

Universidad Mayor de San Andrés
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Carrera Derecho
Instituto de Investigaciones y Seminarios



TESIS DE GRADO

*INCORPORACIÓN DE NORMAS LEGALES
CONTRA LA ELUSIÓN EN EL CÓDIGO
TRIBUTARIO BOLIVIANO*

(Tesis para optar el grado de Licenciatura en Derecho)

Postulante : Usnayo Gonzales Erick Noé

Tutor : Nelson Ángel Tapia Flores

La Paz - Bolivia
2015

ÍNDICE

1. Enunciado del tema de perfil de tesis.....	4
2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.....	4
3. PROBLEMATIZACIÓN.....	4
4. DELIMITACIÓN DEL TEMA DE LA TESIS.....	5
4.1. DELIMITACIÓN TEMÁTICA.....	5
4.2. DELIMITACIÓN TEMPORAL.....	5
4.3. DELIMITACIÓN ESPACIAL.....	5
5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA DE LA TESIS.....	5
6. OBJETIVOS DEL TEMA DE LA TESIS.....	5
6.1. OBJETIVO GENERAL.....	5
6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	6
7. MARCO DE REFERENCIA.....	6
7.1. HISTÓRICO.....	6
7.2. MARCO TEÓRICO.....	6
7.3. MARCO CONCEPTUAL.....	7
7.4. MARCO JURÍDICO.....	8
8. Hipótesis del trabajo.....	9
8.1. Variables.....	9
8.1.1. Independiente.....	9
8.1.2. Dependiente.....	9
8.2. Unidades de análisis o estudio.....	9
8.3. Nexos Lógicos.....	9
9. MÉTODOS Y TÉCNICAS A UTILIZAR EN LA TESIS.....	9
9.1. MÉTODOS.....	9
9.1.1. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY.....	9
9.2. TÉCNICAS A UTILIZARSE EN LA TESIS.....	10
10. INTRODUCCIÓN.....	12



Capítulo I

Marco teórico

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.....	14
1.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO.....	14
1.1.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	15
1.1.2. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.....	20
1.1.3. CAUSAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	22
a) La posición casualista.....	22
b) La posición anticausalista.....	24
1.2. DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	30
1.3. FORMAS DE EVITAR Y DISMINUIR LA CARGA IMPOSITIVA.....	33
1.4. LA ELUCIÓN TRIBUTARIA.....	35
1.4.1. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA ELUCIÓN TRIBUTARIA.....	37
1.5. LA SIMULACIÓN, EL FRAUDE A LA LEY.....	44
1.6. ELUCIÓN INTERNA Y ELUSIÓN INTERNACIONAL.....	48
1.7. LAS CLAUSULAS ANTIELUSIVAS.....	52
1.8. LEGISLACIÓN COMPARADA.....	57

Capítulo II

Proyecto de Dispositivo de Prueba

2.1. ARGUMENTACIÓN DEL TIPO DE INVESTIGACIÓN Y DISEÑO.....	59
2.2. DESCRIPCIÓN DE LAS UNIDADES DE ESTUDIO.....	60
2.3. MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	60
2.4. RELACIÓN DE DATOS Y PROCEDIMIENTOS DE INFORMACIÓN.....	62

Capítulo III

Evaluación de los Resultados

3.1. PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS. VALORACIÓN CUALITATIVA.....	66
3.2. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DOGMATICO Y DE LA LEGISLACIÓN COMPARADA.....	66

3.3. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN	
TRIBUTARIA NACIONAL.....	70
3.4. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LA NORMATIVA Y LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA	
NACIONALES.....	76
CONCLUSIONES.....	101
PROPUESTAS DE LA INVESTIGACION.....	103
RECOMENDACIONES DE LA INVESTIGACION.....	106
BIBLIOGRAFÍA.....	107

1. Enunciado del tema de perfil de tesis

INCORPORACIÓN DE NORMAS LEGALES CONTRA LA ELUSIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO

2. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

En Bolivia, si bien los niveles de recaudaciones han aumentado, mejorando el sistema tributario y los ciudadanos han desarrollado un importante nivel de su conciencia tributaria, no se puede afirmar que conductas como la evasión y la elusión tributarias hayan desaparecido del todo. El sistema tributario es un mecanismo en permanente perfeccionamiento uno de los elementos de este proceso es la incorporación de normas jurídicas que permitan la contención, detección y fiscalización de esas conductas que afectan a las recaudaciones.

3. PROBLEMATIZACIÓN

La teoría tributaria y el Derecho Tributario conceden mucha importancia no solo a la evasión, sino también, a la elusión, figura que ha sido escasamente estudiada y tratada por el Derecho Tributario de Bolivia, puesto que el Estado ha dejado de percibir ingresos debido al escaso desarrollo normativo en la legislación Boliviana contra la Elusión Tributaria, causando un daño económico irreversible al Estado.

Estas referencias permiten formular algunas interrogantes que conforman el problema de investigación:

- ¿En Bolivia cuales son los mecanismos para contener y detectar la conducta elusiva tributaria?
- ¿Cuales son las características de la legislación tributaria nacional frente a la elusión tributaria? ¿El Código Tributario consigna normas contra la elusión tributaria?
- ¿Cuáles son los avances y ventajas de la legislación comparada en materia de normas ante la elusión tributaria?
- ¿Cuáles son los principales mecanismos para contener y fiscalizar la conducta elusiva tributaria, en el marco del Código Tributario Boliviano?

4. DELIMITACIÓN DEL TEMA DE LA TESIS

4.1. DELIMITACION TEMÁTICA

La investigación estuvo delimitada temáticamente en el marco de los aspectos doctrinales y jurídicos de la elusión tributaria. Por ello, estuvo delimitado en el contexto jurídico, en general, en el Derecho Tributario y en el Código Tributario de Bolivia.

4.2. DELIMITACION TEMPORAL

La temporalidad abarco el presente, con el propósito de observar en ese tiempo la recurrencia de la conducta de elusión tributaria, sobre la base de la información disponible sobre la materia.

4.3. DELIMITACIÓN ESPACIAL

La delimitación espacial estuvo definida en función a 2 referencias. 1.- En relación a la norma, 2.- Al espacio fue nacional, dada la validez y vigencia del Código Tributario Boliviano.

5. FUNDAMENTACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA DE LA TESIS

En Bolivia existe una tendencia de la conducta de los contribuyentes a no pagar tributos, pagar lo menos posible, evadir, eludir las obligaciones con el fisco, y conservar su patrimonio, pues, en la mentalidad de los contribuyentes, se considera que estos tributos no iguales para todos, no se administran bien o son excesivos. Esta tendencia se hace efectiva de varias formas, todas tienen los mismos **efectos**: causan un daño económico irreversible al Estado, disminuyen la recaudación de impuestos por lo que se debilitan las finanzas del Estado, con lo que se limita su capacidad de financiar la construcción de obras públicas, sostener el funcionamiento de la administración pública y atender los servicios públicos de Educación, Salud, etc.

6. OBJETIVOS DEL TEMA DE LA TESIS

6.1. OBJETIVO GENERAL

- Identificar y analizar las principales limitaciones del Código Tributario Boliviano en materia de normas de contención y prevención de la elusión tributaria y formular una propuesta de reformar de esta Código, incorporando de manera expresa normas anti elusión.

6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Presentar sistemáticamente los fundamentos doctrinales y teóricos que definen a las normas anti elusión como un mecanismo de prevención y contención de la conducta de elusión tributaria.
- Exponer la situación de las tributaciones en Bolivia, considerando el nivel de recaudaciones y sincronizarlo con los factores elusivos.
- Determinar si el código Tributario hace referencia expresa a la elusión tributaria y si consagra normas anti elusión, como una forma de contener y prevenir las conductas elusivas en materia impositiva.
- Fundamentar y justificar una propuesta de reformas del Código Tributario, incorporando la figura de elusión tributaria, a fin de establecer mecanismos de fiscalización eficaces de esta conducta.

7. MARCO DE REFERENCIA

7.1. HISTÓRICO

ANTECEDENTES HISTORICOS Y JURIDICOS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Las principales causas que han dado origen a la legislación Tributaria en el mundo han sido las sanciones o castigos a quienes infrinjan determinadas costumbres de pago esto se da en el aspecto de la necesidad de normativa que tienen las diferentes sociedades de una norma antielusion tributaria.

7.2. MARCO TEÓRICO

El tema que se aborda en la presente investigación es la problemática referida a la conducta de los contribuyentes de no realizar el pago de impuestos o de aminorar el monto de ellos, aprovechando los vacíos de la norma legal, conducta que a interpretado como elusión o abuso del derecho en materia tributaria. La elusión es un acto cuyo propósito es eludir o reducir el pago de los tributos que por Ley le corresponde al contribuyente.

El código tributario vigente, consagra un conjunto de ilícitos tributarios, es decir, tipifica conductas que violan normas materiales o formales de orden tributarios; y establece las contravenciones; sin embargo, no hace referencia aquellas conductas que sin violar norma alguna pueden generar el mismo resultado que los ilícitos: disminución del monto de impuestos o eludir el pago impositivo. Una de estas conductas es la elusión tributaria que tiene sus propias características que se diferencian de figuras penales como la evasión.

La elusión es una conducta diferente de la evasión tributaria, en tanto consiste en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en recursos o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias.

7.3. MARCO CONCEPTUAL

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas de Torres las definiciones utilizadas en el presente trabajo están definidas como:

ELUSION. - Conducta que pueden adoptar los contribuyentes que buscan aminorar la carga tributaria.

JUEZ. - Funcionario perteneciente a la carrera judicial, único investido de autoridad para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, en las causas de sus respectivas competencias. También los Jueces de Paz, que no pertenecen a la carrera judicial, y son de carácter lego, ejerciendo su cargo en pequeñas localidades con limitadas funciones jurisdiccionales.

JUICIO.- Capacidad o facultad de una persona para distinguir entre el bien y el mal. Sensatez, cordura. En Derecho procesal suele utilizarse como término sinónimo a proceso, sin embargo no puede identificarse, ya que el juicio equivale a la función intelectual que el juez realiza en la sentencia a base de razonamientos lógicos y valoraciones jurídicas que culminan con el fallo.

TRIBUNAL.- Constituido por un cierto número de ciudadanos elegidos por sorteo, que se manifestará en conciencia sobre la culpabilidad de los acusados en un proceso penal.

JURÍDICO.- Concerniente al Derecho. Ajustado a él. Legal.

IMPUTABILIDAD: Capacidad para responder; aptitud para serle atribuida a una persona una acción u omisión que constituye delito o falta. | La relación de causalidad moral entre el agente y el hecho punible.

IMPUTABLE: Capaz penalmente. | Individuo a quien cabe atribuirle un delito por la conciencia, libertad, voluntad y lucidez con que ha obrado. (V. IMPUTACIÓN.) | En contabilidad, lo que debe ser cargado a una cuenta.

JURISDICCION.- Potestad que tienen los Jueces y Tribunales para administrar justicia, así como la extensión y limitaciones de esta potestad.

IMPUNEMENTE: Sin castigo. | Sin incurrir en delito ni en falta. | Con la absolución asegurada. | Sin temor a persecución judicial ni de otra autoridad. | Sobre seguro.

IMPUNIDAD: Estado por el cual queda un delito o falta sin el castigo o pena que por la ley le corresponde.

IMPUTABILIDAD: Capacidad para responder; aptitud para serle atribuida a una persona una acción u omisión que constituye delito o falta. | La relación de causalidad moral entre el agente y el hecho punible.

7.4. MARCO JURÍDICO

La investigación se enmarcara jurídicamente en las siguientes normas:

- Constitución política del Estado
- Código Tributario Boliviano
- Modificaciones o leyes concordantes con el Código Tributario

- Jurisprudencia referente a la elusión tributaria

8. Hipótesis del trabajo

Las limitaciones del Código Tributario de Bolivia que afectan a una adecuada y eficaz protección del bien jurídico tributario ante las conductas de elusión tributaria son la ausencia de normas que permitan la fiscalización sustantiva legal y administrativa de esta conducta.

8.1. Variables

8.1.1. Independiente

La ausencia de normas que permitan la fiscalización sustantiva legal administrativa de esta conducta.

8.1.2. Dependiente

Limitaciones del Código Tributario Boliviano que afecten a una adecuada y eficaz protección del bien jurídico tributario ante las conductas de elusión tributaria.

8.2. Unidades de análisis o estudio

- Puntos de vista doctrinales y conceptos sobre la elusión tributaria y el bien jurídico tributario.
- Secciones capítulos del Código Tributario y documentos de la administración tributaria.
- Legislación comparada tributaria.

8.3. Nexo lógico

El nexo lógico de las variables señaladas será la viabilidad de la investigación a realizarse.

9. MÉTODOS Y TÉCNICAS A UTILIZAR EN LA TESIS

9.1. MÉTODOS

9.1.1. METODO SINTETICO JURIDICO

En la investigación se utilizara principalmente el método sintético – jurídico que consiste en la descomposición del problema de investigación focalizando la dimensión jurídica, es decir, las norma legales y la doctrina jurídica, dejando fuera del análisis las dimensiones correspondientes a otras disciplinas como la

Economía. La aplicación de este método permitió identificar las limitaciones, deficiencias y omisiones de la normativa nacional en lo que se refiere a la protección del bien jurídico tributario y la elusión impositiva.

9.1.2. METODO DE INTERPRETACION DE LA LEY

En tanto la presente investigación tuvo un fin la determinación del contenido de la normativa nacional, se aplicara el método de interpretación de la ley. Los especialistas señalan que este método consiste en aplicar la interpretación gramatical, lógica y sistemática. En la investigación se busco desarrollar una interpretación gramatical, lógica y sistemática de la normativa seleccionada como unidad de análisis.

Siguiendo el método de interpretación gramatical se interpretara la normativa nacional focalizando las palabras de las que el legislador se sirve para comunicar su pensamiento; el método lógico y el método sistemático serán utilizados para identificar las relaciones lógicas y los vínculos existentes entre las normas específicas y el conjunto del sistema normativo nacional.

10. TÉCNICAS A UTILIZARSE EN LA TESIS

En concordancia con la clase de tesis *jurídico-propositiva* y el diseño de investigación teórica, se utilizara las siguientes técnicas de investigación.

- Revisión y análisis documental de normas jurídicas (Doctrina, Normas Nacionales y Legislación Comparada en materia tributaria).

INSTRUMENTOS A UTILIZAR

1. **Plan de análisis doctrinal o dogmatico (Sumario Analítico)**, para guiar el análisis de las corrientes doctrinales sobre la elusión tributaria, a fin de determinar sus contenidos alcances y prescripciones.

