

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS**  
**CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA**  
**UNIDAD DE POSTGRADO**  
**“DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN”**



**MONOGRAFÍA**

**“NECESIDAD DE REGULAR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA  
LEGISLACIÓN DE BOLIVIA”**

**Diplomante:** Miriam Mamani Yupanqui

Jhonny Ticona Rengifo

**Tutor:** Mg.Sc. Hernán Paz Hidalgo

**LA PAZ – BOLIVIA**  
**2017**

# DEDICATORIA

A nuestros queridos padres, que  
supieron con sus sabios consejos  
guiarnos en el transcurrir de nuestras  
vidas.

A nuestras familias e hijos por su  
amor, apoyo y comprensión en el logro  
de nuestros objetivos.

# AGRADECIMIENTOS

- A Dios, por iluminar nuestros actos.
- A nuestras familias por su comprensión y apoyo espiritual.
- A nuestros docentes de los diferentes módulos que nos supieron transmitir sus conocimientos.

## Contenido

Resumen .....	1
1. Introducción .....	2
1.1. ANTECEDENTES .....	2
1.2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA .....	3
1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....	4
1.4. OBJETIVOS .....	4
1.4.1. Objetivo general .....	4
1.4.2. Objetivos específicos .....	5
1.5. DISEÑO METODOLÓGICO .....	5
1.5.1. Enfoque de investigación .....	5
1.5.2. Tipo de investigación .....	5
1.5.3. Método de investigación .....	6
1.5.4. Técnicas de investigación .....	6
1.5.5. Procedimientos e instrumentos de investigación .....	6
1.5.6. Revisión bibliográfica o documental .....	7
1.6. JUSTIFICACIÓN .....	7
1.6.1. Significación práctica .....	7
1.6.2. Relevancia y pertinencia social .....	8
1.6.3. Aporte teórico .....	8
1.6.4. Actualidad .....	9
2. Marco teórico y conceptual .....	10
2.1. MARCO TEÓRICO .....	10
2.1.1. El tributo .....	10
2.1.2. Características del tributo .....	12
2.1.3. La obligación tributaria .....	13
2.2. MARCO CONCEPTUAL .....	14
2.2.1. Ilícitos tributarios .....	14
2.2.2. Elusión tributaria .....	15
2.2.3. Medios lícitos para evitar o reducir el tributo .....	17
2.2.4. Los sistemas tributarios .....	18
2.2.5. Los regímenes tributarios especiales .....	19
2.2.6. Regímenes especiales en bolivia .....	19

2.3.	MARCO NORMATIVO Y LEGISLACIÓN COMPARADA SOBRE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA .....	21
2.3.1.	Normativa interna .....	21
2.3.2.	Legislación comparada .....	23
3.	Propuesta .....	28
3.1.	FUNDAMENTACIÓN.....	28
3.2.	PROYECTO DE LEY PARA REGULAR LA FIGURA JURÍDICA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE BOLIVIA.....	30
4.	Conclusiones y recomendaciones.....	34
4.1.	CONCLUSIONES .....	34
4.2.	RECOMENDACIONES .....	36
	referencias bibliográficas .....	38

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación responde a la necesidad de regular la figura jurídica de la elusión tributaria en la legislación boliviana, teniendo en cuenta que el actual Código Tributario, no precisa de forma taxativa la figura de la elusión.

Se estima que la inserción de la elusión en el Código Tributario será una medida que contribuirá a reducir los índices de elusión en Bolivia y mejorar los mecanismos de control de los contribuyentes, particularmente de aquellos que teniendo ingresos y capacidad económica mayores, se encubren en el Régimen Tributario Simplificado, para eludir el pago de sus impuestos.

El trabajo de investigación desarrolla teorías y conceptos relativos a los tributos, los ilícitos tributarios, la elusión y los regímenes especiales de tributación, dentro de ellos el Régimen Tributario Simplificado. Por ser un trabajo monográfico, es de tipo descriptivo y propositivo, y está basada en la investigación documental, como principal técnica de recopilación de información. También se hace referencia al marco jurídico interno y a la forma como proceden los países de la región, respecto del tratamiento legal de la elusión tributaria.

Como aporte de la investigación, se elabora un Anteproyecto de Ley para la inclusión de la figura de la elusión en el Código Tributario. Finalmente, se exponen las conclusiones y recomendaciones de la investigación, así como las referencias del material bibliográfico utilizado.

# **1. INTRODUCCIÓN**

## **1.1. Antecedentes**

Cada Estado está en la obligación de obtener los recursos necesarios para financiar el gasto público; el sistema tributario y, en particular, los impuestos son los mecanismos para conseguirlos. En este contexto, todos los ciudadanos tienen el deber social de ayudar en el financiamiento del presupuesto general, lo cual no debe implicar un deterioro en su economía. Por varios años se ha mantenido la tesis de utilizar el principio de Capacidad Contributiva para el diseño de un sistema fiscal justo, esto es, considerar las capacidades económicas de un individuo por encima del interés por recaudar.

Es por ello que surgen los regímenes especiales de tributación, orientados a sectores específicos con baja capacidad tributaria, de manera que el Estado pueda ampliar su base tributaria. Sin embargo, existen otras razones que han impulsado implementar este tipo de regímenes en los países de la región, dentro de ellos, la reducción de la informalidad, inculcar la cultura tributaria y facilitar el pago de tributos a pequeños contribuyentes.

Uno de estos regímenes especiales es el Régimen Tributario Simplificado, creado mediante D.S. N° 21521 de 13 de febrero de 1987, que agrupa a todos los comerciantes minoristas, artesanos productores, de servicio y las vivanderas de todo el país, quienes deben pagar un único tributo, a través del pago unificado de los Impuestos al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT), Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) y el Impuesto Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA). Posteriormente, el D.S. 21521 fue abrogado por el D.S. 24484 de 29 de enero de 1997 que está vigente.

Si bien estas normas hubieran podido contribuir a reducir la informalidad, infundir la cultura tributaria y facilitar el pago de tributos a pequeños contribuyentes, también es cierto que ha acentuado el fenómeno de la elusión

tributaria, mediante la cual muchos contribuyentes, disminuyen el pago de impuestos sin necesidad de vulnerar las leyes tributarias, aprovechando los vacíos de la norma; por ejemplo, “se puede considerar como elusión cuando un comerciante prevé que, de acuerdo a sus ingresos anuales, deberá pasar del régimen simplificado al régimen común y para evitarlo divide su negocio en dos partes, una queda a su nombre y la otra a nombre de algún familiar” (Rodríguez, 2015: 76).

