “causal de disolución y liquidación” de la empresa. Estos aspectos, denotan la premura del gobierno por alcanzar acuerdos extrajudiciales, la misma que está reforzada por promesas de apoyo financiero para quienes arriben a convenios de reestructuración.

Ley de Concursos Comerciales:

- En esta ley, se define la designación de un Promotor, en el caso de reestructuración, o un Liquidador, en el caso de la liquidación, que son los encargados de dirigir el proceso de negociación y la liquidación, respectivamente. Esto quiere decir que, a diferencia de la LRV, se establece la presencia de un representante de un órgano estatal.
- La iniciativa de convocar a un proceso de reestructuración es atribución del comerciante y de sus acreedores, quienes solicitan al Superintendente de Empresas el inicio del mismo. En este caso, a diferencia de la LRV, no se establece expresamente la exclusión del *Estado ni de los trabajadores*.
- De acuerdo a la LCC, para llevar adelante el proceso de concordación se conformará una Junta de Acreedores en la que participen sobre la base de una cantidad determinada de votos, los mismos que estarán definidos por el valor de las acreencias en términos de UFV's (una UFV = un voto)(Art. 33). En dicha junta participarán representantes de los acreedores: un número indeterminado par las personas jurídicas, 1 representante para las personas naturales, hasta 2 *representantes de los trabajadores* (sindicales u otros elegidos en presencia del Inspector del Ministerio de Trabajo), 1 funcionario acreditado en representación de los créditos estatales y un número indeterminado de representantes de los créditos de entidades gestoras de seguridad social.
- Contrariamente al Art. 33, en el acápite dedicado a la aprobación del concordato, se determina que el cálculo de los votos estará sujeta a las *categorías de acreedores*: i) con privilegio (trabajadores, entidades de SS y créditos fiscales), ii) con garantía real y con derecho de retención, y iii) quirografarios y restantes. Asimismo se establece que en la definición del concordato, no es aceptable que las condiciones para los acreedores de categoría superior sean iguales o inferiores a las de los acreedores de menor categoría. De este modo, se estaría respetando el grado de prelación, lo que no quiere decir que esté desterrada la posibilidad de renuncia de derechos, pues las condiciones definidas por el concordato dependerán de la cuantía del patrimonio del deudor. Además, en el Artículo 52, se establece como otra alternativa de solución la referida ya en la LRV de “conversión de créditos en obligaciones subordinadas” con la pérdida de prelación y con la posibilidad de convertirse en acciones. Dicha presunción está ratificada por la lectura del Artículo 57, donde se establece el tratamiento de los créditos laborales, dentro de los que se menciona la prohibición de quitas y condonaciones, pero no se excluye la referida “conversión en

obligaciones subordinadas y en acciones”³, que está claramente especificada para los créditos estatales

- Al igual que en el caso de la LRV, se determina que el concordato tiene carácter de cosa juzgada y que la homologación de los acuerdos estará en manos de jueces de Partido en los Civil-Comercial. Asimismo, se dice que la oposición de acreedores que no hayan participado en el reunión de la Junta que aprobara el concordato, sólo será posible si son representantes del 20% del total de créditos y sin en la votación no hubiesen participado las mayorías calificadas o hubiesen habido alteración de registros contables.
- Finalmente, en el caso de Liquidación Forzosa, será el Juez de Liquidación el que defina la prelación en el pago de créditos. Asimismo, se dispone que no puede haber pago a acreedores de menor grado, sin antes haber saldado los créditos de los acreedores de mayor grado.

El imperio del Estado y su carácter de clase

El proyecto de Nuevo Código Tributario, es presentado por el gobierno en un momento de aguda crisis fiscal que amenaza la estabilidad económica y política del sistema. Sin embargo, más allá de la coyuntura difícil, esta nueva ley busca consolidar de manera incontrovertible el principio del imperio del Estado y afianzar su naturaleza coercitiva. De ese modo, cumple a cabalidad su función de guardián de los intereses generales de la clase dominante, por encima de las eventuales demandas particulares de los grupos que la componen.

El proyecto se funda en la tendencia del Derecho Tributario denominada, “publicista”, que enfatiza el principio del *imperio o soberanía del Estado*, por encima del principio de la *contraprestación* que es priorizada por la escuela “contractualista”. Ello significa que parte de la suficiencia del principio de la soberanía al justificar, como base de la relación ente el ciudadano y el fisco, la prerrogativa del Estado para cobrar tributos y la obligación del ciudadano para cumplir el papel pasivo de contribuyente. Así, define que los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales son contribuciones destinadas a financiar el “cumplimiento de los fines” del Estado. Es más, en el caso de las tasas –referidas a la prestación des servicios o realización de actividades “individualizadas” en el contribuyente-, se ha eliminado la referencia explícita a que los recursos obtenidos por ese motivo no pueden tener un destino ajeno al financiamiento de dicho servicio o actividad que les dio origen.