2. **Plan de análisis de la norma jurídica (Sumario Analítico)**, para guiar el trabajo de identificaciones de las limitaciones y deficiencias del Código Tributario y destacar los avances y ventajas de la legislación comparada en la materia.
3. **Plan de elaboración legislativa**, para la recaudación de la propuesta de incorporación de las normas antielusivas, con los siguientes elementos: Parte expositiva y Parte dispositiva (Capítulos y Artículos).
4. **Procesamiento de la información**, la simulación obtenida a través de la aplicación de los instrumentos fueron sistematizados, analizados y ordenados según la hipótesis y las variables, y sirvió de base para la redacción de los Capítulos de la Tesis.
5. **Entrevista**, se realizaron entrevistas para obtener diversas opiniones primero a los abogados del área tributaria, por que son ellos al estar en contacto directo con la normativa advierten las deficiencias o vacíos jurídicos del Código Tributario. A los funcionarios de la Administración Tributaria por que ellos son los encargados de gestionar las disposiciones jurídicas tributarias. Y a los particulares por que son parte principal como contribuyentes del sistema recaudador boliviano

I. INTRODUCCION

El tema que se aborda en la presente investigación es la problemática referida a la conducta de los contribuyentes de no realizar el pago de impuestos o de aminorar el monto de ellos, aprovechando los vacíos de la norma legal, conducta que se ha interpretado como efusión o abuso del derecho en materia tributaria. La efusión es un acto cuyo propósito es eludir o reducir el pago de los tributos que por ley le corresponden a un contribuyente.

La evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad considerada ilícita y habitualmente está contemplado como delito en los ordenamientos tributarios, aunque existen puntos de vista que niegan este carácter. La elusión es una conducta diferente a la evasión tributaria, en tanto “consiste en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparados en el vacío legal del Estado de Bolivia, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias”(1).

En la presente investigación se abordó esa problemática cuyo planteamiento, análisis y formulación de soluciones se encuadran estrictamente en la normativa tributaria, en este caso, en el Código Tributario de Bolivia. Por ello, éste estudio tiene un carácter estrictamente dogmático-jurídico, es decir, está focalizado en la doctrina y la norma jurídica tributarias, en general, y referida a la elusión, en particular, en consecuencia, la metodología utilizada es cualitativa y se basa en los métodos jurídicos como el exegético y dogmático.

Aunque en la investigación se consigna el análisis de las opiniones de un conjunto de profesionales abogados del área tributaria y funcionarios de la

¹ Jesús López Tello: La cláusula anti-abuso del Proyecto de nueva Ley General Tributaria. Actualidad Jurídica Uría & Méndez. México, 2006, página 31.

administración tributaria de la ciudad de La Paz, éste procedimiento no ha sido realizado según exigencias estadísticas, ya que solo proporciona una información referencial e ilustrativa, no está relacionada con el problema y la hipótesis de la investigación, si no con sus objetivos.

Considerando el carácter jurídico-propositivo de la investigación, luego de identificar las limitaciones del Código Tributario, se elabora una propuesta como una forma de contribuir a la superación de las mismas, a aprovechando la doctrina y legislación comparada.

CAPITULO I

MARCO TEORICO

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA ELUSION TRIBUTARIA

La elusión tributaria ha sido objeto de diferentes tratamientos en el marco de la doctrina tributaria, lo que ha dado lugar a la ausencia de unanimidad en lo que se refiere a su calificación como un ilícito o un hecho que se acomoda a la legalidad fiscal. En tanto el tratamiento analítico del problema de la presente investigación exige un marco teórico apropiado, en el presente capítulo se analizan los puntos de vista sobre la elusión, situándolo en el contexto del sistema tributario.

En este sentido, el principal objetivo del capítulo es establecer una definición de elusión como una conducta que debe ser tomada como ilícito en función de la protección del bien jurídico tributario que contiene el interés del bien común que está por encima de los intereses particulares que se benefician por esta conducta.

1.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y EL DERECHO TRIBUTARIO.

El hombre al vivir en sociedad tiene necesidades propias de su condición de miembro de una colectividad, que le permiten desarrollarse en el rol social que desempeña, más sin embargo para poder satisfacer estas necesidades, precisa de la intervención del estado que las produce, las administra y las asigna mediante acciones y decisiones del gasto público, destinadas por ejemplo a la Seguridad Pública, la Justicia, Sistema Educativo y Sistema de Salud, etc.

Asimismo, el Estado para poder satisfacer estas necesidades, necesita disponer de recursos económicos que solo pueda obtener mediante la

generación de ingresos, que constituyan la fuente generadora de esos recursos económicos que requiere el Estado. Sin duda son muy variadas las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos, como pueden ser el crédito público y privado, la venta de sus activos, etc., pero sin duda quizás el ingreso público que resulta más importante para el Estado son los tributos.

1.1.1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Desarrolla y procura los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas mediante servicios públicos esta dentro de la administración pública por ello, la tributación es un elemento esencial a la existencia misma del Estado. “Efectivamente, los ciudadanos están conscientes de la necesidad de la existencia del Estado, pues es el ente que, con todas las objeciones que puedan hacerse, puede garantizar la defensa exterior, el orden interno y la administración de justicia, tres servicios fundamentales a la existencia del Estado, lo cual es efectivamente querido por los integrantes de la comunidad, de manera que ellos al tratar de organizarse políticamente acuerdan la creación del estado y con ello la necesidad de proporcionarle los fondos necesarios a fin de que pueda satisfacer las necesidades públicas absolutas o relativas”(2).

“La obligación de pagar tributos, data de tiempos inmemoriales (3), pero no es aún hoy en día aceptada con facilidad. Las razones que se aducen para oponerse al pago de los tributos son entre otras, el no retorno del pago efectuado por parte del contribuyente con la actividad que desarrolla el Estado. Normalmente el ciudadano considera que con el pago del tributo efectuado

² Mario Pabón: Derecho Financiero. Parte General. Editorial Temis, Bogota, Colombia, 1999, página 121.

³ Ya en la India, 333 años A.C., menciona Ahumada en su Tratado de Finanzas Públicas (Tomo I, pág., 11 Editorial Assandri, Córdoba, 1948), en un documento denominado el Arthashastra, o Ciencia de la Riqueza de Kantilva, se menciona el principio de acuerdo con el cual “Así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas están presentes”. En Atenas se mencionan los impuestos de la *liturgia* y la *triearquia*, usados en tiempos de guerra. En Roma existían impuestos a las herencias (*vicésima hereditatum* creado por el Emperador Augusto para todos los habitantes del Imperio.)

debe obtener del Estado, de manera directa o indirecta, servicios públicos que le permitan una vida más o menos confortable; se llega a afirmar igualmente que el dinero entregado al Estado será mal invertido por éste, de manera tal que, él debe permanecer en manos de los particulares, pues ellos invertirán los fondos, que debían entregar al Estado, creando fuentes de trabajo y mayor riqueza para la colectividad; se afirma asimismo que el Estado no sólo invierte mal lo recaudado sino que, además, es normal encontrar cómo los que detectan el poder hacen uso de los fondos recaudados en beneficio propio y no de la colectividad”(4).

El Gobierno como agente del Estado, marca una serie de leyes, reglamentos, organismos y estructuras que regulan y orientan las operaciones de los particulares. Los impuestos son el área de mayor impacto directo del Estado sobre las empresas, creando disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares. De ahí la importancia de poder conocer y entender las funciones y atribuciones del Estado sobre los contribuyentes, así como de los ordenamientos legales que enmarcan su competencia en el ámbito fiscal.

“El Estado no puede tener funcionamiento sin los elementos económicos que integran la hacienda pública; sin tales elementos el Estado desaparecería; si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de éste deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo. La operación del Estado se integra con todas las actividades que para hacer efectivo el derecho ha de llevar a cabo y con

⁴ Pabón: Derecho Financiero. Parte General. Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1999, página 129.

todas las accesorias que le ha encomendado, directa o indirectamente, su población”(5).

El Estado ha asumido nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente, el satisfacer integralmente el mejoramiento creciente de los pueblos a quienes representan el Estado actual, ha tenido la necesidad de incrementar las fuentes de recursos apropiadas para cumplir los fines propuestos; en tal sentido, debe recurrir a una eficiente administración de los mismos. Las principales fuentes de ingresos del Estado son los impuestos.

Los Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstos por la misma. Constituyen el principal ingreso tributario del Estado al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de Impuestos.

“Los Impuestos deben ser interpretados como Actividad Financiera del Estado, ya que las necesidades o requerimientos sociales se satisfacen gracias a múltiples y diversas actividades de orden económico que son puestas en práctica por el Estado cuyo enfoque jurídico da lugar al nacimiento del Derecho Financiero y cuando este se ocupa de regular lo concerniente a la obtención de recursos económicos provenientes de los particulares y para ser utilizados en fines colectivos. La existencia de la relación jurídica tributaria entre el Estado Administrador y los Contribuyentes, se sustenta en conjuntos normativos de rango constitucional, legal y reglamentario, vinculativos para ambos sujetos”(6).

⁵ Mario Pabon: Derecho Financiero. Parte General. Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1999, página 131.

⁶ Mario Pabon: Derecho Financiero. Parte General. Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1999, página 141.

La actividad financiera del Estado es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del estado como fisco y que el principio esencial y básico de esta disciplina es el de legalidad en virtud de que todas las relaciones que se generan dentro de su ámbito deben encontrarse regidas y reglamentadas por leyes y normas jurídicas. “La Actividad Financiera del Estado atraviesa por tres momentos básicos que son los siguientes:

- a) Obtención de ingresos que son captados por la administración pública por vías de naturaleza muy diversa: utilidades de reporte en concepto de productos, el funcionamiento de las empresas e industrias.
- b) Gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.
- c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la práctica de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno debe de llevar a término” (7).

La actividad financiera del Estado comienza en el momento en que éste se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías, y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causará cumplir su deber de satisfacción de las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad.

El Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos. Los elementos que la integran son:

⁷ Julio Alvarenga: Introducción al Derecho Tributario. Editorial Norma, México, 1995, página 34

- **Las Necesidades Públicas:**

Nacen de la colectividad y se satisfacen mediante la actuación del Estado quien será garante de las principales necesidades que se originen dentro de una colectividad, necesidades estas que solamente podrán ser satisfechas por el Estado debido a que son de imposible cumplimiento por cada uno de los individuos que conforman el colectivo.

- **Los Servicios Públicos:**

Son las actividades que el Estado realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas. Se encuentran estrechamente vinculados a las necesidades frente a las cuales están llamados a satisfacer, por lo cual se distinguirá entre servicios públicos esenciales y no esenciales.

- **El Gasto Público:**

Son las inversiones o erogaciones de riquezas que las entidades públicas hacen para la producción de los servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, y para enfrentar a otras exigencias de la vida pública, que son llamadas propiamente servicios.

- **Los Recursos Públicos:**

Son los medios mediante los cuales se logran sufragar los gastos públicos y constituyen todos los ingresos financieros a la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

- **La Renta Nacional:**

Es la sumatoria en términos monetarios de los bienes y servicios producidos, distribuidos y vendidos en un país durante un tiempo determinado, es decir dentro de un ejercicio fiscal.

La actividad financiera del Estado está relacionada estrechamente con los ingresos tributarios.

1.1.2. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

“Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir al gasto público, que es la masa de erogaciones que realiza el Estado para adquirir bienes y servicios, y de esta forma satisfacer las necesidades públicas, que se clasifican en Administración general, Defensa y Seguridad, Salud, Educación, Desarrollo económico, Bienestar social, Ciencia y técnica y Deuda pública” (8).

Desde un punto de vista económico-financiero, el gasto público se clasifica en gastos *corrientes u operativos*, que son los necesarios para el normal funcionamiento de los servicios y para el mantenimiento de los bienes patrimoniales utilizados para esa prestación, así como los originados por los intereses de la deuda pública.

El Presupuesto del Estado es el resumen sistemático, realizado para períodos regulares, de las previsiones de gastos del estado, que en principio tiene

⁸ Julio Alvarenga: Introducción al Derecho Tributario. Editorial Norma, México, 1995, página 45.

carácter obligatorio, y las estimaciones de ingresos para cubrirlos. De esta forma, el Estado exterioriza sus decisiones en materia social y económica.

Un objetivo primordial del sistema tributario es proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público. “Esta característica es conocida como la *suficiencia* del sistema tributario, y depende de la generalidad de los impuestos que se aplican, el nivel y estructura de las tasas y la eficiencia de la administración tributaria. El problema de la suficiencia de la recaudación tributaria está plenamente vigente en los países latinoamericanos, puesto que los recursos no tributarios, tales como los ingresos por privatizaciones o el endeudamiento público, son limitados, lo que significa que en la medida que el gasto público no se reduzca, los ingresos tributarios seguirán siendo insuficientes ⁽⁹⁾.

Una de las principales acciones del sistema tributario es aumentar la capacidad recaudadora, que es posible alcanzar con un sistema tributario determinado y un esfuerzo fiscalizador óptimo. Esta capacidad recaudatoria es menor que la *recaudación potencial*-aquella recaudación que se obtendría si existiera un 100% de cumplimiento voluntario- y mayor que la *recaudación efectiva*. La brecha que separa la recaudación potencial de la recaudación efectiva corresponde a la evasión tributaria; pero sólo una parte de ella -la que separa a la recaudación efectiva de la capacidad recaudatoria- es responsabilidad de la función fiscalizadora de la administración tributaria, mientras que el resto, es decir, la brecha entre la recaudación potencial y la capacidad recaudatoria, es consecuencia de factores de políticas tributarias y factores ambientales (aceptación de los tributos y ética de los contribuyentes, por ejemplo), que inciden sobre la dificultad y disposición de los contribuyentes para evadir o eludir los impuestos.

⁹ Julio Alvarenga: Introducción al Derecho Tributario. Editorial Norma, México, 1995, página 48.

Para lograr la suficiencia del sistema tributario se dispone de dos herramientas: aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la administración tributaria. La primera de ellas pertenece principalmente al ámbito de la política tributaria, y tiene que ver con variables tales como el nivel de las tasas, la amplitud de las bases imponibles, el nivel de las sanciones, etc. La eficiencia de la administración tributaria se relaciona con el objetivo de reducir la evasión y prevenir otras conductas que afectan a la recaudación tributaria, como la elusión.

1.1.3. CAUSAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Existen varias teorías sobre la causa en materia tributaria; la doctrina la diferencia en dos grupos: la posición causalista y la posición anti-causalista, cuyos principales argumentos se desarrollan a continuación:

a) La posición causalista

La postura causalista hace referencia al fin de la actividad pública o necesidad del Estado de obtener recursos, sin relación de proporcionalidad con los servicios públicos; definen al presupuesto público como hecho del tributo y a la capacidad contributiva del ciudadano. Desde esta perspectiva, la causa del impuesto es la capacidad económica del contribuyente, en un primer momento en el síntoma de la participación del mismo en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y existencia del Estado.

Jarach señala que “en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Ésta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el

único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto” (10).