Teniendo en cuenta lo expuesto, el presente trabajo e investigación pretende proponer la regulación de la figura jurídica de la elusión en la legislación tributaria de Bolivia, como un mecanismo que permita controlar a los contribuyentes, particularmente a aquellos con mayor capacidad económica que se acogen al Régimen Tributario Simplificado, para reducir su carga impositiva.

## **1.2. Descripción del problema**

Con la finalidad de estimular la formalización y la cultura tributaria, además de ampliar la base tributaria, se crea el Régimen Tributario Simplificado mediante D.S. N° 21521 de 1987. Actualmente, está vigente el D.S. N° 24484, que regula este régimen de tributación, cuya finalidad es facilitar el pago de impuestos de pequeños contribuyentes, como los artesanos, comerciantes minoristas, vivanderas y otros.

Sin embargo, el Régimen Simplificado sería uno de los mecanismos por los que los contribuyentes eluden impuestos. Así, los pequeños contribuyentes que deberían pasar al régimen general, se mantienen en el régimen simplificado, o bien los contribuyentes de mayor capacidad se camuflan en este régimen, utilizando diversos artificios legales. Gabriela Imaña, en un artículo del diario La Razón, señala que en Bolivia, los gremiales llegan a más de dos millones, sin embargo, sólo 43.691 contribuyentes están inscritos en el Régimen Tributario Simplificado; además, afirma que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) habría identificado a cerca de mil personas que se ocultan en el Régimen



Tributario Simplificado (RTS) como pequeños contribuyentes para no facturar, cuando en realidad son grandes empresarios que mueven fuertes sumas de capital económico (Imaña, 2014).

Esto implica que, si bien el Régimen Simplificado fue creado para generar una cultura tributaria, otorgar ventajas a los pequeños contribuyentes, estimular la formalización e incrementar la recaudación tributaria, no se han logrado los resultados esperados, teniéndose como consecuencia la utilización del Régimen Tributario Simplificado como un mecanismo para la elusión fiscal, que “es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario” (Rezzoagli, 2008: 4).

En efecto, el Código Tributario (Ley No. 2492, 2003) boliviano, contempla diversos ilícitos tributarios (contravenciones y delitos), sin embargo, no regula la elusión como un mecanismo de simulación o abuso de formas jurídicas que utilizan algunos contribuyentes para reducir su carga impositiva; por tanto, constituye un vacío jurídico que se pretende cubrir con el presente trabajo de investigación, a través de la inclusión de la elusión en el Código Tributario.

### **1.3. Formulación del problema**

¿Por qué es necesario regular la figura jurídica de la elusión tributaria en la legislación de Bolivia?

### **1.4. Objetivos**

#### **1.4.1. Objetivo general**

Determinar la necesidad de regular la figura de la elusión tributaria en la legislación de Bolivia.

### **1.4.2. Objetivos específicos**

- Describir las bases teóricas sobre elusión fiscal y las causas que lo generan.
- Identificar en la normativa boliviana respecto a los ilícitos tributarios y al Régimen Tributario Simplificado.
- Analizar el tratamiento de la elusión en los países de la región, a través de la legislación comparada.
- Elaborar una propuesta para la regulación de la figura de la elusión en el Código Tributario Boliviano.

## **1.5. Diseño Metodológico**

### **1.5.1. Enfoque de investigación**

El presente estudio tiene un enfoque cualitativo, debido a que se efectúa un análisis de la necesidad de regular la figura de la elusión tributaria, en base a información documental o bibliográfica, sin necesidad de que estos datos sean cuantificados.

Según Yapu, (2006) “Las investigaciones cualitativas enfocan tópicos conceptuales, simbólicos, normativos y otros no susceptibles de ser expresados en números o cantidades”.

### **1.5.2. Tipo de Investigación**

El presente estudio es de tipo descriptivo y propositivo, ya que su propósito es demostrar la necesidad de regular la figura de la elusión en la legislación tributaria de Bolivia, para lo cual fue necesario establecer los argumentos que reflejen claramente los beneficios de esta medida legal, tanto para las contribuyentes, para la administración tributaria, como para la sociedad en general.

Según Witker las investigaciones de tipo propositivo, son aquellas “en que se analizan los elementos legislativos y se proponen derogaciones, adiciones y reformas a un cuerpo jurídico determinado o a artículos de una ley” (Witker, 1995).

### **1.5.3. Método de Investigación**

Para lograr los objetivos de la investigación, se utilizaron los métodos del análisis y síntesis, los mismos que permitieron examinar la doctrina en relación con la elusión tributaria, cuyas corrientes de pensamiento se sintetizaron en ideas concretas para ver su aplicación al caso boliviano.

"El análisis es la separación material o mental del objeto de investigación en sus partes integrantes con el propósito de descubrir los elementos esenciales que lo conforman; por su parte la síntesis consiste en la integración material o mental de los elementos o nexos esenciales de los objetos, con el objetivo de fijar las cualidades y rasgos principales inherentes al objeto" (Rodríguez, 1994).

### **1.5.4. Técnicas de Investigación**

Por ser una investigación monográfica, la principal técnica utilizada es la investigación documental, mediante la cual se recabó información bibliográfica sobre los tributos, ilícitos tributarios, elusión tributaria y otros temas inherentes al problema de estudio. Para el efecto, se consultaron obras científicas, revistas especializadas, manuales, páginas web y otros.

### **1.5.5. Procedimientos e Instrumentos de Investigación**

El trabajo de investigación se realizó en base al siguiente procedimiento:

- Revisión bibliográfica sobre los antecedentes de la figura de la elusión tributaria.
- Descripción del problema y fundamentación del estudio.

- Desarrollo del marco teórico y conceptual.
- Diseño de la propuesta de solución al problema.
- Elaboración de conclusiones y recomendaciones.

#### **1.5.6. Revisión bibliográfica o documental**

La investigación documental se refiere “a la investigación bibliográfica realizada en diversos tipos de escritos, tales como libros, documentos académicos, actas o informes, revistas, etc. La observación documental es básica para construir el marco teórico de la investigación, y es la más utilizada en todo tipo de disciplinas” (Münch y Ángeles, 2003).

### **1.6. Justificación**

#### **1.6.1. Significación práctica**

Desde el punto de vista práctico, la regulación de la figura jurídica de la elusión en el Código Tributario Boliviano, permitirá un mejor control de los contribuyentes, evitando que muchos de ellos puedan camuflarse en el Régimen Simplificado, cuando pueden tributar en el régimen general; además, se debe tener en cuenta que la elusión fiscal es un fenómeno que deteriora los ingresos del Estado, perjudica la estructura económica y social del país, vulnerando sus sistemas tributarios.