De este modo, se elimina toda referencia a la naturaleza “justa” de la obligación de tributar –dar para recibir algo necesario-, que algunas escuelas del derecho tributario enarbolaron en su momento y que, en nuestro caso, se reedita en todo episodio de resistencia civil frente al incremento de los impuestos. Aún más, se puede concluir que con esto se sacraliza la legalidad de dicha prerrogativa fiscal y se abre la vía para justificar el uso de los recursos, provenientes ya no sólo por concepto de impuestos sino también por concepto de tasas, para cualquier fin “propio” del Estado⁴.

³ Lo mismo vale para los créditos de entidades de seguridad social.

⁴ Así también se pone punto final a cualquier berrinche de los políticos de oposición acerca de la legalidad de los “fondos reservados”.

Se debe destacar, además, que esta concepción del proyecto tampoco toma en cuenta la orientación “distributiva” que proclamaban como necesaria ciertas escuelas o tendencias dentro del derecho y la economía tributarias y que relacionaba el tratamiento de la obligación de financiar el Estado junto a la inclusión de cierta “responsabilidad social” en la definición del destino de los recursos.

Por nuestra parte, es preciso recordar que el referido principio de imperio del Estado, tiene que ver con la ficción jurídica del “contrato social” y de la igualdad jurídica de los ciudadanos, que supone una cierta equidistancia del poder estatal respecto de los intereses de las diferentes clases y, por tanto, de la existencia de fines propios de esta entidad supra-social que son, respecto a los ciudadanos, fines colectivos. Obviamente, de la igualdad social y de la existencia de fines colectivos, se deriva la obligatoriedad del tributo fiscal.

Empero, una lectura medianamente profunda de las características que adopta el Estado en esta etapa neoliberal, revela que éste, cada vez menos, puede ni quiere aparentar dicha autonomía respecto de las clases sociales. En el ámbito de la política fiscal, su inclinación hacia un régimen tributario regresivo, que combina la preeminencia de impuestos indirectos con la existencia de amplios mecanismos de exención para las ganancias empresariales, enfatiza su carácter de clase. Precisamente, en circunstancias en que la economía de libre mercado hace aguas, el Estado debe actuar en su auxilio, relegando el discurso de neutralidad democrática por otro claramente alineado con el interés de salvar a la iniciativa privada a través de la inversión de recursos públicos y el alivio de cargas fiscales. En esta dirección y con la intención de salvar la resistencia de otras clases y grupos sociales, asume una postura más coercitiva, más despótica.

Buena parte del contenido de la ley está impregnada de esta orientación hacia el endurecimiento del rasgo coercitivo del Estado y a la consolidación de su imperio. Citemos algunos ejemplos ilustrativos:

* Una temática general que revela esa preeminencia del Estado sobre el conjunto de la sociedad y la validez incontrastable de su imperio, es la referida a la presunción de legitimidad de las actuaciones de la administración tributaria, que quiere decir, que, independientemente de la interpretación y determinación judiciales, las acciones de las autoridades tributarias se presumen legítimas. Críticos de esta definición hacen notar que significa un retroceso en el desarrollo del derecho democrático, pues dicha presunción de legitimidad sólo es aplicable a casos de “orden público” y no a aquellos “que se pronuncian sobre derechos subjetivos o relaciones jurídicas entre el fisco y el ciudadano”.

* Del mismo modo, las disposiciones sobre los recursos de impugnación que puede utilizar los contribuyentes contra las acciones del fisco, son muestras de la extensión extrema del poder del fisco para cumplir ese mencionado “imperio”, coartando la posibilidad del contribuyente de probar sus derechos y defenderse de la arbitrariedad de la administración tributaria. Así, la definición de que el proceso Contencioso no suspende las ejecuciones tributarias, la calificación del mismo como un proceso de “puro derecho” y la posibilidad de aplicación de medidas precautorias aún en casos en que no se determinó la deuda, llevan a la inutilidad de las acciones de defensa de los sujetos pasivos.

*Asimismo, otras disposiciones enfatizan las atribuciones de la administración tributaria para llevar adelante sus funciones de control, fiscalización y sanción. Empero, muchas de ellas destacan por ser evidentemente inequitativas respecto del tratamiento que se le da a los derechos del sujeto pasivo.

Finalidad recaudatoria: indulgencia versus penalización

De manera general. El proyecto se guía por una finalidad recaudatoria, en vista de la creciente insolvencia fiscal producto de la aplicación de las políticas neoliberales, aunque ello suponga modificar las relaciones ente el contribuyente y el Estado en materia tributaria.

El proyecto hace modificaciones que pueden beneficiar a determinados sujetos pasivos y en ciertas circunstancias. Empero, no debe olvidarse el carácter de clase de éste para valorar estrictamente la orientación principal de la ley.

i) Búsqueda de mejor cobranza.