De conformidad con esta posición la labor del interprete no consiste en averiguar si se ha verificado o no el hecho generador, sino en determinar si existe o no, en el caso concreto, una efectiva capacidad económica. Si no hay capacidad económica no habrá imposición aun cuando se haya verificado el hecho imponible.

“La causa de la obligación tributaria coincide con el principio de capacidad contributiva o económica, podría llevar a la destrucción total del hecho generador o imponible, pues el intérprete no tiene que verificar que éste se haya producido para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria. El intérprete debe verificar que ha ocurrido un hecho que efectivamente implique, para quien lo realiza, existencia de capacidad económica y si es así, habrá obligación tributaria si el legislador previó esa manifestación de capacidad contributiva como hecho imponible. Lo anterior podría llevar a conclusiones tales como el no gravamen a una persona que haya obtenido sueldos y salarios pero que los gastos médicos incurridos en el año, hayan excedido el monto de ellos, pues en ese caso no hay capacidad contributiva o económica por parte del contribuyente independientemente de que la ley haya establecido limitaciones a tales desgravámenes. Lo anterior crearía una situación de total incertidumbre o inseguridad jurídica tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria” (11).

La posición de los causalistas se apoya en los siguientes fundamentos:

¹⁰DinoJarach. El Hecho Imposible. Editorial Abeledo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 102.

¹¹DinoJarach. El Hecho Imposible. Editorial Abeledo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 102.

Primer fundamento: El hecho determinante que la obligación impositiva es una relación económica, dado que sólo una relación de ese tipo es manifestación de capacidad contributiva.

Segundo fundamento: Sólo la *intentiono facti* es relevante en el campo de la imposición.

Tercer fundamento: La *intentiono juris* no puede tener importancia en lo que se refiere a la producción de los efectos tributarios de la relación económica, pues de no ser así, ello significaría atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación jurídica tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la obligación.

b) La posición anticausalista

La tesis de la capacidad económica como causa de la obligación tributaria ha sido fuertemente criticada al considerar que ella transforma el tributo en un concepto económico y no en un concepto jurídico. Concretamente, Sainz de Bujanda, analiza los tres fundamentos de la teoría sostenida por Jarach y los refuta de la manera siguiente:

Respecto al primer fundamento que señala que *el hecho determinante de la obligación impositiva es una relación económica, dado que sólo una relación de ese tipo es manifestación de capacidad contributiva*; la respuesta que da es que el hecho imponible es una creación de la norma tributaria, “y es estéril, y lógicamente insostenible, afirmar que, una vez creado ese hecho, con la misión específica de generar el nacimiento de la obligación tributaria,

ésta pueda nacer de la relación económica que sirva de soporte al hecho imponible, y no directamente de éste” (12).

Sobre la base de esa consideración, los anti causalistas señalan que la obligación tributaria nace, por voluntad de la ley, cuando se produce el hecho imponible, y no cuando se produce la relación económica que el legislador haya tenido en cuenta al configurar el hecho imponible. "Para Sainz de Bujanda la capacidad contributiva es el fundamento del hecho imponible y continua afirmando, "planteado así el tema, es evidente que la relación económica, como signo de capacidad contributiva, sólo puede provocar el efecto jurídico de que nazca la obligación tributaria si dicha relación ha sido configurada por las normas jurídicas de tal modo que, al producirse, la obligación surja por voluntad de la ley; es decir, si la relación económica se ha transformado en hecho imponible, o, dicho de otro modo, si la realidad económica se ha convertido en realidad jurídica. "Para él lo que interesa en realidad es el negocio jurídico al cual el legislador le ha dado relevancia tributaria, lo que ocurre es que ese negocio jurídico ha de tener un fundamento, que no puede ser otro que el criterio de justicia distributiva adoptado por los textos constitucionales" (13).

Sobre el segundo fundamento del causalismo que sostiene que sólo *la intenti o facti es relevante en el campo de la imposición*, la respuesta del anticausalismo sostiene que "la intentio facti se concibe como la manifestación de voluntad dirigida a crear los efectos empíricos del negocio, es decir, a que se produzca la relación económico social. Ahora bien, demostrado que la relación económico social es un concepto que carece por sí mismo de relevancia jurídica, y probado, además, que la tipificación de

¹²DinoJarach. El Hecho Imposible. Editorial Abeledo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 102.

¹³DinoJarach. El Hecho Imposible. Editorial Abeledo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 108.

relaciones económicas por rasgos genéricos no es suficiente para generar obligaciones tributarias, en vista de la necesidad de tener en cuenta otros elementos de carácter específico, que individualizan la figura de cada negocio jurídico, es forzoso llegar a la conclusión de que la *intenti o juris* — es decir, la manifestación de voluntad dirigida a la absorción de la relación económico — social bajo un determinado esquema y una determinada disciplina jurídica privada es igualmente relevante en el marco de la relación tributaria obligacional” (14).

Acerca del tercer fundamento la *intenti o juris* no puede tener importancia en lo que se refiere a la producción de los efectos tributarios de la relación económica, pues de no ser así, ello significaría atribuir a la voluntad privada un poder creador de la obligación jurídica tributaria que está en contradicción con el principio fundamental de que es la ley la fuente de la obligación, la respuesta del anticausalismo es que la obligación tributaria surge de la realización del presupuesto de hecho y nada impide al legislador establecer que el presupuesto consista precisamente en un negocio jurídico determinado. Siendo ésta así, absorber una relación económico-social en un determinado esquema jurídico a lo que da nacimiento es al negocio jurídico, lo que ocurre es que el legislador ha decidido por su propia voluntad y no por la voluntad privada que ese negocio jurídico es el presupuesto fáctico de la obligación tributaria.

Concluye Sainz de Bujanda afirmando:

El examen crítico del principio de la realidad económica, conduce en suma, a las siguientes conclusiones:

¹⁴ Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho. Tomo IV. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1966, Pág., 602 y ss.

"1a. La obligación tributaria nace siempre de la realización del hecho imponible;

2a. El hecho imponible es siempre de *naturaleza* jurídica, como creación de la norma tributaria;

3a. El hecho imponible debe conectarse con una manifestación de la vida económica susceptible de revelar la existencia de capacidad contributiva, siempre que ésta última aparezca acogida como criterio de justicia distributiva en los textos constitucionales;

4a. En el caso de que la ley tributaria acoja como hecho imponible un negocio jurídico, tipificado en algún sector del ordenamiento positivo, será dicho negocio — y no la posible relación económica subyacente — el que directamente opere como elemento generador de la obligación tributaria;

5a. A efectos del nacimiento de la obligación tributaria son relevantes tanto la *intenti o facti* como la *intenti o juris*;

6a. La posible fricción entre el negocio jurídico, asumido como hecho imponible, y el principio de capacidad contributiva, habrá de resolverse mediante el ejercicio de los recursos y remedios jurídicos previstos al efecto mediante el ordenamiento positivo;

7a. Las imposiciones arbitrarias y abusivas no se resuelven mediante la aplicación del principio de la realidad económica, es decir, dando la espalda a la configuración jurídica de los hechos imponibles, sino, por el contrario, depurando la técnica jurídica para enmarcar en ella la

aplicación del principio de la capacidad económica, en conexión con el de legalidad tributaria” (15).

Sobre la base de esas consideraciones se puede señalar que el hecho imponible es en definitiva un concepto jurídico independientemente de que el legislador para consagrarlo legalmente, haya tomado en consideración situaciones, hechos, actos o realidades económicas o jurídicas. “Sin embargo, esas situaciones, hechos, actos, o realidades económicas o jurídicas, deben ser demostrativos de una condición fundamental, pero abstracta: posibilidad de contribuir a las cargas públicas, en los supuestos que el legislador considera y demuestra esa capacidad, aun cuando al hacer el examen de un contribuyente en particular pueda observarse que la aplicación de la norma de lugar a un gravamen sin que desde el punto de *factico* se haya producido un incremento patrimonial. Lo anterior porque el supuesto normativo ocurrió y tratándose de un concepto jurídico no puede el intérprete, ir más allá del análisis jurídico de la norma que se aplica a la situación de un hecho ocurrido, considerar que se puede actuar de otra manera es elevar un monumento a la incertidumbre jurídica, a la inseguridad jurídica, lo cual sería insostenible”.

La capacidad económica no debe ser descartada ya que es un elemento que el legislador debe tomar en cuenta para la consagración del hecho imponible, en otras palabras, la escogencia de esa situación, hecho, acto, negocio económico o jurídico, debe de manera abstracta ser demostrativo de capacidad contributiva: el incremento del patrimonio, el gasto, transferencia de bienes, solicitud de pasaporte, recurrir a la administración de justicia.

“Una vez que el legislador ha hecho la escogencia respectiva, y consagra de manera abstracta, como hipótesis, el hecho imponible, con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la base, no le corresponde al

¹⁵ Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho. Tomo IV. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1966, Pág., 612.

intérprete indagar más allá del contenido legal para determinar si en el caso concreto de un contribuyente hubo o no capacidad económica”.

No le es posible al intérprete indagar una vez ocurrido el hecho imponible, si el resultado del mismo implica en ese caso un aumento de la capacidad económica.

Pretender que el intérprete pueda hacer esta indagación equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible, poca importancia tiene, frente a la facultad del intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria en base a que no obstante el acontecer del hecho imponible no hay capacidad económica en el contribuyente. En el caso concreto del impuesto sobre la renta, ello equivale a transformar el concepto de legal a económico de acuerdo a lo que en cada caso considere el juez.

Algunos ordenamientos constitucionales establecen que el sistema tributario debe tomar en consideración la capacidad económica del contribuyente ⁽¹⁶⁾; pues bien, al hacer una interpretación lógica de la norma dentro de lo que es el Derecho tributario material, se debe concluir que ella lo que exige es:

1. El hecho generador escogido debe ser, como ya se dijo, una medida abstracta de capacidad contributiva. Si el legislador escoge como hecho generador, el número de ventanas de las viviendas que dan hacia la calle (como ocurrió alguna vez en ciertos países), creemos que ese tributo es inconstitucional pues el hecho escogido para darle relevancia jurídica y transformarlo en imponible, no es demostrativo de capacidad... económica alguna.

¹⁶ “El sistema tributario procurara la justicia distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo”.

2. La ley tributaria que consagra el hecho generador, debe, dentro de los supuestos normativos o sea, en la medida que la estructura del tributo lo acepte, establecer regulaciones que permitan la aplicación del gravamen de manera tal que quien más tenga más pague.
3. No permite que el intérprete, exima al contribuyente del pago del tributo no obstante haber ocurrido el hecho imponible con fundamento en que al hacer un análisis económico de la situación del sujeto pasivo, el juez concluya, por ejemplo, que sus erogaciones excedieron sus ingresos tomando en cuenta hechos expresamente excluidos o limitados por el legislador.

En conclusión, se debe considerar que la capacidad económica o contributiva no es la causa fundamental de la obligación tributaria, esa causa es la ley, que como elemento básico, al momento de escoger el hecho generador debe mirar a que él sea una manifestación de riqueza. Esta definición de la obligación tributaria en el marco del Derecho, demanda el tratamiento de la materia correspondiente, el Derecho Tributario.

1.2. DEFINICION Y ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

El **Derecho tributario**“(también conocido como *derecho fiscal*) es una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común" (17). El Derecho Tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos. El Derecho Tributario es

¹⁷ Carlos Valdes Costa Cuirso de Derecho Tributario, 2ª, Ed., Ed. De Palma – Marcial Pons, Buenos Aires, Argentina, 2001, página 121.

el sistema de normas que regulan las relaciones entre el Estado y los particulares en materia tributaria, está conformado por los siguientes elementos:

- La relación tributaria.

La relación tributaria es “el vínculo jurídico que se configura entre el Estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos. La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos) genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador” (18).

- El hecho imponible

El hecho imponible es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Es un hecho jurídico puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos, está tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria.

Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción.

¹⁸ Carlos Valdes Costa Cuirso de Derecho Tributario, 2ª, Ed., Ed. De Palma – Marcial Pons, Buenos Aires, Argentina, 2001, página 121.

- Los sujetos de la relación tributaria

Esos sujetos son el sujeto activo que es el Estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago, y el sujeto pasivo que es el contribuyente pero puede ocurrir que sea un tercero obligado, por ejemplo los agentes de retención. La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible.

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible. Es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto. La doctrina distingue entre sujetos de la potestad tributaria; la ley los vincula, pero no hay necesariamente identidad entre ambos sujetos pasivos.

En la doctrina las clases de sujetos pasivos son:

- a) Contribuyente:** hace referencia al que soporta la carga tributaria; puede ser el mismo sujeto pasivo, pero no necesariamente. Ejemplo: Impuesto sobre la renta, el mismo sujeto pasivo es el contribuyente; pero el mismo sujeto pasivo soporta la carga tributaria, no la traspasa a otros, como se da en el caso de impuesto de ventas, en el que el sujeto pasivo carga el impuesto a los consumidores, quienes en realidad soportan la carga tributaria.
- b) Sustituto:** es el caso del sujeto pasivo que no soporta la carga tributaria, sino que traspasa a otros con permisión de la ley. Ejemplo: el caso del impuesto de ventas, ya explicado. El comerciante es quien tiene la obligación de entregar el dinero al Estado; es el deudor, pero

no es el contribuyente, pues la carga tributaria la soporta el consumidor.

Cuando el sujeto pasivo soporta la carga tributaria se le llama sujeto pasivo contribuyente. El sustituto participa indirectamente del hecho imponible; no es el titular del hecho imponible. Y es la ley la que debe establecer los mecanismos que traspasen al contribuyente lo pagado por el sustituto.

- c) Responsable:** siempre es un tercero, que aparece después con motivo del hecho o acto posterior o por una omisión; pero sobreviene por un hecho distinto del hecho generador, aunque la obligación la asume del hecho generador. Está obligado al pago sin participar en el hecho generador; por eso es sujeto pasivo también. Es un garante.

El Tributo.

Es la detracción que, en se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del Estado. El tributo es una categoría de los denominados ingresos públicos, cuyo elemento básico es la coerción: puesto que es creado por la voluntad soberana del Estado sin participación de la de los individuos ⁽¹⁹⁾.

1.3. FORMAS DE EVITAR Y DISMINUIR LA CARGA IMPOSITIVA

Los argumentos desarrollado en el anterior punto permiten establecer que en materia tributaria, la obligación como el deber que un ente jurídico tiene de dar o reconocer a otro lo que le corresponde, o realizar u omitir conductas en su beneficio, ha de definirse la obligación fiscal como el deber de quienes se

¹⁹ Carlos Valdes Costa Cuirso de Derecho Tributario, 2ª, Ed., Ed. De Palma – Marcial Pons, Buenos Aires, Argentina, 2001, página 136.

encuentren en la situación prevista por la ley, de dar al Estado lo que la misma ley ordene. Ello debe entenderse en forma general y no sólo con el sentido de entregar algo, sino de cumplir a favor del tesoro público cuando las normas jurídicas respectivas lo establezcan.