El Régimen Simplificado, no es ni debe ser una herramienta para eludir impuestos, sino un mecanismo para disminuir la presión fiscal, al no tener que llevar contabilidad sino únicamente un registro de ingresos y egresos, otorgándole seguridad jurídica al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Adicionalmente, les permite salir de la ilegalidad (a los antes no registrados) a un coste razonable y tributar dentro de un régimen que les libera de engorrosas obligaciones formales y limitar el alcance de las revisiones o auditorías por parte de la administración tributaria (Jonquera y Pérez, 2002).

Por tanto, con la regulación de la elusión tributaria, se evitaría que muchos contribuyentes realicen actos simulados, aprovechen los vacíos legales o el fraude a la ley, para reducir su carga impositiva.

### **1.6.2. Relevancia y pertinencia social**

Con la regulación de la elusión se favorecería al financiamiento del Estado, es decir, la obtención de recursos por parte de éste, ya que la principal fuente de ingresos estatales está representada por los impuestos recaudados, con los cuales cuenta para financiar la mayoría de sus proyectos. De esta forma resulta prioritario el controlar al máximo el fraude fiscal.

Por tanto, la regulación de la figura de la elusión en el Código Tributario puede constituirse en un mecanismo para incrementar la recaudación tributaria, lo cual permitiría al Estado, redistribuir los recursos generados por la recaudación a diferentes sectores, con el fin de atender las diferentes necesidades y demandas de la población. Así, los servicios de salud, la educación, programas sociales, infraestructura, seguridad, proyectos de desarrollo productivo y tecnológico, entre otros, son posibles gracias a los impuestos.

### **1.6.3. Aporte teórico**

Desde el punto de vista tributario la elusión surge cuando el sujeto evita una norma tributaria o realiza alguna acción para que el resultado sea una obligación menor pero siempre amparado en alguna otra norma de cobertura, por lo que si bien puede darse la elusión “por economía de opción o ahorro fiscal”, también puede incurrirse en elusión “por fraude de ley” cuando se elude la norma aplicable adoptando otra norma o criterio que persigue una finalidad distinta, es decir, se busca un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario o contrario a él, o además por “abuso de las formas jurídicas” (Rezzoagli, 2008).

Por ello, es que el presente trabajo de investigación se propone regular la figura de la elusión en el Código Tributario Boliviano, como mecanismo para mejorar el control de los contribuyentes.

#### **1.6.4. Actualidad**

El cobro y pago de tributos tiene como finalidad la recaudación de ingresos, para que el Estado pueda cumplir adecuadamente con sus tareas y metas en beneficio de toda la sociedad; por tanto, todos los ciudadanos, tienen el deber de pagar impuestos, para contribuir a dicho fin.

En concordancia con lo anterior, la Constitución Política del Estado (del 07 de febrero de 2009), en su Artículo 108, establece que todos los bolivianos/as tienen el deber de “7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”.

Es en este marco que, en Bolivia, el D.S. N° 24484 establece que el Régimen Tributario Simplificado, es de carácter transitorio y consolida la liquidación y el pago de los Impuestos al Valor Agregado, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Transacciones, para artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos.

No obstante, como se ha señalado en el planteamiento del problema, el Régimen Simplificado boliviano, por su flexibilidad y falta de controles rigurosos, ha generado que muchos contribuyentes de mayor capacidad contributiva, utilizando diversos artificios legales, se amparen en este régimen, con la finalidad de eludir impuestos.

## 2. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

### 2.1. Marco teórico

#### 2.1.1. El tributo

El Tributo es el ingreso coactivo por excelencia. En su desarrollo, el concepto general del Tributo se ha transformado radicalmente desde posiciones que concebían el Impuesto como una carga real (Teorías Privadistas) de naturaleza similar a la *obligatio quo ad rem* (obligación en cuanto a una cosa, que se conserva o se transmite), en contraposición a una *obligatio quo ad personam* (obligación en cuanto a la persona, prestación, servicio o abstención), limitándolo así a los gravámenes inmobiliarios, pasando por aquellas que asimilaban al Tributo como un contrato bilateral entre el Estado y los particulares (Teorías Contractualistas), en cuyo efecto aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los recursos pecuniarios para financiarlos, hasta el contexto contemporáneo en que se acepta más bien su carácter publicístico (Teorías Publicistas), concibiéndose al Tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su Poder de Imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público (Cossío y Nogales, 2007).

Una definición técnica sobre tributo, lo conceptúa como “la obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley” (Ataliba, 1987: 37).

A partir de la noción anterior, se puede establecer los elementos esenciales de un tributo, los cuales son: a) su creación por Ley; b) la obligación pecuniaria basada en el *ius imperium* del Estado y; c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito (Danós Ordoñez y otros, 2006).

En Bolivia, el Art. 9 del Código Tributario define a los tributos como “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”.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias define a los tributos como las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general (CIAT, 1999).

En la anterior definición se destaca la finalidad fundamental del tributo cual es la obtención de recursos para financiar las actividades del Estado. Sin embargo, el instrumento puede ser empleado adicionalmente para otros fines como ser el fomento al desarrollo, la disminución de las desigualdades sociales, el estímulo (desestímulo) al consumo de determinados bienes o servicios, etc.

Por su parte, Giuliani Fonrouge en busca de una concepción de la tributación de alcance universal y sin considerar los diversos sistemas impositivos nacionales y sus implicancias políticas y económicas, concibe el tributo como “un acto positivo del Estado mediante el cual se exige una prestación concreta”, existiendo aquí “una orden, una coerción del Estado con respecto a cada contribuyente” y considera como elemento primordial del tributo, la *coerción* por parte del Estado, por lo que los tributos se configuran como prestaciones obligatorias, dejando de lado las teorías contractualistas, pues constituyen “manifestación de voluntad exclusivas del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones” (Fonrouge, 1986).

Para Villegas, los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Villegas, 1994).



En base a las definiciones anteriores, se puede establecer doctrinariamente, que los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero que el Estado o ente público autorizado por este obtiene, en virtud de su soberanía territorial, por parte de los particulares; estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones, es decir a partir de los dieciocho años y con capacidad para actuar, siempre y cuando se encuentre dentro de las condiciones para tributar.