Se parte de la presunción de que las dificultades para cobrar los adeudos provienen de una irracional imposición de cargos adicionales, que hacen crecer ilimitadamente la deuda tributaria y ocasionan perjuicios y costos al Estado. Para ello se disponen algunas medidas que innovan o modifican lo dispuesto por el actual Código.

En primer lugar se opta por limitar la forma de *determinación* de la deuda tributaria.

* En el cálculo de la deuda tributaria se modifica: i) actualización por UFV en lugar de indexación al dólar de acuerdo al tipo de cambio, ii) tasa de interés activa + 5%, en lugar de tasa activa promedio para MN con mantenimiento de valor, y iii) se elimina la disposición expresa de que “la actualización integrará la base para el cálculo de sanciones y accesorios”.

En segundo lugar, se disponen facilidades para el *pago* de la deuda tributaria.

* Se amplía las facilidades de pago para todo momento, incluso cuando se haya iniciado la ejecución tributaria, excepto para el caso de “retenciones y percepciones”.

* Se mejoran los incentivos para el pago de la deuda tributaria, consistentes en la rebaja del monto de las sanciones (desde 80% hasta 20%) en todo momento, inclusive después de “notificada la resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional”. Esto contrasta con las disposiciones actuales que aplican dichas rebajas (85% a 25%) sólo hasta el momento previo a la Resolución Determinativa”.

* Se innova la disposición denominada “Arrepentimiento eficaz”, que consiste en que el sujeto activo que habiendo incurrido en ilícitos tributarios (contravenciones y delitos), pague su deuda tributaria o entregue voluntariamente la mercadería objeto del contrabando antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria”, obtiene la “extinción de la sanción pecuniaria y de la acción penal”.

Estas medidas buscan beneficiar a sujetos que, claramente, han estado incurriendo en mora y evasión en el pago de tributos. De acuerdo a las información oficial, dichas deudas se concentran en grandes contribuyentes privados.

En tercer lugar, se disponen medidas que permitan asegurar el *cobro* de la deuda por parte del fisco.

* Se ratifica la responsabilidad total de los sujetos “sustitutos” (denominados “responsables directos”, en el actual Código), que en calidad de agentes de retención o percepción reciban el pago de los impuestos por parte del sujeto pasivo “titular” de la obligación.

* Se ratifica la responsabilidad solidaria de los sujetos que tienen a su cargo la administración de patrimonio del contribuyente, lo que permite exigir el pago total de la deuda a cualquiera de los responsables.

* Se incorpora la responsabilidad “subsidiaria” de los representantes del contribuyente (gerentes, administradores, etc.) en el pago de la deuda, obligándosele a responder con su propio patrimonio la deuda tributaria, siempre que haya existido dolo.

* Se incluye la potestad de la administración para imponer medidas precautorias, que garanticen el cobro de deudas “determinadas” o “por determinarse”, tanto carácter tributarios como aduanero. Las anotaciones, embargos, retenciones y decomisos, estarían vigentes durante todo el tiempo de “sustanciación de los recursos administrativos”.

En estas medidas, es posible advertir la preocupación de los proyectistas por evitar la reedición de experiencias aberrantes, producto de la manipulación de las normas legales por parte de muchos empresarios que acabaron eludiendo el pago de sus deudas tributarias. Estas medidas, evidentemente, están relacionadas con la comentada tendencia a reforzar la naturaleza coercitiva del Estado.

ii) Disciplinamiento o desarrollo de una conciencia tributaria⁵

El incremento del carácter coercitivo de la ley es más patente en este acápite, pues trata fundamentalmente de la calificación de los ilícitos –contravenciones y delitos- y de su sanción. Están ausentes, obviamente, referencias a la función ideológica o persuasiva del Estado para lograr la denominada conciencia tributaria, y nos referimos con esto, no sólo a la ausencia del criterio de “contractualidad” ya mencionado, sino también a la ausencia de otros tipo de mecanismos como la educación, difusión, etc., en materia tributaria, postulado por algunos estudiosos de las reformas tributarias. (ver Jorge Las Heras)

* En primer lugar, en la *calificación de los ilícitos*, el proyecto incluye como elementos que permiten diferenciar el delito de la contravención (infracción, en el Código actual):

- la presencia de dolo en las acciones que realiza el contribuyente con el fin de obtener ventajas,
- el monto de la obligación tributaria o el valor del contrabando (> ó < 100.000 UFV's).

⁵ Ver Anexo 1

Es evidente la insuficiencia del criterio cuantitativo sobre el monto de la deuda o el ilícito, para impartir justicia entre diferente tipo de infractores y para evaluar la “capacidad” económica o contributiva de las personas. Asimismo, es inadecuada para distinguir la diferente naturaleza de los actos de las personas, es decir, no permite comprender las determinantes que están detrás de ellas, particularmente en el caso del contrabando.