Por eso, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no sólo estará obligado a pagar sus contribuciones, sino a realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos o conductas gravadas; colaborar con el fisco para que pueda este órgano estatal cumplir su función de recaudador para entregar al órgano competente, también estatal (que puede ser el mismo) los fondos para integrar la hacienda pública.

Ahora bien, los particulares, desde siempre han venido haciendo todo lo que esté a su alcance para disminuir, legal o ilegalmente, el monto de los tributos a pagar, pero al mismo tiempo están conscientes de la necesidad de la existencia del Estado, para beneficio de ellos, pues saben que sin él no hay orden interno, defensa exterior y administración de justicia (necesidades absolutas) y saben asimismo que el Estado es necesario para la satisfacción de las necesidades relativas (educación, vivienda, vestido, etc.), las cuales se presentan con intensidad distinta dependiendo del nivel socio-económico del país de que se trate.

Existe pues todo un conflicto que consiste en que los particulares ven con desagrado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no obstante lo anterior le exigen al Estado como si hubiesen cumplido totalmente con ellas; saben asimismo que el Estado necesita de los fondos obtenidos por la tributación para su existencia y que ellos necesitan del Estado. Esta contradicción consiste en la voluntad ciudadana, por una parte le es chocante el pago de los tributos, pero de otra acepta y quiere que el Estado exista para que le brinde los servicios públicos necesarios para desarrollar sus actividades económicas, familiares, religiosas, etc., dentro de la mayor normalidad posible.

Esa contradicción en la voluntad ciudadana produce las siguientes consecuencias:

- a. El particular trata de pagar la menor cantidad posible de tributo, en algunos casos de manera legal y en otros de forma ilegal.
- b. El particular exige del Estado como si hubiese pagado todo el tributo al que legalmente estaba obligado ().

Los medios usados por los particulares para reducir o evitar la carga tributaria, son múltiples, la doctrina hace referencia a la evasión, fraude de ley, la simulación, la elusión, etc. Antes de analizar esta figura, conviene hacer referencia a las otras.

1.4. LA ELUSION TRIBUTARIA

Algunos autores establecen la diferencia entre evasión, elusión y mitigación o atenuación, “en cuanto a este último término, podríamos decir que consiste en adoptar, dentro de la más estricta legalidad, aquella opción que nos es más favorable fiscalmente, es decir, está ligado a la “economía de opción”. En este caso, la diferencia sustancial entre elusión y mitigación reside en que la primera, es considerada también como un acto de defraudación fiscal, que mediante el empleo de los vacíos legales, tiene el propósito de reducir el pago de los tributos que por norma le corresponden a un deudor tributario. Pueden ser por engaños, errores, u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco, mientras que el segundo, es considerado como las medidas de intervención dirigidas a reducir o atenuar el riesgo. La mitigación es el resultado de una decisión política y social en relación con un nivel de riesgo aceptable, obtenido del análisis del mismo y teniendo en cuenta que dicho riesgo es imposible de reducir totalmente.

La evasión impositiva es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales. Es la eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”.

Entonces, la evasión tributaria constituye un fin y los medios para lograrlo vienen a ser todos los actos dolosos utilizados para pagar menos o no pagar. En nuestra legislación, estos actos constituyen infracciones vinculadas con la evasión fiscal y existe un caso mayor, el de la defraudación tributaria, tipificado por la Ley Penal Tributaria.

La evasión afecta al Estado y a la colectividad de diversas formas:

1. No permite que el Estado cuente con los recursos necesarios para brindar los servicios básicos a la población, especialmente a la de menores recursos.
2. Influye en la generación de un déficit fiscal, que origina nuevos tributos, mayores tasas o créditos externos.
3. La creación de más tributos o el aumento de las tasas o alícuotas de los tributos ya existentes afectando a los que cumplen con sus obligaciones, cuando lo lógico sería ampliar la base contributiva con respecto a los que poco o nada tributan.
4. De otro lado, por los préstamos externos hay que pagar intereses, lo que significa mayores gastos para el Estado; es decir, toda la sociedad debe hacer un esfuerzo para pagar los gastos ocasionados por quienes no cumplieron con sus obligaciones tributarias.

5. Perjudica al desarrollo económico del país, no permitiendo que el Estado pueda redistribuir el ingreso a partir de la tributación

1.4.1. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

Inicialmente, se debe señalar que la elusión tributaria es definida como el menor pago de impuestos que hace el contribuyente optando una alternativa frente a otra, en la medida que los contribuyentes no están obligados a elegir el camino más oneroso si la ley se los permite. “La elusión tributaria es el menor pago de impuestos por optar entre una alternativa frente a otra, en la medida que los contribuyentes no están obligados a elegir el camino más oneroso si la ley se los permite. Por tanto, la elusión es una decisión legal y moral” (20).

La elusión tributaria consiste en que, mediante el empleo de ley, el contribuyente busca la manera de pagar menos impuesto o de eludir la carga tributaria, no pagándolos. Es una conducta dirigida a impedir que se genere el hecho tributario, que surja la obligación tributaria, evitando el acto previsto en la ley como generador de impuesto.

“En la elusión el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo, de la fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente

²⁰ David Wong Cam: Arrendamiento financiero: ¿Cuál es el problema?. Artículo en la web.

procurarse de un escudo fiscal por el resto del plazo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta” (21).

“La elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se diferencia de la evasión tributaria al no ser técnicamente un delito ni otro tipo de infracción jurídica, ya que el uso de argucias y tecnicismos legales le confieren completa legitimidad, para efectos jurídicos” (22).

Por tanto, la elusión es una decisión que se produce en el marco legal y el ámbito moral. Por el contrario, la evasión implica usar medios violatorios de normas legales para pagar menos impuestos, la elusión significa usar medios legales o legítimos para atenuar la carga tributaria. Ambas conductas conducen a un mismo resultado, el daño al bien jurídico tributario.

Algunas posibles técnicas de elusión tributarias son:

- a) Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna, en lo que al monto de impuesto se refiere.

- b) Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.

²¹ Sergio Letelier: La elusión fiscal en el impuesto a la renta en Chile. Revista Derecho Fiscal, Santiago de Chile, 2001, página 31.

²² Sergio Letelier: La elusión fiscal en el impuesto a la renta en Chile. Revista Derecho Fiscal, Santiago de Chile, 2001, página 23.

- c) Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, lo que puede conducir a eximirlos de impuestos.

Ejemplo:

Se puede considerar elusión de impuestos, cuando un comerciante para no pasar el régimen general, divide su negocio en dos partes, de modo que uno de los negocios está a nombre de él y otra parte a nombre de su esposa u otra familiar. En este caso se pretende evitar ser responsable del régimen general, pero se hace mediante formas completamente legales, que en caso que si la administración tributaria investiga, no encontrará nada ilegal, solo la intención de no ser sujeto pasivo del IVA, lo cual aunque pueda ser socialmente reprochable, no es ilegal y en consecuencia, tampoco es sancionable.⁽²³⁾.

La definición sobre la elusión desarrollada hasta aquí no es unánime, principalmente en lo que se refiere a su caracterización como un ilícito.

La Elusión Fiscal, en el marco de la doctrina tributaria, es objeto de múltiples pareceres, “para algunos se trata de una figura de uso lícito, para otros se trata de la misma evasión; hay autores que la consideran englobando o incluyendo otras, tales como el Fraude de Ley, el Negocio Indirecto, pero lo cierto es que, cualquiera que sea la consideración en la que se la tenga, se desea disminuir su aplicación, por tratarse de algo no querido por el legislador, aun cuando su existencia pueda deberse a lagunas dejadas por él al sancionar la Ley” ⁽²⁴⁾. En el marco de la doctrina se identifican varias definiciones de la elusión, correspondientes a tres posiciones:

²³ <http://www.gerencie.com/elucion-y-evasion-tributaria.html>

²⁴ Juan García Escobar: La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, página 16.

a) Posición que reconoce el carácter lícito de la elusión.- Al interior de esta postura, Amorós “define a la elusión como “la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar, realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible” (25).

En este sentido, la elusión describe todo intento de prevenir a través de medios legales el nacimiento o de reducir la obligación tributaria que de otro modo tendría efectos tributarios, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa o bien la ausencia de ella. “Fonrouge estima que existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley. Por su parte, Vicente Oscar Díaz la define como la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo. El tratadista Dino Jarach sostiene que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables” (26).

En opinión de Valenzuela la elusión es un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan al resultado que se

²⁵ Citado por Juan García Escobar: La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, página 16.

²⁶ Amelia MorotoSaenz: Medidas antiabuso en los Convenios para evitar la doble imposición fiscal. Instituto de Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, página 43.

pretende. Esta opinión sobre la elusión no establece el carácter ya sea legal o ilegal de la elusión.

b) Posición que reconoce el carácter ilícito de la elusión. Este punto de vista define a la elusión como un ilícito. Héctor Villegas sostiene que ésta es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, cuya intención es la evasión del impuesto. Estima que el recurrir a estas formas inadecuadas solo tiene como propósito la evasión, constituyendo una conducta fraudulenta y por tanto, ilícita, aun cuando no esté expresamente prohibida por el Derecho.

Heinrich Wilhelm Kruse coincide con esa posición al señalar que en la elusión el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante, pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, actúa con abuso o fraude de ley. La elusión fiscal se traduce en un ahorro de impuestos, pero, caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos” (27).

Norberto Rivas estima que la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como 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.

²⁷ Jaime Garcia Escobar, op. Cit.

Atendiendo a los argumentos de estas posiciones que afirman el carácter ilegal de la elusión, se debería concluir que la misma debiera estar consignada en la parte de los delitos tributarios en los ordenamientos legales que regulan la materia tributaria, sin embargo, ello no sucede, como es el caso boliviano.

c) Posición que reconoce el carácter lícito e ilícito de la elusión. Esta posición considera los casos. Herrero Madariaga define a “la elusión como aquella conducta del sujeto pasivo, lícita o ilícita, según los casos, que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria por lo que se trata de no realizar ese determinado presupuesto efectuando otro distinto y evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta” (28).

Tales son los puntos de vista u opiniones que se han desarrollado sobre la alusión tributaria en el marco de la doctrina.

La posición que se adopta en la presente investigación es la de considerar a la alusión fiscal como una conducta que debe ser atrapada o regulada por la norma jurídica o cláusulas antielusivas, en tanto constituye una forma de afectar al bien jurídico tributario público. Esta opinión, prioriza el interés público tributario sobre los intereses de los particulares o la llamada planificación, aunque no ignora a la misma.

En este sentido, se definirá a ***la elusión tributaria como la utilización de medios lícitos, tendientes a eludir u obtener una reducción de la carga tributaria. La efusión es todo intento de prevenir a través de medios legales el nacimiento o de reducir la obligación tributaria que de otro***

²⁸ Citado por Juan García Escobar: La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, página 21.

modo tendría efectos tributarios, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa o bien la ausencia de ella.

La definición de elusión tributaria que se ha sintetizado en el anterior punto sobre la base de la revisión bibliográfica, apunta a aspectos esenciales, la primera es prevenir el nacimiento de la obligación tributaria, y el segundo la reducción de la carga impositiva. Por ello, la elusión ha sido definida como una conducta que evita y disminuye la carga impositiva.

Para algunos autores, la elusión está vinculada estrechamente con otras figuras que son:

- a. La Simulación.
- b. El Fraude de Ley.
- c. La economía de opción

Ignacio Ayala López sostiene que el fraude de ley es un caso típico de elusión. “La elusión se identifica con el Fraude a la ley tributaria o evasión fiscal lícita. Se trata de evitar el pago de los tributos mediante la no realización del hecho imponible, o bien pagar menos mediante el amparo de una norma de cobertura que supone la existencia de una norma defraudada” (29).

Carlos Palao Tabeada señala que “el fraude de ley tributaria es lo que viene a conocerse como “elusión”, y bajo esta modalidad lo que se trata de “eludir” es la realización del hecho imponible, no su cuantificación o conocimiento una vez

²⁹ Ignacio Ayala Gómez. El delito de Defraudación Tributaria: Artículo 349 del Código Penal. Editorial Civitas, S.A. Pág. 120 y ss.

realizado éste, que es lo que correspondería, técnicamente, con el concepto de “evasión” o de “defraudación” (30).

1.5. LA SIMULACION, EL FRAUDE A LA LEY

Esta relación estrecha de las figuras del fraude a la ley y la simulación con la elusión, exige desarrollar la conceptualización de las mismas.

a) La simulación.

La simulación entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. “Hay simulación cuando las partes realizan un acto o contrato aparentemente válido pero total o parcialmente ficticio, ya que ese acto es destruido o modificado por otro secreto o confidencial que responde a la verdadera voluntad de los contratantes. La simulación puede ser absoluta o relativa. La primera es aquella en la cual el acto ficticio, aparente o simulado no existe desde ningún punto de vista. El ejemplo típico lo tenemos cuando Claudio le vende a Carlos, manteniendo Claudio la propiedad del bien aparentemente vendido. La segunda, simulación relativa, ocurre cuando el acto simulado no es totalmente inexistente, sólo lo es parcialmente, porque las partes han realizado un acto de distinta naturaleza. Claudio dice vender a Carlos cuando en realidad ha donado” (31).

En los negocios simulados, por el contrario, se produce siempre una ocultación de la realidad del hecho imponible o de alguno de los elementos esenciales del tributo que se intentan enmascarar bajo el ropaje de la forma o denominación jurídica utilizada por las partes.

³⁰ El fraude a la Ley en el Derecho Tributario. Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública, vol. XVI, Madrid, 1966, Pág. 683, citado por Ignacio Ayala Gómez.

³¹ El fraude a la Ley en el Derecho Tributario. Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública, vol. XVI, Madrid, 1966, Pág. 683, citado por Ignacio Ayala Gómez.

La disimulación es el ocultamiento artificioso de ciertas condiciones propias, con el fin de obtener la confianza ajena, y en virtud de ésta, la concesión de alguna cosa a la que no se habría condescendido, si, se hubiera tenido conocimiento de esas cualidades maliciosamente ocultadas (ocultamiento de la interdicción, o de la condición de cónyuge); la real es el ocultamiento malicioso de ciertas cualidades de las cosas objeto de un contrato (ocultamiento de la enfiteusis de un predio o de las hipotecas que lo gravan)⁽³²⁾.

Este engaño puede consistir en simulaciones y disimulaciones, las cuales a su vez pueden ser reales o personales. La simulación personal implica fingimiento de condiciones o atribución de determinadas cualidades personales que no se poseen, con el fin de inducir a otro a que entregue lo que se ambiciona (fingirse rico, titulado, en ejercicio de una determinada profesión, o padeciendo una desgracia o provisto de un mandato); la real es ficción relativa a cosas cualidades de éstas (vender cobre por oro, una cosa ajena como propia). Se trata en definitiva de mostrar lo que no es o se es.