### **2.1.2. Características del tributo**

La doctrina boliviana, considera las siguientes características del tributo, a decir de Cossío y Nogales (2007):

- I. **Son prestaciones dinerarias:** En este punto, se advierte que el carácter pecuniario (emergente del sistema económico monetario vigente) no hace a la esencia de los Tributos, puesto que originalmente se honraban en especie: generalmente una parte de la producción agrícola.
- II. **Se imponen por el Poder de Imperio del Estado (Poder Tributario).** Aunque la noción del Tributo acusa una marcada evolución, de acuerdo a las diferentes concepciones acerca de su utilidad o fines políticos, económicos o sociales, esto, sin embargo, no ocurre en el ámbito jurídico pues todos los Tributos, cualquiera sea su denominación, tienen idéntico fundamento en el Poder Tributario del Estado, cuyo único medio de expresión es la Ley, lo que les da un carácter forzoso y coercitivo.
  - a) **Que tienen una finalidad fiscalista:** Su finalidad es obtener recursos para el cumplimiento de los fines del Estado. Cabe advertir que esta finalidad fiscalista de los Tributos no es definitiva, puesto que, además de evidentemente obtener recursos para el Estado, los Tributos también pueden tener fines políticos o sociales: Gravámenes Arancelarios,

cuando se establecen para proteger la producción nacional; Impuestos que tienden a suprimir gastos suntuarios (Impuestos Selectivos sobre joyas y cosméticos, por ejemplo) o consumos nocivos a la salud (Impuestos Selectivos sobre tabacos y alcoholes), inclusive Impuestos “ecológicos”, etc.

### **2.1.3. La obligación tributaria**

La obligación o relación obligacional puede definirse como el vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas puede exigir de la otra la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o una abstención. Al respecto, Velásquez y Vargas, sostienen que la obligación tributaria crea un vínculo entre dos personas por cuya virtud, el deudor es compelido a efectuar una prestación a favor del acreedor, sea dando, haciendo u omitiendo. Es la parte fundamental de la obligación jurídico tributaria y a la vez el fin último al cual tiende la institución del tributo (Velásquez y Vargas, 1997).

Entonces, la obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley y constituye el nexo entre el Estado (acreedor tributario) y el responsable o contribuyente (deudor tributario); que se manifiesta en una obligación de dar (pagar tributos) o en obligaciones adicionales de hacer (presentar balances y declaraciones juradas) o de tolerar (soportar las revisiones fiscales). La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza *personal*, es decir, que existe un nexo jurídico entre un sujeto activo, llamado Estado o cualquier institución con potestad tributaria delegada (Municipalidades, Aduanas, etc.) y un sujeto pasivo, que puede ser una persona natural o una persona jurídica, que tenga patrimonio, realice actividades económicas o haga uso de un derecho que genere obligación tributaria (AELE, 1998).

En este sentido, la obligación tributaria, según Flores (1992) tiene los siguientes elementos sustanciales:

- a) Sujeto activo, titular de la pretensión o acreedor tributario y que siempre es el Estado o un ente público investido de “potestad tributaria delegada”;
- b) Sujeto pasivo, responsable, contribuyente, deudor tributario o destinatario legal del tributo, que es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria;
- c) Objeto, es decir; la prestación pecuniaria o en especie, o sea el tributo;
- d) El presupuesto de hecho o hecho imponible, cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria y que generalmente es un hecho u omisión de contenido económico.

## **2.2. Marco conceptual**

### **2.2.1. Ilícitos Tributarios**

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando ello lugar al nacimiento del “ilícito tributario”. Conducta que podrá ser retribuida con sanciones de carácter administrativo, penal o civil, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario (Ríos Granados, 2005).

Efectivamente, el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado “ilícito tributario” (Folco, 2004: 43), que es definido por Ríos Granados como la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley” (Ríos Granados, 2005: 293).

En Bolivia el Código Tributario (Ley No. 2492), define el ilícito tributario como las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones

normativas tributarias. Además, el Código Tributario clasifica estos lícitos en: contravenciones y delitos.

Dentro de las contravenciones se identifican:

- Omisión de inscripción en los registros tributarios
- No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente
- Omisión de pago
- Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181 del CT.
- Incumplimiento de otros deberes formales
- Las establecidas en leyes especiales.

Dentro de los delitos tributarios se identifican:

- Defraudación tributaria
- Defraudación aduanera
- Instigación pública a no pagar tributos
- Violación de precintos y otros controles tributarios
- Contrabando
- Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

### **2.2.2. Elusión tributaria**

En líneas generales la elusión pretende, *“buscar a través de instrumentos lícitos, fórmulas negócias menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través de alternativas negócias que provocan una evitación o reducción del tributo”* (García, 2005: 121).

Fernando Zuzunaga del Pino sostiene que la elusión tributaria procura el *“evitamiento de un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que sí vulnera los principios y valores de un sistema tributario”* (Arévalo, Sotelo y Zuzunaga, 2012: 409).

Por su parte, Jesús Ramos (2014) manifiesta que es la *“actividad de un sujeto direccionada a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria mediante figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos”*.

Para el autor colombiano Sierra Mejía, *“hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”* Agrega el mismo autor que *“en los países de habla inglesa se usa la expresión tax avoidance”* (Sierra, 1998) *para indicar la acción de evitar el impuesto sin infringir la ley”*. En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía.

La conducta elusiva debe ser previa al hecho gravado si tiene por fin evitar que nazca el impuesto. No obstante que también es concebible la evasión para disminuir la cuantía del impuesto o posponer su exigibilidad, como afirma Sierra Mejía, lo frecuente que ella tenga por objeto evitar que la obligación tributaria nazca. Si la conducta elusiva del sujeto tiene ese fin, debe ser exitosa, porque si se ha verificado el hecho gravado, no podemos hablar de elusión.

Narciso Amorós ha escrito: *“Si el hecho imponible se produce, nace la relación tributaria y en ese momento ya hay un sujeto pasivo; y, por lo tanto, si éste, directamente contribuyente o sustituto, no cumple o no paga el impuesto, entonces nos encontraremos ante un fraude y en forma alguna ante la elusión”* (Amorós, 1983: 733-768). Lo característico de la elusión es el momento de la utilización de los medios, antes de la realización del hecho gravado. El problema de los medios empleados por el sujeto, para evitar el impuesto o

disminuir su cuantía. Nadie discute que los medios deben ser legales, el sujeto en su afán de eludir el impuesto, no debe infringir la ley.

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi (1994) señala que la elusión constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

Por tanto, se puede decir que la “elusión tributaria”, es toda conducta del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.

### **2.2.3. Medios lícitos para evitar o reducir el tributo**

La estrategia de emplear medios lícitos para evitar o reducir el pago del tributo, puede adoptar uno de dos caminos: la economía de opción (o elusión lícita) y el fraude a la ley (o elusión ilícita).

#### **a) La economía de opción**

La economía de opción es un planeamiento fiscal legal, que permite ordenar (o reordenar) los negocios de una forma fiscal conveniente, pero siempre dentro de lo que la normativa permite; por lo tanto, la economía de opción no es sancionable, al constituir una alternativa dirigida a todos los contribuyentes para manejarse fiscalmente en forma más ventajosa para ellos.

En palabras de Rocío Liu Arévalo, la economía de opción se basa en el “*derecho que tiene todo contribuyente, todo administrado o todo sujeto de poder ordenar sus negocios en la forma que le resulte más ventajoso fiscalmente, siempre dentro de la licitud del ordenamiento*” (Arévalo, Sotelo y Zuzunaga, 2012: 407).