* En segundo lugar, el proyecto modifica, haciendo más leve, la *determinación de las sanciones* pecuniarias que corresponden a las contravenciones, eliminando la disposición explícita que integraba en la base de cálculo de las multas, la actualización o indexación de la deuda principal u original.

* En tercer lugar, el proyecto incorpora explícitamente la *prelación de la pena de cárcel*, por sobre las otras sanciones

* En cuarto lugar, el proyecto incorpora a las *causas de extinción de la “potestad para ejercer la acción por contravenciones* tributarias y ejecutar las sanciones”, que es atribución de la Administración Tributaria, además de: i) la muerte del autor, ii) la prescripción y iii) la condonación (indulto, en la legislación vigente), las figura del iv) pago total de la deuda tributaria y las sanciones que correspondan. En el caso de la omisión de inscripción o inscripción en otro régimen, se exime de las sanciones, si se corrige la contravención voluntariamente, es decir, antes de la actuación de la Administración Tributaria. Es decir, que si sucede cualquiera de las cuatro situaciones, no se llevan a cabo las sanciones, aunque lo más llamativo es la causal iv) sobre el pago de la deuda y las sanciones, que se asemeja al llamado “arrepentimiento eficaz” antes citado.

* En quinto lugar, el proyecto determina que *la extinción de la acción en el caso de los delitos* tributarios –excepto el contrabando mayor-, se extingue si se produce la “reparación integral del daño causado”, mediante el pago de la deuda y el pago del 200% de la multa, y “lo admita la Administración Tributaria en calidad de víctima”.

En estos dos casos, vale aclarar, se trata de la acción de la Administración sobre hechos ya juzgados como delitos, pues el arrepentimiento vale para la etapa pre-judicial o de determinación.

* En sexto lugar, el proyecto modifica los tipos de contravenciones y las sanciones respectivas:

- eleva la sanción para incumplimiento de deberes formales, aunque la deuda puede llegar a ser menor que antes por la nueva forma de indexar,
- separa de manera especial de incumplimiento de deberes formales a la omisión de inscripción en registros, incrementando la sanción con la clausura temporal,
- convierte la no-emisión de facturas que antes era considerado delito, en simple contravención que tiene como sanción la clausura temporal y consecutiva,
- la evasión se convierte en “omisión” y se eleva la sanción pecuniaria, aunque siempre debe tomarse en cuenta la nueva forma de indexación,
- incorpora como contravención el contrabando menor (<100.000 UFV’s), que es castigado con el decomiso y una multa pecuniaria del 100% del valor de las mercancías,
- elimina la mora como contravención,

- elimina la contravención por incumplimiento de deberes formales de los funcionarios públicos, aunque se los considera como responsables solidarios e indivisibles por los daños ocasionados al Estado.

* En séptimo lugar, el proyecto modifica los tipos de delitos y las sanciones respectivas:

- considera defraudación los actos dolosos que resulten en beneficios ilícitos mayores a 100.000 UFV's y la sanciona con cárcel de 3 a 6 años (antes era de 1 mes a 5 años) y multa pecuniaria. Cabe recordar que la no-emisión de facturas se encuentra en el Código vigente en este grupo de delitos,
- incorpora como nueva figura la defraudación aduanera, también determinada por el monto mayor a 100.000 UFV's y la sanciona igual que la defraudación tributaria,
- eleva de manera inusitada la sanción para la instigación pública a no pagar tributos, pues impone pena de cárcel de 3 a 6 años en todos los casos, más un multa pecuniaria de 6.000 UFV's. Antes sólo se imponía cárcel a los casos en que existía vías de hecho y la multa pecuniaria también era gradual de 500 a 5.000 Bolivianos,
- se incorpora como delito la violación de precintos y otros tipos de controles, castigándolo con pena de cárcel y multa similar a la del anterior delito.

Como se puede observar en los anteriores dos acápite, la forma de definir y sancionar los ilícitos, denota una tendencia a favorecer a cierto tipo de infractores y castigar ejemplarmente a otros. Los casos más importantes son, sin duda, los de la figura de contrabando menor que consigna una suma cercana a los 13.000 dólares actuales y que puede convertirse en un inmejorable vehículo para que los grandes contrabandistas eludan la cárcel; el nuevo tratamiento a la no-emisión de facturas, que posibilita la evasión a las grandes empresas, que pueden favorecerse además del cambio en el mecanismo del RC-IVA; el elevado castigo dispuesto para los casos de instigación a no pagar tributos y la violación de controles, así como la imposición de la clausura para quienes no se inscriban en registros oficiales, delata que la intención es, por un lado, penalizar la resistencia civil y, por otro, inducir a la “formalización” forzosa de las unidades familiares y semiempresariales.