Los elementos necesarios para que exista la conducta de simulación son:

- a. La voluntariedad para la realización del acto simulado.
- b. El acto ficticio, también llamado “ostensible”, corresponde a la voluntad declarada.
- c. El acto verdadero o secreto se debe corresponder a la voluntad real, que es de naturaleza secreta o confidencial. Este elemento es de vital importancia pues nos ayudará a distinguir esta figura de otras con las que frecuentemente se confunde, como lo es el fraude de ley.

Por ello, las características de la conducta de simulación son:

- Que el autor actúe con fraude, es decir mediante actos que podrán tener distintas características, pero que todos responden a la noción de engaño.

Lo anterior queda ratificado por el uso de la expresión genérica “o cualquier otra forma de engaño”, con lo cual claramente se da a entender que la simulación, ocultación o maniobra prevista en el tipo legal, implican o conllevan necesariamente el “engaño”.

- Debe inducirse en error al Fisco. Error significa concepto equivocado o juicio falso. Se trata de una falsa representación de la realidad. Se trata de hacer ver al Fisco como hecho real el aparente.

- El fraude debe tener como finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales: el no pago de una obligación, la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio.

La doctrina identifica 2 clases de simulación, la absoluta y la relativa. En la primera, la simulación se oculta o esconde el hecho imponible simplemente simulando el negocio. Un caso concreto sería aquel en el cual se firma un contrato de prestación de servicios, cuando la intención real de las partes es no prestar ningún servicio; lo que se persigue es deducir un gasto falso y provocar un ingreso en una persona que por condiciones legales no está sujeta al impuesto.

En la segunda, a la simulación se agrega al negocio efectos diversos de manera que quede alterado el régimen tributario aplicable, simulando el precio. El ejemplo más claro sería aquel en el cual mediante la venta a un precio muy

bajo se simula una donación que estaría sometida a un tipo impositivo mucho más alto ⁽³³⁾.

La simulación relativa y la simulación absoluta constituyen conductas orientadas a engañar al sistema tributario.

b) Fraude a la Ley.

Se trata de una conducta dirigida a desconocer la actuación realizada conforme a la ley pero prohibida por otra. Surge así la **norma defraudada y la norma de cobertura**. La primera es la prohibitiva, la segunda que permite violar la primera.

“En el fraude de ley no hay engaño, todos los actos son transparentes, de manera que, como dijimos antes, nada se oculta a la Administración Tributaria, sólo que la forma empleada y regulada legalmente produce un efecto impositivo menor o no produce el efecto impositivo que se hubiese producido de haberse seguido el medio o forma jurídica conforme con el fin perseguido. Algunos autores consideran que el negocio indirecto es uno de los medios a través de los cuales se ejecuta el fraude de ley, pero no todo fraude de ley es negocio indirecto” ⁽³⁴⁾.

Para que exista fraude de ley supone las siguientes características:

1o. Apariencia de legalidad, lograda mediante la adopción de una forma jurídica, o la realización de un negocio jurídico, un contrato, etc., regulado, reconocido y sancionado por el derecho positivo.

³³ El fraude a la Ley en el Derecho Tributario Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública, Vol. XVI, Madrid, 1966, pág. 683, citado por Ignacio Ayala Gómez.

³⁴ Ignacio Ayala Gómez. El delito de Defraudación Tributaria: Artículo 349 del Código Penal. Editorial Civitas, S.A. Pág. 120 y ss.

2o. Utilización de esa forma jurídica, o realización del negocio jurídico, con fines o contenido económico diversos de los que, legislativamente, les son típicos, y se deducen de su configuración, regulación y sanción por el propio derecho objetivo.

3o. Intencionalidad fraudulenta del comportamiento. Es decir, todo el comportamiento está motivado por el propósito de fraude a un precepto legal.

4o. El precepto legal defraudado ha de ser una norma de Derecho Tributario material.

5o. El resultado económico efectivamente obtenido, o realmente buscado, por los sujetos del comportamiento en fraude coincide con el que, objetivamente, es típico o normal de los hechos o contratos tipificados como hechos imposables en una norma fiscal.

6o. La norma defraudada queda sin aplicación al supuesto fraudulento por no coincidir los restantes elementos del hecho imponible que contiene y tipifica, con los de la forma jurídica adoptada, la institución creada o el negocio jurídico realizado para encubrir el fraude con una apariencia de legalidad.

7o. Esta inaplicación del precepto fiscal defraudado va contra su auténtico espíritu y contra los fines del ordenamiento jurídico positivo, atacando su unidad y determinando la aplicación o inaplicación de los diversos preceptos fiscales que lo integran en forma diversa a la querida por el legislador al promulgarlos" ⁽³⁵⁾.

³⁵ José Luis Pérez de Ayala. Las Ficciones en el Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1970. Págs. 149 y 150.

1.6. ELUSION INTERNA Y ELUSION INTERNACIONAL

El creciente desarrollo de la economía mundial y del comercio internacional hace que el fenómeno de la elusión fiscal alcance límites internacionales. Al igual que sucede en los supuestos de elusión fiscal interna, el resultado de los mecanismos elusivos utilizados por los contribuyentes atenta contra el principio de justicia tributaria, pero con la variante de que el efecto no se dirige en un sólo sentido sino que afecta a varios sistemas tributarios.

“En otras palabras, si en la elusión fiscal interna se transgrede el principio de justicia tributaria y lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidad de defraudar, en los supuestos de elusión fiscal internacional se afecta dicho principio pero no en relación con sujetos sino con las finanzas de los diferentes Estados, ya que lo no percibido por uno será un ingreso para otro. Prueba de ello es el reciente interés de las Administraciones Tributarias por la prevención y corrección de la elusión fiscal internacional debido al cuantioso perjuicio patrimonial que ella les causa” ⁽³⁶⁾

El concepto de elusión fiscal internacional forma parte del amplio concepto de elusión fiscal. Así, dentro de éste se integra tanto la elusión fiscal internacional legítima como la elusión fiscal internacional ilegítima.

La primera será el resultado de una adecuada planificación fiscal internacional ⁽³⁷⁾ y se identifica con la economía de opción. Por su parte, la elusión fiscal internacional ilegítima es la expresión que define a la elusión fiscal strictu sensu

³⁶Cfr: De Pablos Escobar, Laura y Valiño Castro, Aurelia, Medidas adoptadas por la comunidad en contra de la evasión y elusión fiscal internacional, Actualidad Financiera, No. 44, 1989, pág. 2983.

³⁷ “La planificación fiscal internacional puede entenderse como la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo en el exterior de un país, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible; pero, eso sí, dentro de la legalidad.” Prieto Jano, M^a José, La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal., Revista de Estudios Europeos, No. 11, septiembre – diciembre, 1995.

y referida a la utilización indirecta de medios jurídicos para rodear la norma jurídico-tributario. La peculiaridad con la elusión fiscal interna es que el hecho, acto o negocio jurídico tiene consecuencias fiscales en dos o más sistemas tributarios.

De tal manera, la elusión fiscal internacional consiste en evitar la aplicación de una o varias normas por medio de actos indirectos dirigidos a impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un determinado sistema fiscal menos favorable, produciendo dichas consecuencias en un sistema tributario más favorable para el “contribuyente” en relación con los objetivos patrimoniales de su actividad ⁽³⁸⁾.

La elusión fiscal internacional tiene dos elementos necesarios para su consideración como tal ⁽³⁹⁾.

En primer lugar, la existencia de dos o más sistemas tributarios. Prácticamente cada Estado adopta un sistema tributario único y peculiar, en el sentido de que aun teniendo bases teóricas y fundamentos similares, los sistemas tributarios se rigen por normas internas que difieren de un Estado a otro. Adicionalmente, cada Estado necesita de ingresos suficientes para poder llevar a cabo sus actividades, por lo que busca gravar todas aquellas manifestaciones de capacidad económica que delimite su política económica y su poder tributario a la luz del marco jurídico existente. Así pues, en razón de los diferentes sistemas tributarios, hay territorios cuyas cargas impositivas son menores y de ahí que algunos territorios resultan más convenientes, fiscalmente hablando, que otros.

En segundo lugar, es necesaria la posibilidad de elección por parte del contribuyente entre varios sistemas tributarios, pero no de manera directa sino indirecta. Dicha elección tendrá en consideración los elementos normativos de

³⁸ Xavier, Alberto, *Direito Tributario Internacional*, LivrariaAlmedina, Coimbra, Portugal. 1993 pág. 291.

³⁹ *Ibidem*, pág., 292.

conexión de los hechos, actos o negocios jurídicos existentes entre los diferentes sistemas tributarios y el propio contribuyente. Así, podrá aprovechar las posibilidades indirectas que las diferentes legislaciones internas y la normativa, internacional le otorga para estructurar su actividad en razón del mayor beneficio fiscal. Pero al igual que sucede en la elusión fiscal interna, dicho beneficio fiscal debe ser la única causa y fundamento de la utilización de uno u otro elemento de conexión normativo. Es decir, el beneficio fiscal debe ser la causa y no la consecuencia.

Una diferencia evidente entre la elusión fiscal interna y la elusión fiscal internacional es el escenario en que se llevan a cabo. Mientras en la elusión fiscal interna se utilizan los medios jurídicos que la propia legislación nacional de un determinado territorio ofrece, en la elusión fiscal internacional se utiliza no sólo la normativa interna de un determinado territorio sino también la de otros, así como la normativa internacional, principalmente en relación con los convenios internacionales de doble imposición.

Existen territorios que ofrecen sistemas o cargas fiscales más ventajosas que otros o que se caracterizan por poseer una alta, baja, o incluso, nula tributación, ya sea de forma general o en relación con determinados sujetos o actividades, que favorecen la concurrencia de situaciones elusivas ⁽⁴⁰⁾. Los paraísos fiscales son uno de estos territorios y por medio de ellos podrán desarrollarse actos, hechos o negocios en elusión fiscal internacional. Aunque es importante mencionar que la elusión fiscal internacional puede llevarse a cabo por medio de la utilización de cualquier tipo de territorio y que por lo tanto no requiere de un paraíso fiscal para su existencia.

⁴⁰ Según veremos más adelante, la denominación que a estos territorios se les otorga no es única ni uniforme, de ahí que se hable de territorios de alta o baja tributación así como de paraísos fiscales u otro tipo de clasificación. A nuestros efectos, nos remitimos a la clasificación que se realiza el Informe de la Comisión Ruding de 1991.

Por otro lado, con el fin de contrarrestar la doble imposición jurídica y económica existente en los hechos, actos o negocios jurídicos que abarquen dos o más sistemas tributarios, los Estados han tejido una amplia red de normativa internacional tendiente a respetar y cumplir el principio de justicia tributaria, realizando un reparto de soberanía y poder tributario, lo más equitativo posible entre ellos. Esta normativa está integrada en los convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI). Dichos convenios, sean éstos bilaterales o multilaterales, que tienen como objetivo principal evitar la doble imposición internacional, han sido utilizados indirectamente por los contribuyentes con el fin de obtener ventajas y beneficios fiscales ⁽⁴¹⁾.

1.7. LAS CLAUSULAS ANTIELUSIVAS

La elusión debe ser enmarcada en el marco jurídico tributario, ignorarla o dejarla fuera de este marco es una forma de contribuir a la realización de los efectos negativos que genera. Entre los principales efectos se han señalado los siguientes:

- a) Hace que disminuyan los ingresos fiscales;
- b) Distorsiona la asignación de recursos;
- c) Viola los principios de equidad horizontal y vertical;
- d) Desplaza la carga tributaria hacia los que declaran correctamente;
- e) Afectan la competencia, pues el elusor tiene ventaja de mercado frente al no elusor;
- f) Aumenta los costos de fiscalización; y

⁴¹ “Desde los tiempos en que la doble imposición internacional alcanza dimensiones relevantes de cara a obstaculizar la incipiente escalada en la internacionalización de la economía de algunos países, estos han acudido a los tratados internacionales en orden a solucionar la problemática que este fenómeno plantea... los Estados, en el marco de la organizaciones internacionales competentes, llamaron la atención sobre la necesidad de llegar a un consenso internacional en esta temática por cuando que las vías unilaterales no resultaban idóneas para resolver un problema de carácter trasnacional”. Calderón Carrero, José Manuel, La doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, págs.. 33-34.

g) Reduce la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Los tratadistas señalan que “frente a tales perniciosas consecuencias, el legislador puede reaccionar a través de diversos medios, tales como: las presunciones (basta que el contribuyente desarrolle en la realidad el hecho en que se funda la presunción, para que ésta se pueda aplicar, con independencia de la forma jurídica que se adopte); las ficciones; la interpretación administrativa y judicial de la ley tributaria y las cláusulas precisamente antielusivas” (42).

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley.

La doctrina y la legislación tributarias desarrolladas en el tiempo, han dado lugar a la elaboración de diferentes instrumentos, formas o medios para evitar que la elusión ocurra o se reduzca su empleo; a fin de que el ponente, sin perjuicio de que examine otros, haga un análisis de los que considere más relevantes a tal fin. Estos medios son los siguientes:

- a. Actuación del legislador.
- b. Actuación de la Administración Tributaria.
- c. La sustancia sobre la forma.
- d. Interpretación de la Ley Tributaria.
- e. Mecanismos para evitar el abuso de los convenios sobre doble imposición.
- f. Los precios de transferencia.

⁴² Jaime García Escobar: Derecho Tributario. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, 2001, página 7.

g. La transparencia fiscal ⁽⁴³⁾.

Las técnicas elusivas pueden ser fiscalizadas. “A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones en marcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos:

a) Reglamentación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo.

b) Modificaciones legales. Es el propio legislador el que toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos” ⁽⁴⁴⁾.

Las cláusulas o normas antielusivas constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita. En el Derecho comparado las cláusulas antielusivas se clasifican en generales y especiales. Estas últimas son manifestaciones del Poder Legislativo, quien frente a un “hoyo de elusión”, dicta una norma que tiene como objetivo tapanlo, vale decir, se trata de una

⁴³ Oswaldo Anzola: La elusión fiscal y los medios para evitarla. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

⁴⁴ Leticia Barrera: Elusión tributaria y las normas antiabuso. Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, Pagina 45.

legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes, a través de las que se genera elusión tributaria. Pueden adoptar las formas de hechos imposables complementarios, presunciones o ficciones tributarias ⁽⁴⁵⁾.

En este marco, se definen las cláusulas o normas antielusivas generales y específicas.

Las normas generales “son manifestaciones del Poder Legislativo, quien frente a un “hoyo de elusión”, dicta una norma que tiene como objetivo tapanlo, vale decir, se trata de una legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes, a través de las que se genera elusión tributaria. Pueden adoptar las formas de hechos imposables complementarios, presunciones o ficciones tributarias” ⁽⁴⁶⁾.