## **b) El fraude a la ley**

Implica abusar deliberadamente de la normativa legal, estructurando operaciones aparentemente válidas (como la constitución de empresas o la suscripción de contratos) con el fin de obtener una ventaja fiscal, más no porque se pretenda desarrollar realmente dichas operaciones. En palabras de Jesús Ramos, en el fraude a la ley “el contribuyente adopta y ejecuta negocios jurídicos que, si bien son legales en la forma y configuración, no lo son en su objeto y motivación, toda vez que fueron implementados para obtener resultados que no le son propios” (Ramos, 2014: 19).

### **2.2.4. Los sistemas tributarios**

“El estudio de un sistema tributario tiene por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado Estado como objeto unitario de conocimiento, al efecto, lo que se busca es hacer una exposición de los distintos tipos de tributos que se encuentran vigentes en una época en particular para determinar si en conjunto configuran el ideal tributario de un país” (Bermejo, 2008: 19).

El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. Por ello, para establecer cuál es el sistema fiscal de un país determinado, se debe ubicar en un momento también determinado, puesto que, como se ha afirmado, los sistemas tributarios no son estáticos, sino que por el contrario son altamente dinámicos. De esa cuenta el estudio de los sistemas fiscales tiene dos limitaciones principales:

- a) Espacial: éste comprende el ámbito territorial de un Estado soberano
- b) Temporal: comprende un período de tiempo determinado dentro de la historia de ese Estado soberano.

Los sistemas tributarios están integrados con los variados impuestos que cada país adopta, según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones; y se ha afirmado que no es

posible, por ello, establecer un sistema tributario ideal o modelo para todos los países ni para un país determinado. Por otro parte, en cada Estado se encuentran vigentes una gama de tributos, que pueden obedecer a cualquiera de las calificaciones que se ha detallado.

### **2.2.5. Los regímenes tributarios especiales**

Los regímenes especiales han tenido como objetivo, en primer lugar, simplificar las obligaciones de los contribuyentes y por lo tanto el control por parte de las administraciones tributarias, para mejorar la optimización de los recursos y por lo tanto de la relación costo-beneficio de su accionar.

Dentro de la categoría de regímenes especiales podemos a su vez distinguir: a) regímenes específicos y, b) los regímenes presuntivos (González, 2002: 967).

Mediante los regímenes específicos se le otorga a cierta categoría de contribuyentes un tratamiento tributario especial dentro del sistema tributario general vigente (Impuesto sobre la Renta o Impuesto al Valor Agregado) y de los resultados de la seguridad social, atendiendo a las particulares características del sector, sin modificar el hecho imponible.

Por el contrario, en los regímenes presuntivos sobre la base de un hecho real, como pueden ser los ingresos, patrimonio, magnitudes físicas, etc., se presume, mediante un procedimiento objetivo basado en la experiencia del "orden natural de las cosas", la existencia de otro hecho real, como es la renta o el valor agregado.

### **2.2.6. Regímenes especiales en Bolivia**

Este Régimen Especial está compuesto por el Régimen Tributario Simplificado, Régimen Tributario Integrado y el Régimen Agropecuario Unificado (Callisaya, 2015).



### **2.2.6.1 Régimen Tributario Simplificado (RTS)**

Pago unificado del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones e Impuestos a las Utilidades de las Empresas, aplicable a los comerciantes minoristas, vivanderos y artesanos con un mínimo de capital de trabajo de bolivianos 12.001 y un máximo de capital de bolivianos 37.000 existen cinco categorías y el impuesto varía según la categoría. (Ley N° 843, D.S. N° 24484, 2014, p. 529)

Pertencen a este régimen, las personas naturales que tienen habitualmente una de las siguientes actividades: (Callisaya, 2015)

- Artesanos. Son aquellas personas que ejercen un arte u oficio manual, trabajadores por cuenta propia en sus talleres o domicilios, como ser: Bordadores, Tejedores, Hojalateros, etc.
- Comerciantes minoristas. Son todas aquellas personas que desarrollan actividades de compra y venta de mercaderías o prestaciones de servicios en mercados públicos, ferias, kioscos, pequeña tiendas, puestos ubicados en vía pública Ejemplo: Una tienda de barrio, vendedoras en detalle de pequeñas tiendas, etc.
- Vivanderas. Son también aquellas personas que expenden comida, bebida y alimentos en kioscos, snacks y pequeños locales.

### **2.2.6.2 Sistema Tributario Integrado (STI)**

Pago unificado del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones, Impuesto a las Utilidades de las Empresas y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, aplicable a personas naturales propietarias de hasta dos vehículos al servicio del transporte público urbano e interprovincial de pasajeros y/o carga. El impuesto varía según la categoría. Existió complejidad en la forma de tributación de este sector, estableciéndose el Sistema Tributario Integrado como un régimen transitorio que permita el

cumplimiento de sus obligaciones tributarias creando un impuesto único al sector de transporte, disponiendo la liquidación y pago de los siguientes impuestos: Impuesto al Valor Agregado, Transacciones, Utilidades de las Empresas y el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado. (Ley N° 843, D.S. N° 23027, 2014, p. 531). (Callisaya, 2015)

### **2.2.6.3 Régimen Agropecuario Unificado (RAU)**

Pago unificado del Impuesto Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones, Impuesto a las Utilidades de las Empresas y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado aplicables a personas naturales y sucesiones indivisas que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie esté comprendida dentro de los límites establecidos por las normas legales tributarias.

Están excluidos las personas naturales, sucesiones indivisas y cooperativas agropecuarias, independientemente de la superficie de sus terrenos, que presten servicios a terceros realizando total o parcialmente una o varias de las siguientes actividades: plantas de beneficio (beneficiado), mataderos, ceba intensiva, plantas de incubación, molinos, ingenios, frigoríficos, almacenes, silos, plantas de tratamiento de leche, talleres, maestranzas o vinculadas o no a la actividad agropecuaria. (Ley N° 843, D.S. N° 24463, 2014, p. 547). (Callisaya, 2015)

## **2.3. Marco normativo y legislación comparada sobre la elusión tributaria**

### **2.3.1. Normativa interna**

En Bolivia, la elusión tributaria no está contemplada de forma explícita en ningún texto normativo. Sin embargo, existen regulaciones sobre el tributo y los ilícitos tributarios.

La Constitución Política del Estado (de 07 de febrero de 2009), en su Art. 108 señala que son deberes de las bolivianas y los bolivianos: “7. Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”; asimismo, establece que “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria” (Art. 323. I.)