El “perdonazo” tributario

Como parte de las disposiciones transitorias, el proyecto establece un “régimen transitorio y excepcional para el tratamiento de las acreencias públicas y adeudos tributarios” que, sintéticamente, constituye una condonación de una parte de las deudas tributarias, exceptuando las emergentes de tributos aduaneros: los accesorios que no hubiesen sido pagados o hayan sido pagados parcialmente, es decir, las sanciones pecuniarias y los intereses generados por la deuda. Asimismo, este régimen incluye la posibilidad de establecer nuevas facilidades de pago para la deuda restante, luego de la condonación de los accesorios, por un plazo de 5 años con 2 años de gracia y un interés del 5% anual.

Esta claro que la condonación alcanzaría a todos los contribuyentes deudores, sean personas naturales o jurídicas, y tengan o no sentencia ejecutoriada.

Para los casos en que se estén desarrollando procesos judiciales, se condiciona el desestimiento de los mismos para acogerse a este régimen. Para quienes poseen actualmente un plan de pagos, se dispone que el nuevo régimen alcanzará sólo al saldo de la deuda.

Esta medida de condonación está claramente dirigida a aliviar la situación de crisis financiera de las empresas privadas, tanto nacionales como extranjeras, e inclusive de algunas empresas capitalizadas o privatizadas.

Por imposibilidad de acceso a información detallada de fuente oficial y debido a que las cifras sobre deudas tributarias varían constantemente debido a los procesos administrativos y judiciales, la información contenida en los siguientes cuadros tiene sólo carácter referencial.

La magnitud de las deudas condonadas, y por tanto el impacto sobre los ingresos fiscales esperados, es enorme y significa casi el 60% de toda la deuda consignada hasta marzo de este año:

Cuadro No. 1
DEUDAS TRIBUTARIAS (Bolivianos corrientes)

| | Casos | Principal | Accesorios | Total |
|----------------------------|-------|---------------|---------------|---------------|
| Con sentencia ejecutoriada | 257 | 165.011.253 | 206.672.134 | 371.683.387 |
| Contenciosos | 788 | 1.145.398.968 | 1.715.187.960 | 2.860.586.928 |
| Total parcial | 1.045 | 1.310.410.221 | 1.921.860.094 | 3.232.270.315 |
| % | | 40,04 | 59,96 | 100,00 |
| Contenciosos s/e | 363 | | | 200.269.571 |
| Deuda total* | | | | 3.432.539.886 |
| Monto condonación* | | | | 2.040.940.381 |

(*) Montos estimados

Fuente: Elaboración propia con base en información del SIN

Como se puede observar en el siguiente cuadro, el grueso de la mora actual que enfrenta el Servicio Nacional de Impuestos, corresponde a contribuyentes que tienen operaciones económicas de gran magnitud, por lo que, es previsible, sean los principales beneficiarios del “perdonazo”. En ese sentido, es mentira que la condonación beneficie por igual a personas naturales como a empresas:

Cuadro No. 2
MORA TRIBUTARIA (Bolivianos corrientes)*

| Rangos | Casos | Monto | % Casos | % Monto |
|-----------------------|--------|---------------|---------|---------|
| 0 a 50.000 | 16.550 | 35.041.356 | 89,80 | 3,08 |
| 50.001 a 200.000 | 793 | 42.377.694 | 4,30 | 3,73 |
| 200.001 a 1.000.000 | 577 | 114.908.499 | 3,13 | 10,11 |
| 1.000.001 a 5.000.000 | 240 | 148.539.152 | 1,30 | 13,06 |
| 5.000.001 a adelante | 269 | 796.241.098 | 1,46 | 70,02 |
| Total | 18.429 | 1.137.107.799 | 100,00 | 100,00 |

(*) Comprende pliegos de cargo desde 1997 hasta enero de 2003.

Fuente: SIN

De acuerdo a información publicada en la página web del SIN, la cartera en mora del período 1995-2000 tenía la siguiente composición, en la que destaca la elevada participación de la deuda pública tributaria, derivada de la asunción por el TGN de los pasivos de las empresas capitalizadas; asimismo, es relevante la participación de los grandes contribuyentes en el total de la deuda del sector privado:

Cuadro No. 3
Cartera en mora del SIN 1995-2000

| Deudor | Bs. | % |
|--------------------|-----------|-----|
| Gracos | 429.535 | 24 |
| Otros privados | 425.995 | 23 |
| TGN-capitalización | 811.743 | 45 |
| Otros públicos | 155.391 | 9 |
| Total | 1.822.664 | 100 |

Fuente: elaboración propia con base en SIN

Información de prensa también destaca la identidad de algunos de los principales beneficiarios de esta medida gubernamental⁶, entre los que destacan empresas de propiedad de dirigentes empresariales y políticos de partidos del oficialismo.