Estas “pueden definirse como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir” ⁽⁴⁷⁾.

Se trata de normas de clausura que hacen igualmente aplicables las normas que el elusor trata de no cumplir. El empleo de estas cláusulas constituye la gran alternativa frente a las fórmulas de interpretación, ya que están dirigidas a atacar los actos elusorios a partir de presupuestos establecidos por la ley.

⁴⁵ Jaime García Escobar: “La naturaleza jurídica de la elusión tributaria”, publicado en Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina, 2002, página 6.

⁴⁶ Delegado Pacheco, Abelardo: Las Normas Antielusión en la jurisprudencia Tributaria Española. Editorial Aranzadi, Madrid, España.

⁴⁷ Ídem

Las cláusulas generales son orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios. Estas normas antielusivas restringen la libertad económica, para celebrar actos y contratos, en este sentido encuentra su fundamento en el Bien Común frente a los intereses de los particulares y la libertad para desarrollar actividades económicas de las personas. Son normas que buscan restringir la actividad de los particulares o evitar que la misma no sea contraria a la moral, al orden público.

Por todo ello, las cláusulas anti abuso generales son fundamentales para el desarrollo de las funciones de fiscalización y control de las conductas elusivas, por parte del ente fiscalizador y del Poder Judicial. Sobre la base de estas cláusulas, el fiscalizador del cumplimiento tributario debe identificar correctamente las conductas realmente elusorias. De esta manera, la función de detectar, fiscalizar y sancionar la elusión cuenta con un marco jurídico apropiado. Estas cláusulas permiten que el contribuyente sea vigilado por la administración tributaria para que adecue su actuación a la Ley tributaria.

- Normas Antielusivas Especificas

Junto a la norma anterior, aparecen asimismo en las legislaciones fiscales las normas anti abuso de carácter específico, las cuales recogen los presupuestos de hecho de manera clara, de tal suerte que si el contribuyente incide en dichos supuestos sabe perfectamente que está vulnerando la norma antiabuso, y que la conducta realizada va a ser corregida en los términos previstos en la ley.

Entre estas normas antielusivas específicas están, por ejemplo:

- a. La tributación de los excesos de retiro; régimen tributario de las indemnizaciones, de las devoluciones de capital; agregados a la base imponible del Impuesto de primera categoría.

- b. El tratamiento tributario para la justificación de inversiones; las nuevas normas tributarias con relación a la utilización de pérdidas en la compra de empresas; la Modificación en virtud de la cual, al comprar acciones de pago de una sociedad anónima, financiado con un retiro de utilidades tributables de otra empresa, la posterior venta de los títulos adquiridos previamente, hace que renazca el impuesto personal que se encontraba suspendido; el nuevo régimen de utilización de la depreciación acelerada; etc.

1.8. LEGISLACION COMPARADA

- La legislación de España.

El artículo 64 del Código Civil Español, disposición que establece que los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir. Se trata de una cláusula general que tiene como supuesto de hecho el denominado "*fenómeno elusorio*", mismo que en último término se identifica con el fraude de ley tributaria.

- Legislación de Alemania.

El artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que dispone: "La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso, nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos".

- **La legislación de Argentina.**

En Argentina el art. 46 de la ley N° 11.68329, que dispone: “Se reprimirá como defraudación fiscal el declarar, admitir o hacer valer ante la Dirección General formas y estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas para configurar la efectiva situación, relación u operación económicas gravadas por las leyes impositivas, cuando deba razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición justa”.

- **La legislación de Uruguay.**

El inciso 30 del artículo 96 del Código Tributario de Uruguay, 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”.

CAPITULO II

PROYECTO DE DISPOSITIVO DE PRUEBA

La hipótesis formulada se validó a partir de las evidencias identificadas en la legislación nacional relacionada con la materia, para lo cual se siguió un plan de prueba que tiene los siguientes elementos.

2.1. ARGUMENTACION DEL TIPO DE INVESTIGACION Y DISEÑO.

- Tipo de investigación

La presente investigación corresponde al tipo dogmatico-jurídico. Este tipo de investigación se caracteriza por “cuestionar una ley o institución jurídica vigente para luego de evaluar sus fallos, proponer cambios o reformas legislativas en concreto. Generalmente esta tesis culmina con una proposición de reforma o una nueva ley sobre la materia” (48). Siguiendo esta definición, la presente tesis adquiere un carácter jurídico-propositivo, en tanto:

- a) Focalizó y analizó las normas tributarias, con el propósito de identificar las principales limitaciones, deficiencias y omisiones que tienen con respecto a la elusión tributaria.
- b) Formuló una propuesta con el propósito de superar las limitaciones, deficiencias y omisiones y establecer una normativa que proteja eficazmente al bien jurídico tributario ante las conductas de elusión tributaria.

⁴⁸ Jorge Witker, op. Cit.

- **Diseño de investigación**

La presente investigación es de carácter dogmatico-jurídico por cuanto su objeto es la normativa jurídica vigente en su contenido abstracto. Tiene este carácter porque su fin es la determinación del contenido y los alcances de las normas que tienen relevancia con respecto a la conducta de elusión a los mecanismos de protección del bien jurídico tributario.

2.2. DESCRIPCIÓN DE LAS UNIDADES DE ESTUDIO

- Puntos de vista doctrinales y conceptos sobre la elusión tributaria y el bien jurídico tributario.
- Secciones, capítulos del Código Tributario y documentos de la administración tributaria.
- Legislación comparada tributaria.

2.3. METODOS, TECNICAS E INSTRUMENTOS D E LA INVESTIGACIÓN

- **Métodos**

a) Método Dogmatico – Jurídico.

En la investigación se utilizó principalmente el *método sintético – jurídico* que consiste en la descomposición del problema de investigación focalizando la dimensión jurídica, es decir, las normas legales y la doctrina jurídica, dejando fuera de análisis las dimensiones correspondientes a otras disciplinas como la Economía. La aplicación de este método permitió identificar las limitaciones, deficiencias y omisiones de la normativa nacional en lo que se refiere a la protección del bien jurídico tributario y la elusión impositiva.

b) Método de interpretación de la ley.

En tanto la presente investigación tuvo como fin la determinación del contenido de la normativa nacional, se aplicó el método de interpretación de la ley. Los especialistas ⁽⁴⁹⁾ señalan que este método consiste en aplicar la interpretación gramatical, lógica y sistemática. En la investigación se buscó desarrollar una interpretación gramatical, lógica y sistemática de la normativa seleccionada como unidades de análisis.

Siguiendo el método de interpretación gramatical se interpretó la normativa nacional focalizando las palabras de las que el legislador se sirve para comunicar su pensamiento; el método lógico el método sistemático fueron utilizados para identificar las relaciones lógicas y los vínculos existentes entre las normas específicas y el conjunto del sistema normativo nacional.

- Técnicas

En concordancia con la clase de tesis *jurídico – propositiva* y el diseño de *investigación teórica*, se utilizó las siguientes técnicas de investigación:

- Revisión y análisis documental de normas jurídicas (Doctrina, Normas Nacionales y Legislación Comparada en materia tributaria).

- Instrumentos.

- 1. Plan de análisis doctrinal o dogmático (Sumario analítico),** para guiar el análisis de las corrientes doctrinales sobre la elusión tributaria, a fin de determinar sus contenidos, alcances y prescripciones.

⁴⁹ El método de interpretación de la ley es descrito por Jorge Witker en su obra *Como elaborar una Tesis en derecho. Pautas metodológicas y técnicas para el estudiante o investigador de derecho.* Benjamín Miguel Harb también hace referencia al método de interpretación de la ley destacando el análisis gramatical o literal, lógico o racional y sistemático.

2. **Plan de análisis de la norma jurídica (sumario analítico).** Para guiar el trabajo de identificación de las limitaciones y deficiencias del Código Tributario, y destacar los avances y ventajas de la legislación comprada en la materia.
3. **Plan de elaboración legislativa,** para la redacción de la propuesta de incorporación de las normas antielusivas, con los siguientes elementos: Parte expositiva, y Parte Dispositiva (Capítulos y Artículos).
4. **Procedimientos de la información.** La información obtenida a través de la aplicación de los instrumentos fueron sistematizadas, analizadas y ordenadas según la hipótesis y las variables, y sirvió de base para la redacción de los capítulos de la Tesis.
5. **Entrevistas,** se realizaron entrevistas para obtener opiniones primero a los abogados del área tributaria, porque son ellos los que al estar en contacto directo con la normativa advierten las deficiencias o vacíos jurídicos del Código Tributario. A los funcionarios de la Administración Tributaria porque ellos son los encargados de gestionar las disposiciones jurídicas tributarias. Y a los particulares porque son parte principal como contribuyentes del sistema recaudador boliviano.

2.4. RELACIÓN DE DATOS Y PROCEDIMIENTOS DE INFORMACIÓN

El estudio del tema de la elusión tributaria en la legislación nacional resulta importante por cuanto en el país no se han realizado investigaciones sobre este tipo de régimen tributario. En contraste con lo que sucede en otros países, donde la conducta de elusión tributaria y las normas antielusivas, son materia de estudio, en Bolivia existe un vacío jurídico como si la elusión y estas normas no tuvieran importancia científica. En el país, resulta necesario explorar y estudiar esta materia que se ha convertido en uno de los elementos del Derecho Tributario.

Los resultados de estudio de la elusión tributaria y de las normas antielusivas constituyen a un mejor conocimiento de las características y los alcances, las limitaciones y deficiencias de la legislación nacional tributaria.

Esos resultados constituyen un aporte al Derecho Tributario de Bolivia, razón por la cual la significación científica de este ejercicio de investigación es innegable.

La investigación de la elusión tributaria y de las normas antielusivas en el marco de la legislación tributaria nacional, también tiene una significación práctica, cuanto estará orientada a:

1. la identificación de las limitaciones y deficiencias de la normativa nacional.
2. La formulación, justificación y fundamentación de una propuesta dirigida a reformar el Código Tributario, con la incorporación de normas antielusivas.

- **Relación entre hipótesis, variables e instrumentos.**

HIPOTESIS	VARIABLES	INSTRUMENTOS
Las limitaciones del Código Tributario de Bolivia que afectan a una adecuada y eficaz protección del bien jurídico tributario ante las conductas de elusión tributaria son la ausencia de normas que permitan la fiscalización	<p>Independiente:</p> <p>La ausencia de normas que permitan la fiscalización sustantiva legal y administrativa de esta conducta.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. plan de análisis doctrinal o dogmático (Sumario analítico) 2. Plan de análisis de la norma jurídica (Sumario analítico) 3. Plan de análisis de la norma jurídica. 4. Plan de elaboración
	<p>Dependiente:</p> <p>Limitaciones del Código</p>	

sustantiva legal y administrativa de esta conducta.	Tributario de Bolivia que afectan a una adecuada y eficaz protección del bien jurídico tributario ante las conductas de elusión tributaria.	legislativa.
-----------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------

Fuente: Elaboración propia.

CAPITULO III

EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS

La hipótesis formulada en la investigación señala que una de las limitaciones del Código Tributario de Bolivia que afectan a una adecuada y eficaz protección del bien jurídica tributario ante posibles conductas de elusión tributaria es la ausencia de normas que permitan la fiscalización sustantiva legal y administrativa de esta conducta.

Ampliando la hipótesis se puede señalar que las características de la economía nacional, principalmente en lo que se refiere a como la economía informal y la falta de una sólida conciencia tributaria en muchos sectores de la actividad económica estimulan conductas orientadas a sobreponer el interés particular sobre el interés público, lo que da lugar a la elusión tributaria. En el marco de estas característica, resulta muy importante y decisiva una adecuada protección de este desarrollo o profundización de la hipótesis formulada, en el presente capitulo se presentan las evidencias que le otorgan una base de validez. En este sentido, se presentan los resultados de la investigación, por ello:

Primero, se presentan los resultados del análisis de la doctrina y de la legislación comparada sobre la elusión tributaria, con el propósito de disponer de un marco de apoyo doctrinal para el análisis de la normativa tributaria nacional y la formulación de la propuesta de la investigación.

Segunda, se presentan los resultados del análisis de la situación nacional tributaria, cuyo principal objetivo es destacar las características de la economía nacional y de los sectores que la componen, como una situación que favorece a las conductas elusivas.

Tercero, se presenta los resultados del análisis de la normativa tributaria, a fin de destacar sus limitaciones e insuficientes en lo que se refiere a la

protección del bien jurídico tributario a conductas elusivas que generan efectos negativos en las finanzas públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

3.1. PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS. VALORACIÓN CUALITATIVA

En el capítulo I se hizo una revisión y análisis bibliográfico sobre la actividad financiera del Estado y la elusión tributaria, en la doctrina y la legislación comparada. Los resultados son los siguientes.

3.2. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DOGMATICO Y DE LA LEGISLACION COMPARADA

- El bien jurídico tributario

El análisis de la elusión tributaria permite establecer que esta conducta daña a un bien jurídico de carácter público, el bien jurídico tributario. El Estado para poder satisfacer estas necesidades, necesita disponer de recursos económicos que solo se pueda obtener mediante la generación de ingresos públicos, que constituyan la fuente generadora de estos recursos económicos que requiere el Estado. Las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos son muy variadas como el crédito público y privado, la venta de sus activos, etc., pero el ingreso público más importante para el Estado son los tributos o impuestos.

Por ello, son la base de la actividad financiera del Estado, que es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco y que el principio esencial y básico de esta disciplina es el de legalidad en virtud de que todas las relaciones que se generan dentro de su ámbito deben encontrarse regidas y reglamentadas por leyes y normas jurídicas.

Los impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstos por la misma. Constituyen el principal ingreso tributario del Estado al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de Impuestos.

Los impuestos deben ser interpretados como Actividad Financiera del Estado, ya que las necesidades o requerimientos sociales se satisfacen gracias a múltiples y diversas actividades de orden económico que son puestas en práctica por el Estado cuyo enfoque jurídico da lugar al nacimiento del Derecho Financiero y cuando este se ocupa de regular lo concerniente a la obtención de recursos económicos provenientes de los particulares, para ser utilizados en fines colectivos. La existencia de la relación jurídica tributaria entre el Estado como Administrador y los Contribuyentes, se sustenta en conjuntos normativos de rango constitucional, legal y reglamentario, vinculativos para ambos sujetos. El sistema tributario es una de las fuentes más importantes de apoyo a la actividad financiera del Estado y al financiamiento público, mediante las recaudaciones de tributos.

Por todo ello, los impuestos o tributos han de ser considerados un bien jurídico de carácter público.