Como se observa, la Constitución no alude a los tipos de regímenes tributarios, tampoco hace mención de las normas anti elusivas para el control de los contribuyentes.

El Código Tributario (Ley N° 2492 del 02 de agosto de 2003), define el tributo como “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” (Art. 9°). Asimismo, este Código establece que “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos” (Art. 148).

El Código Tributario en su Art. 177 (Defraudación Tributaria), establece: “El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía sea mayor o igual a UFV's 10.000 Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda), será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad. Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial. En el caso de tributos de carácter municipal y liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor a UFV's 10.000 (Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda) por cada periodo impositivo.

El Código Tributario Boliviano es un conjunto orgánico y sistemático de disposiciones y normas que regulan la materia tributaria en general; contiene los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo y administrativo. Sin regular a ningún tributo en particular, sus disposiciones son aplicables a todos los impuestos, tasas y contribuciones que forman parte del Sistema Tributario vigente en el país, así como a las relaciones jurídicas tributarias entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, sean contribuyentes o sustitutos y terceros responsables.

Este Código, establece dos tipos de ilícitos tributarios: contravenciones y delitos. Dentro de las contravenciones, identifica: Omisión de inscripción en los registros tributarios, No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, Omisión de pago, Contrabando y otros; en cuanto a los delitos tributarios, identifica: Defraudación tributaria, Defraudación aduanera, Instigación pública a no pagar tributos, Violación de precintos y otros controles tributarios, Contrabando, Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

No obstante, el Código Tributario, no alude de forma directa o taxativa a la elusión tributaria, es más, ni siquiera la menciona; sin embargo, contempla algunas sanciones para los contribuyentes que omitan el pago de sus tributos o incurran en defraudación tributaria, las que se podrían considerar medidas antielusivas, para evitar la evasión o elusión fiscal.

### **2.3.2. Legislación comparada**

En el presente acápite se describe la forma en que los países de la región legislan respecto a la elusión fiscal. Para el efecto se consideran las legislaciones de Brasil, Paraguay, Perú, Ecuador, Uruguay y Chile, que cuentan con desarrollo normativo en la materia.

- **Brasil**

Por medio de la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001, se Añadió el siguiente párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño:

“La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria”.

Se trata de una norma general en materia de legislación tributaria, estrictamente destinada al control de conductas elusivas (en el sentido que empleamos, omnicomprensiva de los conceptos de simulación, fraude a la ley y negocio jurídico sin causa). Así, la norma autoriza para afectar actos elusivos que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real (por simulación o fraude a la ley), que busquen una economía de tributos o superen las prohibiciones previstas por el ordenamiento u obtengan ventajas fiscales que de otro modo serían indebidas. Dicho de otro modo, el artículo 116 no permite desestimar actuaciones lícitas y válidas de los contribuyentes.

- **Chile**

Chile ha incorporado la cláusula general antielusión al Código Tributario, por la Ley N° 20.780 el 29 de septiembre de 2014 y entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015, bajo la siguiente redacción:

“La administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos. El ejercicio de esta norma antielusión, será susceptible del respectivo control de los tribunales de justicia, garantizándose así el debido proceso”.

- **Argentina**

Uno de los países con una clara posición en ésta materia es precisamente Argentina, la que desde hace años contempla en su legislación una cláusula antielusiva general, mediante una norma antiabuso genérica denominada “principio de la realidad económica”. El Art. 2 de la Ley de Procedimiento Fiscal o (LPF), señala:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

- **Colombia**

En la Ley 1607 de 2012 se introdujo en la legislación de Colombia, una cláusula general antiabuso en el Estatuto Tributario Nacional, que de forma extensa señala:

**Artículo 869. Abuso en materia tributaria.** (Artículo adicionado por el artículo 122 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012). Constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a

alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales definidos de conformidad con el artículo 6.1.1.1.3 del Decreto número 2555 de 2010 o las normas que lo modifiquen o lo sustituyan, con el objeto de obtener provecho tributario, consistente entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, sin que tales efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable que fuere la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento.

No se entenderá que existe abuso cuando el contribuyente se acoja, mediante el cumplimiento de los requisitos pertinentes, a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso para tal efecto, de mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos.

El fraude a la ley con propósitos tributarios, constituye abuso en materia tributaria.

- **Uruguay**

En Uruguay la legislación tributaria ha adoptado una solución similar a la Argentina, considerando a la elusión como una conducta ilícita y que constituye una forma de defraudación fiscal siendo sancionada penalmente. El Artículo 96 inciso 3 del Código Tributario Uruguayo señala:

“Se presume la intención de defraudar salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes: (...) G. Declarar, admitir o hacer valer ante la administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, a la realidad de los hechos gravados.”

- **Perú**

La elusión tributaria se encuentra regulada el Texto Único Ordenado del Código Tributario, de manera algo imprecisa. La norma XVI del Título Preliminar del este Código prescribe:

**“Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación.**

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.



### **3. PROPUESTA**

#### **3.1. Fundamentación**

La realidad muestra que muchos contribuyentes con mayores ingresos y capacidad de pago, se encubren en el Régimen Simplificado, cuando debieran tributar en el Régimen General; para ello, utilizan diversos artificios legales o vacíos jurídicos para reducir su carga impositiva; es decir, utilizan todos los mecanismos que el ordenamiento jurídico les ofrece para ordenar sus asuntos de manera tal que obtienen ventajas fiscales.

De esta forma, se presenta un elevado nivel de elusión tributaria, que preocupa a la administración tributaria, dificultando la aplicación de una política fiscal efectiva y coherente, con los consiguientes efectos en la recaudación de impuestos y distribución de recursos para diferentes áreas sociales o productivos.

Está claro que uno de los grandes pilares en el que se asienta el orden socioeconómico, lo constituye, sin duda, el sistema tributario del Estado, elemental factor de ingresos para el desarrollo de la sociedad. Pero cuando ingresan al sistema elementos extraños que tergiversan el normal desarrollo de la recaudación, las consecuencias son palpables, donde por un lado, los ingresos no satisfacen los requerimientos del gasto público, desequilibrando los planes en la economía nacional y, por otro lado, se produce una grave desconfianza colectiva, entendida como el desprestigio de la población por su sistema de recaudación tributaria

El fenómeno elusivo degrada la integridad del sistema tributario, afecta la igualdad material de los contribuyentes e impacta en el principio de capacidad contributiva y en las arcas fiscales.

Por ello es necesario incentivar la cultura tributaria de los contribuyentes, pero además, implementar normas antielusivas que permitan detectar los mecanismos artificiosos que utilizan los contribuyentes para eludir sus impuestos y sancionarlos en el caso de ser identificados. Para el efecto, se cree pertinente proponer la regulación de la figura jurídica de la “elusión tributaria”, en el Código Tributario Boliviano, como un mecanismo para mejorar el control de los contribuyentes y garantizar que el Régimen Simplificado, acoja solamente a los pequeños contribuyentes y depure a los contribuyentes que se encubren en éste; de manera que este Régimen cumpla con los fines para los cuales fue creado.