Lo que no se toma en cuenta (y, en algunos casos, es imposible establecer por falta de información):

- i) la condonación de los casos con sentencias ejecutoriadas (Cuadro No. 1) que alcanzan por lo menos al 10% del posible monto de condonación, es ilegal porque rompe con el principio de cosa juzgada y supone un conflicto de poderes,
- ii) aunque no se tiene certeza, el hecho de que las deudas tributarias determinadas para cada deudor, sean la suma de deudas de distinto origen, se puede estar ocultando una figura todavía más aberrante que la evasión (“no pagó o no retuvo”), que consiste en la defraudación tributaria por malversación de recursos efectivamente retenidos, como es el caso de los impuestos al consumo que recaen en los consumidores (IVA, IT, ICE), pero que son cobrados por las empresas,
- iii) la antigüedad de la mora y de los procesos contenciosos tributarios en curso, desmiente la razón esgrimida por el gobierno para dictar esta medida extraordinaria, en el sentido de que se trata de salvar a empresas caídas en la insolvencia como producto de la actual crisis económica.

En resumen, esta condonación tributaria a favor de los empresarios supone la asunción de los costos por parte del Estado, es decir, de los contribuyentes, pues se debe entender que los accesorios de las deudas tienen su razón de ser en la necesidad de evitar la pérdida del valor adquisitivo de los ingresos fiscales, en la reparación de los perjuicios económicos y sociales por la ausencia de estos recursos en las arcas públicas y en la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones que devienen en costos para las entidades recaudadoras. Es una reedición de la práctica del Estado en todo el período neoliberal, que interviene en la economía sólo para salvar de la quiebra a los grandes grupos empresariales, cargando el peso de las obligaciones y deudas a las arcas fiscales, las mismas que se traducen, luego, en la imposición de tributos nuevos o más altos y en medidas más coercitivas sobre los contribuyentes que no son empresarios.

⁶ Ver Anexo 2

Conclusiones

Como se ha señalado, las tres leyes proyectadas, forman parte de una política gubernamental destinada a salvar de la crisis a quien concibe como protagonista indiscutible del modelo: la empresa privada. En este sentido, destaca la intención de recurrir a medios extraordinarios como son los mecanismos de condonación de deudas públicas y sociales, y la adopción legal de vías extrajudiciales para resolver los convenios de reestructuración de las empresas.

Sin embargo, esta actitud permisiva con la ineficiencia y el dolo en que incurren los empresarios - que evaden el pago de impuestos, malversan recursos descontados de los salarios de los trabajadores o, simplemente, defraudan al público y al Estado con quiebras fraudulentas⁷-, que desemboca en la asunción de altísimos costos que deberán ser cubiertos con nuevos y más altos impuestos al consumo de los trabajadores, no acaba dando los frutos esperados. Como ilustración de ello, baste apuntar que de acuerdo a la Superintendencia de Bancos, la situación de la cartera reprogramada –es decir, el total de créditos que fueron sujetos a reprogramación gracias a las medidas gubernamentales-, es cada vez más delicada, puesto que de un total de 863 millones de dólares para marzo de 2003, 180 millones (20%) se encuentra nuevamente en mora, situación que empeoró drásticamente si se compara con los 134 millones (15.8%) de diciembre de 2002 y los 46 millones de dólares de diciembre de 2001 (7.3%).

Para finalizar, se debe reiterar que, en nuestro criterio, las causas y, por tanto, las soluciones a la crisis económica y la situación del aparato productivo nacional residen en factores más profundos, relativos a la propia estructura económica y a la gravedad con que ésta es afectada por las políticas de apertura indiscriminada llevada adelante por el neoliberalismo, a la existencia de enclaves de inversión extranjera que tienen poca o ninguna relación con el resto de la economía, a la preocupación enfermiza por alcanzar únicamente la estabilización de precios, desahuciando el crecimiento, que tienen las políticas económicas en actual vigencia y, en definitiva, a la incapacidad histórica de la clase dominante para encara un proceso auténtico de desarrollo.

⁷ Ver en anexos información relativa a la cuantía de algunas deudas empresariales.

Anexo 1
CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

| Nuevo | Detalle | Sanciones | Actual | Sanciones (1) |
|---|--|---|--|--|
| Incumplimiento de deberes formales | *No presentar declaraciones juradas *No emitir facturas *Contravenciones aduaneras | *Multa de 50 a 5.000 UFV *Contravenciones aduaneras con sanción especial | Incumplimiento de deberes formales | *Multa de 160 a 1.600 Bs. *No presentación de declaración jurada: 10% del impto. Retrasado con mínimo de 35 (personas) y 160 (empresas), hasta 1.600 Bs. *Monto actualizado s/g dólar cuando cotización varíe en 20%. |
| Omisión inscripción registros | *Omisión *Inscripción en otro régimen | *Clausura temporal hasta inscribirse + Multa 1.500 UFV Sin perjuicio de inscripción y recategorización "de oficio" y fiscalización de períodos no prescritos | | |
| No emisión facturas | | *Clausura temporal (6 a 96 días) | | |
| Omisión de pago | Quién por acción u omisión: *No pague *Pague menos *No haga retenciones *Obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales | *Multa de 100% de la deuda calculada. | Evasión: -se omitió el pago -no se hizo retención | * Multa de 50% del valor del tributo omitido, actualizado por valor del dólar. |
| Contrabando menor | *Contrabando menor a 100.000 UFV | *Comiso de las mercancías *Multa por el 100% del valor de las mercancías, cuando no se puedan decomisar. *Transportador multa de 50% del valor de mercancías | | |
| | | | Mora | *Interés activo promedio comercial de créditos en MN con mant. Valor. + Multa igual al 10% de esos intereses. |
| | | | Incump. Deb. Form. funcionarios | *Deberes del cargo: 10 a 30 días de sueldo y exoneración. *Divulgación de información reservada: 3 meses a 1 año o exoneración. |