- La elusión, conducta que daña al bien jurídico tributario

La doctrina establece dos puntos de vista centrales sobre la elusión tributaria, la primera la califica como un delito, y la segunda como un lícito. En la presente investigación se optó por la segunda definición o caracterización considerando la importancia suprema que tiene el bien jurídico tributario sobre los intereses de los particulares. Al elegir la postura que califica a la elusión como una conducta ilícita, se busca, en primer lugar, una adecuada protección del bien

jurídico tributario frente a aquellas conductas que buscan evitar el surgimiento de la obligación tributaria o disminuir el monto del impuesto en beneficio del interés particular y en el marco de una conducta dolosa.

Por lo tanto en la investigación se estableció que por elusión debe entenderse como 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. Se ha señalado que la elusión tributaria es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como fin el de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio que no constituya infracción o ilícito. Por ello, la elusión tributaria es una conducta del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento del hecho imponible o disminuir el monto del impuesto.

A partir de las referencias desarrolladas hasta aquí, se infiere que las conductas de la elusión tributaria son los siguientes:

- **Conducta dolosa del contribuyente**

La conducta fraudulenta del contribuyente puede consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, etc., en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento ilícito y en general en la trasgresión de las medidas anti-elusión que la legislación tributaria boliviana no contempla.

No se puede obligar a los contribuyentes a elegir el camino más gravoso para sus intereses. Actualmente nadie puede discutir que una buena organización empresarial exige optimizar la carga tributaria y esto se logra precisamente por la vía del ahorro de los impuestos, a través de una adecuada planificación tributaria y un correcto empleo de las franquicias tributarias, decisión que es absolutamente legítima.

La jurisprudencia nacional ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas tributariamente para sus intereses, bajo el marco de la economía de opción, como se constatará en el análisis de la normativa y jurisprudencia nacional, más adelante. Pero esta libertad de los contribuyentes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe ser ilimitada ni aceptada como una conducta lícita si es que de por medio está el dolo, es decir, la intención de beneficiarse fiscalmente engañando a la administración tributaria.

La adopción dolosa de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas debe ser caracterizada como una conducta antijurídica, es decir, una conducta contraria al orden jurídico tributario, que engaña a la administración tributaria, afecta al bien jurídico tributario y vulnera los principios del derecho administrativo.

La libertad de los contribuyentes a elegir el camino menos gravoso para sus intereses debe ser limitada y si estos se transgreden las medidas antielusión estas deben estar previstas en la normativa tributaria boliviana.

La tipificación del ilícito de elusión tributaria busca proteger al bien jurídico tributario, mediante la limitación de la libertad de los contribuyentes de elegir el camino menos gravoso para sus intereses, y el cumplimiento de las normas anti-elusión de la legislación tributaria boliviana.

Sobre la base de las ideas desarrolladas hasta aquí, se puede señalar que la elusión debe ser considerada una conducta antijurídica en tanto consiste en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. La elusión tributaria debe ser tipificada como ilícito por cuanto se traduce en un ahorro de impuestos que beneficia al contribuyente, mediante la opción dolosa de figuras tributarias impropias o diferentes de las razonablemente usadas, es decir, una conducta contraria al

orden jurídico tributario, que engaña a la administración tributaria, afecta al bien jurídico tributario y vulnera los principios del derecho administrativo.

- **La elusión en la legislación comparada**

La legislación de algunos países ha previsto en sus legislaciones cláusulas contra la elusión. En efecto, junto a la contención de conductas como la evasión tributaria, han incorporado cláusulas generales o cláusulas específicas a fin de reprimir esta conducta dirigida a disminuir o prever la carga impositiva, lo cual constituye una limitación y una falta de una adecuada protección del bien jurídico tributario.

Tales son los resultados obtenidos del análisis de la fuente doctrinal y de la legislación comparada.

3.3. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL

Históricamente, el sistema tributario de Bolivia ha tenido muchas limitaciones y deficiencias en lo que se refiere a su marco normativo y funcionamiento así como su capacidad recaudadora. Esta situación ha mejorado desde la reforma de la Ley 843 y las sucesivas reformas que se han realizado desde entonces, en lo que se refiere a la recaudación de impuestos y a la institucionalidad tributaria.

Antecedentes

En Bolivia, el primer Código Tributario de la década de 1970 creó un Tribunal Fiscal de la Nación, que si bien se enmarcaba en la estructura del Poder Ejecutivo, tenía independencia en la designación de sus vocales, los que eran nombrados por la Corte Suprema de Justicia. Dicho Tribunal solo funcionaba en

la ciudad de La Paz, y constaba de tres salas que interactuaban en primera y segunda instancia.

En el periodo 1980-1985, “la economía boliviana atravesó una profunda crisis económica. La manifestación principal de ella fue el proceso híper inflacionario y altos niveles de déficit fiscal; dando lugar, entre otros al deterioro del sistema tributario, que por otra parte nunca había sido particularmente fuerte, puesto que la administración tributaria estuvo condicionada por numerosos tributos, alrededor de 400, y una legislación complicada” (50). En ese periodo, la presión tributaria alcanzaba niveles bajos (aproximadamente el 2% y 2,6% del PIB, en 1984 y 1985 respectivamente).

Como parte de la aplicación de la Nueva Política Económica en Bolivia, el 20 de mayo de 1986 se promulga la Ley 843 de reforma tributaria la cual sustituye un sistema caracterizado por tener una multiplicidad de tributos, una administración compleja, ineficiente y todo un sistema de rentas destinadas a favor de instituciones públicas y privadas. Asimismo mediante este instrumento legal se eleva a rango de Ley el Código Tributario Boliviano, instrumento legal que rige las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

La reforma tributaria tuvo como objetivo principal incrementar las recaudaciones, reducir el número de tributos (de más de 100 a solamente 10) ampliar la base impositiva y mejorar la capacidad de la Administración Tributaria en sus funciones específicas. Para perfeccionar la reforma tributaria, el 22 de diciembre de 1994 se promulga la Ley 1606 en la que se establece un mejoramiento del sistema impositivo, cuyo objetivo principal es la atracción de inversión extranjera directa (IED) mediante la eliminación de las distorsiones tributarias a la libre circulación de factores de producción, particularmente el capital.

⁵⁰ María Felix Delgadillo: es bueno el sistema tributario en Bolivia?. Texto recuperado de la web.

Esta medida principalmente crea el Impuesto Sobre la Utilidades de las Empresas (IUE) y se determina que este impuesto pagado puede acreditarse contra el Impuesto a las Transacciones. Asimismo se crea el Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD) que se aplica específicamente a los hidrocarburos salidos de refinería y se establece en forma expresa el dominio exclusivo municipal de los Impuestos a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos así como el Impuesto Municipal a las Transferencias de los bienes mencionados.

Paralelamente, se realizan otras reformas importantes que tienen que ver con el aspecto tributario nacional tanto en el sector hidrocarburos como en el minero. La nueva Ley de Hidrocarburos y su reglamento establecen un nuevo tratamiento regulatorio con el objetivo de incentivar las inversiones en el área de hidrocarburos, asimismo el nuevo Código Minero elimina un sistema impositivo minero complejo e inestable, incorporando el Impuesto Complementario de la Minería (ICM) que consiste en el pago de un porcentaje que fluctúa entre el 1% y 7% del valor de ventas, incluyendo a todos los contribuyentes del sector minero en un solo sistema impositivo.

En el campo aduanero también se ejecuta una reforma estructural la cual se materializa mediante la aprobación de una nueva normativa expresada en la Ley 1990, lo cual tiene como resultado un cambio profundo del marco legal, institucional, financiero y de imagen de la administración aduanera.

La creación de la Superintendencia Tributaria como tribunal fiscal

En 1993 con la Ley 1340 se eliminó el Tribunal Fiscal y se traspasó sus competencias directamente al Poder Judicial. Sin embargo, la experiencia de la labor del Poder Judicial mostro que para este organismo era imposible aplicar una justicia tributaria eficiente, oportuna, competente y especializada, ya que los procesos demoraban muchos años en ser resueltos. Por esa razón, la Ley

2492 creó la Superintendencia Tributaria con el afán de reunificar la labor del Tribunal Fiscal y para que revise los actos de la Administración Tributaria.

La Superintendencia Tributaria, es creada mediante la Ley 2492 de 4 de Agosto de 2003 en su artículo 132, que establece que es parte del Poder Ejecutivo bajo la tutela del Ministerio de Hacienda. Se establece como una institución autárquica de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera. Dicha institución cuenta con competencia y jurisdicción a nivel nacional ⁽⁵¹⁾. Tiene como objeto conocer y resolver los Recursos de Alzada (primera instancia) y Jerárquicos (segunda y última instancia en sede administrativa) que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria (Aduana Nacional de Bolivia, Servicio de Impuestos Nacionales, Gobiernos Municipales y otras).

La Superintendencia Tributaria está consagrada en el Capítulo II del Título III de la Ley 2492 en cuyo artículo 132^o se dispone su Creación, Objeto, Competencias y Naturaleza. Este Art. Señala que la Superintendencia Tributaria es parte del Poder Ejecutivo, bajo la tutela del Ministerio de Hacienda como órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional. La Superintendencia Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria.

La estructura administrativa de la Superintendencia tributaria está compuesta por los siguientes niveles jerárquicos:

- Un Superintendente Tributario General con jurisdicción y competencia en todo el territorio de la República.
- Cuatro Superintendentes Tributarios Regionales con jurisdicción regional.

⁵¹www.superintendenciatributaria.com.bo

- Cinco Intendentes Tributarios Departamentales con jurisdicción departamental.

Las Superintendencia Tributaria General y Regionales tienen independencia técnica para conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquicos. El artículo 143 de la Ley 2492, Código Tributario contempla el recurso de Alzada el cual “es admisible solo contra los siguientes actos definitivos:

1. Las resoluciones determinativas.
2. Las resoluciones sancionatorias.
3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.
4. Las resoluciones que exijan restitución del indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.
5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.

El artículo 144 de la Ley 2492, Código Tributario establece: “Quien considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico ante el Superintendente Tributario Regional que resolvió el Recurso de Alzada, dentro del plazo de veinte (20) días improrrogables, computables a partir de la notificación con la respectiva Resolución. El Recurso Jerárquico será sustanciado por el Superintendente Tributario General conforme dispone el Artículo 139º inciso b) de este Código”. La Ley establece que el Superintendente Tributario General tiene competencia para conocer y resolver, de manera fundamentada los Recursos Jerárquicos contra las Resoluciones de los Superintendentes Tributarios Regionales de acuerdo a reglamentación específica.

De esa manera, la Superintendencia Tributaria cumple básicamente las funciones de un tribunal fiscal, revisando que los actos de la Administración Tributaria en su misión de cobrar tributos tengan por esencia el cumplimiento de un debido proceso y de la Ley y precautelando el derecho a la defensa que tiene todos los ciudadanos bolivianos.

La nueva institucionalidad del sistema tributario boliviano contribuyó al aumento del nivel de recaudaciones.

- Aumento de los ingresos tributarios.

En el análisis sobre el sistema tributario y la actividad financiera del Estado, en el capítulo I, se ha establecido que la recaudación de impuesto constituye una de las principales fuentes que tiene el Estado para el financiamiento de obras y servicios públicos. La capacidad financiera del Estado boliviano siempre estuvo por debajo de los niveles de las exigencias del financiamiento público, esta situación se hizo patente en la crisis económica que se desarrolló, entre 1982 y 1985, cuando Bolivia alcanzó elevadísimos niveles de inflación y un gran déficit fiscal.

Desde la vigencia de la Ley 843 y las sucesivas reformas del sistema tributario de Bolivia, las recaudaciones de impuestos han mejorado notablemente, con lo cual se ha evidenciado los efectos positivos de las reformas tributarias que se realizaron entre ese año y a partir del 2003 el Código Tributario boliviano fue objeto de importantes reformas desde, Anexo N° 1 al D.S. N° 27947 de 20 de diciembre de 2004, Ley N° 031 – de 19 de julio de 2010, Ley N° 037 – de 10 de agosto de 2010, Ley N° 100 – de 04 de abril de 2011, Ley N° 186 de 17 de noviembre de 2011, Ley N° 396 de 26 de agosto de 2013 y el D.S. N° 1859 de 8 de enero de 2014, lo que impulsó notablemente el aumento del nivel de recaudaciones pero todavía no es suficiente para el financiamiento de las

políticas públicas, situación que se puede observar en el análisis comparado en el contexto de América Latina, que se observa en los siguientes puntos.

- **Esto nos lleva a la Presión tributaria**

Es un término económico para referirse al porcentaje que los particulares deben aportar al Estado en concepto de impuestos. De ese modo, la presión tributaria de un país es el porcentaje del PBI recaudado por el Estado, por impuestos. La presión tributaria se mide según el pago efectivo de impuestos y no según el monto nominal que figura en las leyes, de tal modo que, a mayor evasión impositiva menor presión, aunque formalmente las tasas impositivas puedan ser altas. De hecho en países con alta tasa de evasión, el Estado usualmente eleva la presión impositiva sobre los habitantes que tiene menos posibilidades de evasión, usualmente son los consumidores.

3.4. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LA NORMATIVA Y LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIAS NACIONALES.

Considerando la hipótesis que se formuló en la presente investigación, se vio necesario señalar que la legislación tributaria vigente no garantiza una adecuada y eficiente protección de ese bien jurídico frente a las conductas de elusión tributaria, es decir, aquellas conductas caracterizadas por:

- a) La búsqueda de ventajas fiscales que implique dolo o la intención de beneficiarse fiscalmente engañando a la administración tributaria, protegiéndose en la libertad de los contribuyentes a elegir la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas tributarias.
- b) La trasgresión de las medidas antielusión consagradas por la normativa tributaria nacional.

El Código Tributario vigente no consagra una adecuada y eficaz protección de la administración tributaria y del bien jurídico tributario en tanto no tipifica el

ilícito de elusión tributaria ni sanciona la conducta que busca ventajas fiscales transgrediendo las medidas antielusión.

Las reformas que se han realizado desde 2004 hasta el 2015 al Código Tributario, si bien impulsaron muchos avances, no ha superado las limitaciones de la normativa tributaria en lo que se refiere a la elusión tributaria como se demuestra en el análisis de la normativa.

- La influencia del Modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) sobre la legislación nacional tributaria.

La reforma del Código Tributario de 2004 y 2005 ha sido influida por el Modelo de Código del CIAT. Este modelo tiene una orientación muy importante ya que se caracteriza por desarrollar las normas en materia de Derecho tributario penal, teniendo en consideración que en los países con un elevado incumplimiento de las obligaciones tributarias, el sistema de infracciones y sanciones debe estructurarse con un criterio más pragmático y menos teorizante.

Siguiendo esa orientación, ese modelo establece que debe diseñarse un Código Tributario como un cuerpo de normas jurídicas capaces de inducir a la masa de contribuyentes a un mayor nivel de cumplimiento. Según el modelo CIAT, esto se lograra en la medida que el incumplimiento tenga como consecuencia para el infractor la asunción de un riesgo efectivo de tener que cumplir con sus obligaciones tributarias forzosamente y con una carga adicional derivada de la sanción que le será aplicada.