Actualmente, la legislación tributaria carece de una norma antielusiva general y, a falta de ella, la administración tributaria recurre a elementos de interpretación económica del Código Tributario, que puede resultar discrecional.

En este sentido, con la regulación de la figura jurídica de la elusión, se pretende enfrentar los efectos de la elusión, facultando a la autoridad tributaria para recalificar las configuraciones jurídicas de organización empresarial o de negocios jurídicos particulares, con el objeto de precisar si estas formas jurídicas pueden calificarse como negocios elusivos.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, en el siguiente acápite se propone un modelo de proyecto de Ley, para la regulación de la figura de la elusión en el Código Tributario Boliviano.

**3.2. Proyecto de Ley para regular la figura jurídica de la Elusión Tributaria en la legislación tributaria de Bolivia**

**LEY N°.....**

**JUAN EVO MORALES AYMA**

**Presidente Constitucional del Estado Plurinacional de Bolivia**

**Por tanto;**

**La Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia ha sancionado la siguiente Ley:**

**LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA LA REGULACIÓN DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA**

**Artículo 1 (Objeto).** La presente Ley tiene como objeto modificar el Código Tributario, para regular la figura jurídica de la elusión tributaria, estableciendo disposiciones destinadas a mejorar el control de los contribuyentes y evitar la elusión tributaria.

**Artículo 2 (Inclusión de la elusión en el Código Tributario).** Inclúyase el Título III Bis, con los Artículos 147 bis, 147 ter, 147 quáter y 147 quinquies, en el texto del Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 02 de agosto de 2003), en la forma que se prescribe a continuación:

**TÍTULO III BIS**

**ELUSIÓN TRIBUTARIA**

**Art. 147 Bis. (Definición)**

- I. Se asumirá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 147 Ter y 147 quáter, respectivamente.*

- II. *La Administración Tributaria podrá objetar los acuerdos o actividades llevadas a cabo por las empresas, cuando éstas se hayan realizado con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos. El ejercicio de esta disposición, será susceptible del respectivo control de los tribunales de justicia, garantizándose así el debido proceso.*
- III. *La Administración Tributaria, deberá probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 147 Ter y 147 quáter, respectivamente.*

**Artículo 147º ter. (Abuso de las formas jurídicas).**

- I. *Los hechos imposables contemplados en las normas tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se asumirá que existe abuso en materia tributaria, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante acto o negocio que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.*
- II. *Sin perjuicio de lo anterior, no constituirá abuso de formas jurídicas:*
  - *La sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una menor carga tributaria; o bien,*

– Que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida, diferida o en menor cuantía.

III. En caso de abuso de las formas jurídicas, se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.

**Artículo 147° quáter.- (Simulación)**

I. También se considerará que existe elusión, cuando exista simulación en los actos o negocios; en tales casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.

II. Se asumirá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

**Artículo 147° quinquies.- (Sanción)**

La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 147 ter y 147 quáter de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse pagado al fisco, de no mediar dichas conductas indebidas, cuya base presunta será determinada conforme a los Arts. 45, 46 y 47 del presente Código.

### **Art. 3 (Disposiciones Transitorias)**

**Primera.-** El Servicio de Impuestos Nacionales, en un plazo de 60 días posteriores a la promulgación de la presente Ley, deberá definir el procedimiento para probar la existencia de abuso o simulación, de conformidad con los artículos 147 Ter y 147 quáter.

**Segunda.-** La presente Ley entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.

Pase al Órgano Ejecutivo para fines constitucionales.

Es dada en la Sala de Sesiones de la Asamblea Legislativa Plurinacional a los .....días del mes de .....de dos mil diecisiete años.

Presidente  
H. Senado Nacional

Presidente  
H. Cámara de Diputados

Por tanto, la promulgo para que se tenga y cumpla como Ley del Estado.

Palacio de Gobierno de la ciudad de La Paz, a los .....días del mes de ..... de dos mil diecisiete años.

Fdo. Presidente Constitucional del Estado Plurinacional

Fdo. Ministros de Estado.

## 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### 4.1. Conclusiones

- La elusión tributaria es aquella que busca el ahorro tributario aplicando formas atípicas, se basan en los vacíos legales, en el abuso de formas jurídicas y de derecho, aplicando actos de simulación relativa y cometiendo fraude a la ley. La elusión fiscal también es conocida por el derecho como economía de opción tácita, porque ésta se basa en los resquicios legales, se encuentra tácitamente en el ordenamiento fiscal, es lo que el legislador no contempló al momento de crear los tributos.
- La elusión constituye un fenómeno de deterioro de los ingresos del gobierno, perjudica la estructura económica y social del país, quebrantando la legitimidad del gobierno y del sistema tributario. Esta situación plantea la necesidad de implementar normas antielusivas para contrarrestar esta práctica y reducir la vulnerabilidad del sistema tributario.
- Uno de los mecanismos que, en Bolivia, ha sido utilizado para eludir impuestos es el Régimen Tributario Simplificado, cuya finalidad era facilitar, agilizar y abaratar los procesos de formalización en especial de los pequeños comerciantes, quienes se ubicarían en una categoría y pagarían su cuota de acuerdo a su realidad económica. No obstante, este régimen ha sido aprovechado, intencionalmente, por contribuyentes que deberían tributar en el Régimen General, para encubrirse y reducir su carga impositiva, eludiendo de esta manera el pago de sus tributos reales.
- La legislación tributaria boliviana es ineficiente para evitar la elusión, ya que no regula esta figura, menos la menciona de forma taxativa, por lo cual es necesario implementar normas antielusivas y campañas de concientización tributaria. Frente a ello, es fundamental normar de forma

taxativa la figura de la elusión tributaria e introducir nuevas medidas antielusivas para evitar la elusión de los contribuyentes.

- En los países de la región, analizados (Argentina, Chile, Perú, Uruguay, Colombia, Brasil), en sus respectivos códigos tributarios, se incluyen cláusulas generales antielusivas y un listado de conductas tanto activas como omisivas que conllevan, de uno u otro modo, una vulneración directa de las normas tributarias constituyendo figuras de defraudación fiscal sancionadas tanto con penas pecuniarias como corporales. A diferencia de Bolivia, donde la figura de la elusión no recibe mención alguna en el Código Tributario ni en normas conexas, constituyendo un vacío jurídico que el presente trabajo pretende cubrir.
- El estudio de la legislación extranjera permite concluir que la legislación tributaria boliviana, se encuentra rezagada en lo que respecta al tema de la elusión tributaria, con respecto a los países de la región, que aun cuando no han tratado de forma amplia, el tema sí es interesante la preocupación que les ha merecido, al punto de legislarlo. Esto demuestra que la legislación boliviana no está respondiendo a las nuevas situaciones que se van generando en el ámbito tributario.
- Considerando los resultados obtenidos en el trabajo de investigación, el presente estudio culmina con la propuesta de un Anteproyecto de Ley para la regulación de la figura de la elusión en el Código Tributario, estableciendo dos formas: simulación y abuso de formas jurídicas.