(1) Según Código vigente, la “actualización integrará la base para el cálculo de las sanciones y accesorios previstos”.

En el proyecto actual, se incorpora la extinción de la “potestad para ejercer la acción por contravenciones tributarias y ejecutar las sanciones”, la misma que puede darse por: i) muerte del autor, ii) pago total de la deuda y las sanciones, iii) prescripción y iv) condonación. Esta extinción en el Código vigente, sólo puede darse por: i) muerte del autor, ii) por Indulto sancionado por ley y iii) por prescripción. En el caso de la omisión de inscripción, se exime de la clausura y la multa pecuniaria, si el infractor se inscribe voluntariamente o corrige su inscripción antes de que actúe la Administración.

DELITOS TRIBUTARIOS

| Nuevo | Detalle | Sanciones (1) | Actual | Sanciones |
|---|--|---|---|---|
| Defraudación tributaria | <p>Quien dolosamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> *Disminuya o no pague deuda tributaria *No efectúe las retenciones *Obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales cuya cuantía sea >100.000 UFV's | <p>*Privación de libertad de 3 a 6 años + Multa equivalente a 100% de deuda.</p> <p>Sin perjuicio de inhabilitación especial.</p> | Defraudación "Mediante simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce a error al Fisco, del que resulte para si o un tercero, un pago de menos del tributo" | <p>* Multa del 100% del monto del tributo omitido, actualizado</p> <p>+Privación de libertad de un mes a cinco años</p> |
| Defraudación aduanera | <p>Quien dolosamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> *Realice descripción falsa en declaración de mercancías * Realice operación aduanera con cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente al despacho aduanero *Induzca en error a la Adm. Tribut. Resultando pago incorrecto de tributos *Utilice o invoque indebidamente documentos de inmunidad, privilegios o concesión de exenciones. | <p>*Privación de libertad de 3 a 6 años + Multa del 100% de la deuda</p> <p>Sin perjuicio de inhabilitación especial.</p> | | |
| Instigación pública a no pagar tributos | <p>Quien instigue públicamente a:</p> <ul style="list-style-type: none"> *No pagar *Rehusar *Resistir *Demorar el pago de tributos | <p>*Privación de libertad de 3 a 6 años, + Multa de 6.000 UFV's.</p> <p>La pena máxima corresponde cuando la instigación sea acompañada de acciones de hecho, amenazas o maniobras orientadas a organizar la resistencia civil.</p> | Instigación pública a no pagar tributos | <p>*Multa de 500 a 5.000 Bs.</p> <p>Si es con vías de hecho podrá imponerse además de la multa establecida en el artículo anterior, privación de libertad hasta de 3 meses.</p> |
| Violación de precintos y otros controles tributarios | <p>Quien para continuar su actividad o evitar controles: violara, rompiera o destruyera precintos y demás medios de control o instrumentos de medición o seguridad.</p> | <p>*Privación de libertad de 3 a 6 años + Multa de 6.000 UFV's.</p> <p>En caso de daño o destrucción de medios, el sujeto deberá pagar su reposición.</p> | | |