## 4.2. Recomendaciones

- La elusión fiscal es una forma en que los contribuyentes, grandes y pequeños utilizan para evitar sus obligaciones tributarias, debido a la carencia de una cultura tributaria y por la flexibilidad de la Ley tributaria, que no contempla la elusión como un mecanismo que afecta a la recaudación fiscal y daño económico. Por lo que es necesario que las autoridades de la Administración Tributaria, deban generar nuevas normas antielusivas, las mismas que podrían ir acompañadas de campañas de información y concientización en la población sobre la importancia de tributar para el desarrollo del país.
- Se recomienda ampliar la cobertura con campañas de incentivos para atraer más al contribuyente a que cumpla sus obligaciones tributarias. Es necesario implementar instructivos de información enfocados a la realidad del contribuyente con un lenguaje claro y preciso.
- La Administración Tributaria debe dar en forma más periódica el informe de los ingresos públicos recibidos y el modelo de distribución utilizados en el gasto público, de tal manera que los contribuyentes conozcan cómo y cuándo se han invertido sus impuestos. Los resultados de la investigación, han mostrado que gran parte de los pequeños contribuyentes desconocen el destino de sus tributos, lo cual genera susceptibilidad y desmotiva cumplir con sus obligaciones tributarias.
- Se necesita impulsar con educación tributaria hacia los contribuyentes en lo que corresponde al pago de impuestos, para el mismo se recomienda utilizar las redes sociales del internet, para que la información llegue a todos los contribuyentes en general y, en especial, aquellos que por su mínimo nivel de instrucción no pueden acceder a dicho servicio.

- Considerando que la legislación tributaria no es suficiente para controlar a los contribuyentes y evitar la elusión fiscal, es necesario que las autoridades tributarias y del Órgano Legislativo, consideren el anteproyecto de Ley que se propone en el presente estudio, para que puedan evaluarlo, perfeccionarlo y viabilizarlo para su implementación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AELE Asesoramiento y Análisis Laborales S.A. (1998). *Código Tributario, Decreto Legislativo N° 816, Texto Ordenado y Sumillado*. Lima, Perú: Edit. AELE.
- Amorós Narciso (1983). *El hecho imponible en el Reglamento del Impuesto*. En: Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 33, N° 166-167.
- Arévalo Rocío, Sotelo Eduardo y Zuzunaga Fernando (2012). *Mesa Redonda. Norma XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación*. En: Revista Ius et Veritas N° 45. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ataliba Geraldo (1987). *La hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Bermejo Quiñonez Luis Pedro (2008). *Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco*. Guatemala: Universidad Francisco Marroquín, Facultad de Derecho.
- Bolivia: Código Tributario Boliviano, Ley No. 2492 de 02 de agosto de 2003.
- Callisaya Sirpa Elmer Neil (2015). *Contabilidad de tributos control y fiscalización al Régimen Tributario Simplificado*. Universidad Mayor de San Andrés, Facultad de Ciencias Económicas y Financieras, Carrera de Contaduría Pública.
- CIAT (1999) *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Ciudad de Panamá.
- Cossío Fernando y Nogales José Antonio (2007). *El ámbito tributario en las relaciones fiscales intergubernamentales en Bolivia*. La Paz: Laboratorio Tributario de la Descentralización. FIDEM-USAID.
- Danós Ordoñez Jorge y otros (2006). *Temas de Derecho Tributario de Derecho Público. Libro homenaje a Zolezzi Moller, Armando*. Lima – Perú: Palestra editores.

- Folco Carlos María (2004). *El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva*. En: Folco Carlos María, Abraldes Sandro F. y López Biscayart Javier, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores.
- Fonrouge Giuliani (1986). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Edit. Depalma.
- García Novoa César (2005). *Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas generales y especiales*. Vectigalia, N° 1. Lima, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Gonzalez Darío (2002). *Regímenes especiales de tributación: tendencias actuales en la política y administración tributaria de los países de América Latina*. Boletín AFIP N° 59.
- Imaña Gabriela (2014). *Régimen Simplificado oculta a 1.000 grandes comerciantes*. Nota de prensa del Diario La Razón del 07 de mayo de 2014. La Paz, Bolivia.
- Jonquera Raúl y Pérez Joaquín (2002). *Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresas en América Latina*. CIAT, Revista de Administración Tributaria N° 21.
- Münch Lourdes y Ángeles Ernesto (2003). *Métodos y Técnicas de Investigación*. México: Edit. Trillas.
- Ramos Jesús (2014). *La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*. Voces N° 788, Revista de asesoría especializada. Lima Perú.
- Rezzoagli Bruno (2008). *Ilícitos Tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*. SUA, Sistema de Universidad Abierta N° 4. México: UNAM.
- Ríos Granados Gabriela (2005). *El ilícito tributario*. En: Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, *Manual de Derecho Tributario*. México: Edit. Porrúa.

- Ríos Granados Gabriela (2005). *Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano*. En: Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 114.
- Rodríguez Diana (2015). *Evasión y elusión de impuestos*. Tesis de licenciatura. Bogotá: Universidad Militar, Nueva Granada, Facultad de Estudios Económicos.
- Rodríguez Francisco, Barrios Irina y Fuentes María (1994). *Introducción a la Metodología de las Investigaciones Sociales*. La Habana: Ed. Política.
- Sierra Mejía, Hernando (1998). *El Derecho y el Revés del Impuesto*. Medellín, Colombia: Señal Editora.
- Tacchi Carlos Miguel (1994). *Evasión Tributaria*. En: Conferencia técnica del CIAT, Venecia, Italia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Velásquez Juan y Vargas Wilfredo (1997). *Derecho Tributario Moderno*. Lima: Edit, Grijley E.I.R.L.
- Villegas Héctor (1994). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Edit. Depalma.
- Witker Jorge (1995). *La Investigación Jurídica*. México: Edit. McGraw-Hill/Interamericana.
- Yapu Mario (2006). *Pautas metodológicas para investigaciones cualitativas y cuantitativas en ciencias sociales y humanas*. La Paz, Bolivia: Universidad Para la Investigación Estratégica en Bolivia U-PIEB.