| | | | | |
|--------------------------|---|---|---|--|
| Contrabando mayor | <p>*Introducir mercancías en forma clandestina por rutas u horarios no habilitados, eludiendo control aduanero</p> <p>*Trafiqúe mercancías sin documentación legal</p> <p>*Trasborde mercancías sin autorización</p> <p>*Transporte, descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana de destino declarada, sin autorización previa</p> <p>*Retire de zona primaria mercancías no comprendidas en declaración</p> <p>*Introduzca, extraiga de territorio aduanero, posea o comercialice mercancías cuya M o X estén prohibidas</p> <p>*Tenga o Comercialice mercancías que no hay sido sometidas a régimen aduanero. Si el valor es >100.000 UFV's</p> | <p>* Privación de libertad de 3 a 6 años</p> <p>+ Comiso de mercancías (cuando no se pueda comisar mercancías cabe multa por 200% de su valor) y medios de transporte (excepto medios del Estado,; en caso de aviones se aplica multa de 200%, excepto cuando naves no estén autorizadas).</p> <p>Sin perjuicio de inhabilitación especial.</p> | <p>Contrabando</p> <p>“Consiste en la ilícita circulación, tráfico, comercio o tenencia de productos primarios, artículos en procesos de elaboración o acabado y semovientes, sujetos a fiscalización aduanera, sea que estén permitidos o prohibidos de importación o exportación por mandato legal, no desvirtuándose el delito por el hecho de que los productos o artículos se encuentren exentos del pago de gravámenes aduaneros.”</p> | <p>*Privación de libertad.</p> <p>i) De un mes a un año, cuando no medie agravantes</p> <p>ii) De 1 a 2 años, ó de 4 a 6, con agravantes</p> <p>+Multas de 1 a 2 veces el monto de impuestos o gravámenes defraudados.</p> <p>+Comiso de mercaderías y de instrumentos o medios. Sin perjuicio de multa adicional de dos veces el valor de la mercadería objeto del delito cuando valor de medios sea menor</p> <p>*S/g gravedad además inhabilitaciones especiales:</p> |
|--------------------------|---|---|---|--|

(1) En el proyecto se establece que la privación de libertad es la “pena principal” y las otras son “accesorias”.

Anexo 2
PROCESOS CONTENCIOSOS DE EMPRESAS

| | Casos | Monto Bs. |
|-------------------------------|--------------|----------------------|
| CBN | 10 | 776.611.180 |
| Andrade Gutiérrez | 6 | 345.770.761 |
| Cotel | 4 | 143.073.515 |
| Constructora Titicaca | 1 | 68.881.065 |
| Empresa Met. Vinto | 1 | 59.741.830 |
| Bartos y Cía. | 7 | 30.054.108 |
| Forti & León | 2 | 22.513.694 |
| Comteco | 4 | 15.260.358 |
| Aerosur | 2 | 15.001.523 |
| Semapa | | 14.976.655 |
| SAGIC | 5 | 14.251.696 |
| Cooperativa de Transporte SRL | 1 | 13.859.414 |
| Espintbol | 3 | 12.280.773 |
| Dillman Cordill | 1 | 10.890.200 |
| Punto Blanco | 15 | 10.448.569 |
| SITA | 1 | 10.244.026 |
| Textiles Asea | 1 | 9.327.257 |
| Inti Raymi | 8 | 5.978.448 |
| Cobee | 3 | 5.150.662 |
| Arisur | 1 | 2.822.467 |
| LAB | 1 | 2.654.146 |
| Constructora Givanni de Col | 1 | 2.515.151 |
| Ceibo Ltda. | 1 | 924.682 |
| TOTAL | | 1.593.232.180 |

Fuente: La Prensa 09/05/03

Anexo 3

Deudas en Mora a AFP Futuro (Bolivianos corrientes)

| Rango | Deuda Capital Total | Promedio Períodos Mora | Período Más Antiguo | Número de Casos |
|-------------------------|---------------------|------------------------|---------------------|-----------------|
| <= 50.000 | 7.434.392 | 22 | 199705 | 650 |
| >= 50.001 <= 100.000 | 3.114.486 | 28 | 199705 | 46 |
| >= 100.001 <= 500.000 | 17.664.108 | 30 | 199705 | 77 |
| >= 500.001 <= 1.000.000 | 8.999.097 | 29 | 199705 | 13 |
| >= 1.000.001 | 11.006.938 | 24 | 199705 | 7 |
| Total | 48.219.021 | 27 | 199705 | 793 |

Fuente: elaboración propia con base en Futuro de Bolivia AFP

Deudas en Mora a AFP Previsión (Bolivianos corrientes)

| Rango | Deuda Capital Total | Promedio Períodos Mora | Período Más Antiguo | Número de Casos |
|-------------------------|---------------------|------------------------|---------------------|-----------------|
| <= 50.000 | 10.396.671 | 21 | 199705 | 790 |
| >= 50.001 <= 100.000 | 5.828.193 | 27 | 199705 | 80 |
| >= 100.001 <= 500.000 | 23.357.912 | 29 | 199705 | 111 |
| >= 500.001 <= 1.000.000 | 20.174.898 | 29 | 199705 | 29 |
| >= 1.000.001 | 30.996.598 | 31 | 199705 | 16 |
| Total | 90.754.273 | 27 | 199705 | 1026 |

Fuente: elaboración propia con base en Previsión AFP

Deudas de bancos en liquidación al BCB

| Banco | Millones \$US |
|---------------------------------------|---------------|
| Banco Sur SA | 128 |
| Banco de Financiamiento Industrial SA | 9 |
| Banco de Crédito Oruro SA | 24 |
| Banco del Estado | 12 |
| Banco de Cochabamba | 76 |
| Banco Internacional de Desarrollo SA | 69 |
| Total | 318 |

Fuente: EL Diario, 17/06/03