En las disposiciones recogidas en el Modelo, se mantiene la orientación ya clásica en América Latina en cuanto a que la tipificación y las sanciones

constituyen una parte del Derecho Tributario, autónoma del Derecho Penal, atendiendo a las características propias del fenómeno de la tributación.

En cuanto al elemento material, consistente en la conducta real positiva que realiza un individuo violando una norma tributaria prohibitiva o dejando de hacer lo que la ley lo obliga, se consagra el principio de la tipicidad. Para que exista la conducta ilícita debe hacerse descrito una norma tipificando esa conducta.

En los ilícitos consagrado como delito tributario, es el elemento subjetivo el que determina la punibilidad del responsable. Ya en la figuras contravencionales e infraccionales, previstas en el Modelo, se da primicia a la condición objetiva de la ocurrencia del incumplimiento para caracterizar la comisión y punibilidad del ilícito.

Se diferencian cuatro tipos de ilícitos tributarios:

1. **La contravención tributaria.-** que correspondería a ilícitos tributarios consistentes en incumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos.
 2. **La infracción tributaria.-** que comprende a los ilícitos tributarios de incumplimiento de los deberes materiales de los sujetos pasivos, como lo son la mora y la omisión de tributos.
 3. **Los ilícitos.-** que corresponden a conductas dolosas y que se configuran con la defraudación y la desobediencia a las determinaciones de la Administración.
 4. **Los ilícitos de los funcionarios y de los profesionales.-** que se dan mayormente en la carrera como Servidor Público del Estado.
- **La estructura del Modelo CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) y la estructura del Código Tributario reformado**

El modelo CIAT está estructurado en cinco grandes. Títulos: Título I. Disposiciones preliminares; Título II. Deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros; Título III. Facultades y obligaciones de la Administración tributaria; Título IV. Procedimientos; y Título V. Ilícitos tributarios y sanciones.

El Título I, se refiere a la norma tributaria, a la definición de los tributos, al domicilio tributario, a la obligación tributaria, a los sujetos de la obligación tributaria, a la responsabilidad solidaria, a los modos de extinción de la obligación tributaria, a la prescripción de la obligación tributaria y al privilegio del crédito tributario.

El Título II, trata de los deberes y derechos de los sujetos pasivos y de los terceros. Deberes relativos a la facilitación de la fiscalización, deber de inscripción, deber de información, deberes de los funcionarios del sector público y otras entidades, deberes y formalidades de inscripción, liquidación y para el suministro de información. Derecho de repetición y devolución, derecho a la corrección de declaraciones, derecho a interponer queja por omisión o retardo en resolver y derecho a interponer consultas.

El título III, establece las facultades y obligaciones de las Administración tributaria.

Facultad de delegación, facultad de complementación legal, facultad de recaudación, facultad de fiscalización, facultad de determinación de los tributos, facultad para promover la asistencia administrativa internacional, facultad para solicitar medidas de apremio, facultad de imponer medidas cautelares, facultad de cobranza, facultad de conceder prorrogas y facultad para declarar el archivo de las actuaciones. Obligaciones de informar y asistir a los contribuyentes, obligación de resolver, obligación de certeza de los actos administrativos y obligación de guardar reserva de las informaciones tributarias.

El Título IV, trata de las normas generales sobre procedimientos, de las notificaciones, de la prueba, de los procedimientos administrativos específicos; fiscalización externa, determinación repetición y devolución, denuncia, determinación y aplicación de sanciones y cobro ejecutivo, del recurso administrativo de reconsideración contra las resoluciones de la Administración tributaria.

El Título V, trata de las normas generales sobre ilícitos tributarios y sanciones, responsabilidad, sanciones, contravenciones tributarias, infracciones administrativas tributarias, delitos tributarios y de los ilícitos de los funcionarios y profesionales.

El Código Tributario de 2003 tiene una similar estructura a la del modelo de Código del CIAT, sin embargo, no desarrolla sus prescripciones generales en lo que se refiere a las conductas que dañan a la administración tributaria o al bien jurídico tributario.

- Limitaciones del Código tributario con respecto a la elusión tributaria.

Considerando y analizando el Código Tributario boliviano a la luz de la hipótesis desarrollada, se muestra que no hace referencia a la Elusión Tributaria como una conducta que daña al bien jurídico tributario y si bien contiene algunas normas antielusión, estas no están tomadas como contravención, de tal modo que los contribuyentes que eluden la norma que no son objeto de sanción, lo cual estimula la realización de conductas elusivas que se identificaran a través de las siguientes limitaciones:

Primera limitación.

El Código Tributario nos hace referencia a la Elusión Tributaria como una conducta que daña al bien jurídico tributario, es decir, no prevé esta conducta ni lo incluye entre los ilícitos tributarios.

El Art. 148 referidos a los ilícitos, 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.**

El Art 160 señala las contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios
2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente,
3. Omisión de pago;
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181°;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en leyes especiales.

Como se puede establecer a partir de las normas de contravenciones puntualmente en el Art. 160 Código Tributario boliviano la figura de elusión tributaria está ausente, es decir no está consignada como contravención.

La doctrina o al menos un sector de la misma aconseja que:

a) La elusión tributaria debe ser considerada una contravención por cuanto implica una conducta que busca eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, cuya intención de evasión del impuesto.

b) El sistema de infracciones y sanciones tiene que estructurarse con un criterio más pragmático y menos teorizante, es decir, las conductas que se consideran

dañinas al bien jurídico tributario, deben ser expresamente tipificadas como contravenciones.

Considerando estas opiniones de la doctrina tributaria, se comprueba que el Código Tributario boliviano no tipifica como contravención a la elusión tributaria, lo cual abre la posibilidad de que las conductas dolosas que buscan beneficios fiscales dolosamente, se puedan realizar libremente, sin que sean consideradas que dañan al bien jurídico tributario y afectan a la administración tributaria. El Código Tributario Boliviano si bien sigue una orientación pragmática en cuanto se refiere a la tipificación de las contravenciones, excluye u omite a la elusión tributaria.

Segunda limitación:

El Código Tributario si bien contiene algunas normas antielusión, sin embargo no tipifica como contravención la conducta que transgrede estas normas, de tal modo que los contribuyentes que eluden la norma no son objeto de sanción, lo cual estimula la realización de conductas elusivas, lo que, a su vez, afecta a la administración y al bien jurídico tributario.

El Código Tributario boliviano contiene algunas normas que pueden ser consideradas antielusivas. Uno de ellos es el Art. 8 (Métodos de Interpretación y Analogía) que señala que:

I. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.

II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la

realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

a) Cuando el sujeto adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicara prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

b) En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

III. La analogía será admitida para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

Los incisos destacados con negritas son las que pueden ser consideradas normas antielusión. En efecto:

El inciso a) prevé la acción del sujeto pasivo que adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas. La norma establece que cuando se de dicha situación, se aplicará la norma jurídica prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

El inciso b) prevé los actos o negocios en los que se produzca simulación, estableciendo que el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas

utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

Según estas prescripciones, la adopción de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, por un lado, y la simulación no son considerados ilícitos, muchos menos delitos tributarios ni siquiera contravenciones. En este sentido, se evidencia un retroceso de la norma tributaria con respecto al Art. 98 de la Ley 843 que hacía referencia a la simulación en el marco del delito de defraudación.

En efecto, el Art. 98 de la Ley 843 señala

“Comete delito de defraudación el que mediante la simulación, ocultación maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce a error al Fisco, del que resulte para sí o para un tercero, un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción”.

Según esa Ley, la simulación, ocultación maniobras o cualquiera forma de engaño que busca el beneficio fiscal particular afectando a la administración tributaria constituye delito, es decir, una conducta penalizada. El Código Tributario vigente, no sanciona esta acción como defraudación tributaria, en tanto no consagra la trasgresión de la simulación, la ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce a error al Fisco, como conductas delictivas.

En efecto, el Art, 177 (Defraudación Tributaria) establece que 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 UFVs 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 pre judicialidad. Estas sanciones 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.

A efecto de determinar, la cuantía señalada si se trata de tributos de declaración anual, el importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los doce (12) meses del año natural (UFV's 120.000). En otros supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

El Art. 178º (Defraudación Aduanera) comete delito de defraudación aduanera, el que dolosamente perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a 50,000.- UFVs (Cincuenta mil Unidades de Fomento de la Vivienda) del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero.

- a) Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio;
- b) Realice una operación aduanera declarando cantidad calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;
- c) Induzca en error a la Administración Tributaria, de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación;
- d) Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones;

El delito será sancionado con la pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y una multa equivalente a cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicial.

Estas sanciones serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.

La definición jurídica de defraudación tributaria que hace el Código Tributario boliviano no abarca a la acción de simulación, ocultación, maniobras o cualquiera forma de engaño que busca el beneficio fiscal. En otros términos el delito de defraudación tributaria no abarca a esas acciones que se caracterizan por la conducta dolosa y la búsqueda de beneficios tributarios, engañando a la administración tributaria y afectando al bien jurídico tributario.

A partir de ello se puede señalar que quien se beneficie fiscalmente, ya sea eludiendo el nacimiento del hecho imponible o la disminución de la carga impositiva, mediante acciones de simulación, ocultación, maniobras u otras formas de engaño a la administración tributaria, no es objeto de la aplicación de la sanción.

En resumen, se puede señalar que las limitaciones de la normativa tributaria en lo que se refiere a la elusión tributaria consisten en la ausencia de tipificación del ilícito de elusión tributaria, y en la falta de sanción a la trasgresión de las normas antielusión que no consagra el Código Tributario boliviano.

- Análisis de la Elusión tributaria en la Jurisprudencia tributaria. El caso de Non Metallic Minerals S.A.

Bajo esas limitaciones, es decir, en ausencia de la tipificación del ilícito de elusión tributaria, en Bolivia no existe una jurisprudencia desarrollada en torno a la elusión tributaria. En la búsqueda de información en la Superintendencia

General de Tributación solo se ha encontrado un caso, el de NON Metallic Minerals S.A., el que se analiza a continuación.

La empresa NON Metallic Minerals S.A. crea una empresa ficticia que es la empresa Minera UYUNI, de tal forma divide su empresa en dos partes, de modo que uno de los negocios está a nombre NON Metallic Minerals S.A. y la otra parte a nombre de Empresa Minera UYUNI. Dicha empresa NON Metallic Minerals S.A. había presentado facturas que no respaldan verdaderas operaciones realizadas por el contribuyente. En cuanto las facturas presentas por la empresa NON Metallic Minerals, es proveniente de la Empresa Minera UYUNI. para que la empresa NON Metallic Minerals S.A. pueda incrementar su crédito fiscal. La empresa Minera UYUNI, solo fue creada con la finalidad de crearle crédito fiscal a la empresa NON Metallic Minerals S.A. cabe mencionar que la operación que realizo la empresa NON Metallic Minerals consistió en la prestación de servicios de extracción y transporte de ulexita del lugar de producción al de almacenaje laboral realizada efectivamente por los mineros NON Metallic Minerals S.A. y no por la Empresa Minera Uyuni, en este caso se pretende evitar responsabilidad, pero se hace mediante formas completamente legales, en busca de ventajas fiscales por el contribuyente que constituyente una elusión tributaria.

Mediante la Resolución Administrativa, dictada por el Superintendente Tributario Regional de La Paz, quedando así descartada la conducta de elusión tributaria.

Según la Resolución de Recurso Jerárquico de STG-RJ0034/2006 en el que se impugno la Resolución STR/LPZ 0197/2005 de 21 de Octubre de 2005, del Recurso de Alzada, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional de La Paz, por Hon Metallic Minerals S.A.

El Superintendente Tributario General en su fundamentación técnico-jurídica, luego de revisar los antecedentes del hecho y derecho, señala que en el presente caso se evidencia lo siguiente:

- I. La Administración Tributaria señaló que la Empresa Non Metallic Minerals S.A., habría Incurrido en efusión fiscal al haber creado una empresa Ficticia con el nombre de Empresa Minera UYUNI de propiedad de Serafín Ali Ramos, motivo por el cual procede a efectuar la depuración de las facturas emitidas por este contribuyente.
- II. Al respecto, se debe aclarar que conforma a la doctrina tributaria vigente, uno de los temas más complejos para el Derecho Tributario es el tratamiento de la evasión por abuso de las formas jurídicas o elusión, ya que la distinción entre evasión y la economía de opción (que no es evasión) tiene aspectos complejos.
- III. El derecho a la libertad que permite elegir a los contribuyentes la investidura jurídica que les proporcione mayores ventajas fiscales, no debe inducir a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas diferentes a las comúnmente usadas puede llegar a constituir una conducta antijurídica. De esta manera, no se debe confundir entre la evasión tributaria por abuso en las formas (elusión tributaria) con la simple economía de opción, mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima.
- IV. En este sentido, en busca de una ventaja fiscal por el contribuyente constituyente de una elusión. Para ello es indispensable que exista una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de esta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquella. De otra manera no hay elusión.
- V. Si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, que obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto,

existe una conducta fraudulenta y por ende lícita, aun cuando esa forma jurídica en si misma no sea prohibida por el derecho privado.

- VI. De esta manera existe gran diferencia entre ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente y otra cosa muy distinta es recurrir a artificios y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible mediante simulaciones que alteren la vestidura jurídica normal.

Por estas y otras consideraciones, el Superintendente Tributario General resuelve Anular la Resolución Administrativa, dictada por el superintendente Tributario Regional de La Paz, quedando así descartada la conducta de **elusión tributaria**.

La decisión de anular esa Resolución Administrativa se fundó en los argumentos ya descritos se ajustó en que el Código Tributario boliviano no hace referencia expresa a la elusión tributaria, ni penaliza la transgresión de las normas antielusión.

En opinión del Superintendente Tributario General de entonces, la empresa minera en cuestión no había incurrido en elusión, pese a que la misma había presentado facturas que no respaldan verdaderas operaciones realizadas por el contribuyente, y la operación que realizó consistió en la prestación de servicios de extracción y transporte de ulexita del lugar de producción al de almacenaje, laboral realizada efectivamente por los mineros y no por la Empresa Minera Uyuni.

El Superintendente señala que la Empresa Non Metallic Minerals S.A. había realizado una economía de opción mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que, en su opinión, es válida y perfectamente legítima.

Basándose en referencias a la doctrina señala que no toda conducta de escoger una ventaja fiscal es elusión. En su criterio, para que se dé la elusión es necesario que exista una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de este frente a la realidad económica. Si estos requisitos están ausentes, no hay elusión.

Resulta evidente que los argumentos y la decisión del Superintendente Tributario General, se funda en referencias o interpretaciones personales de la doctrina, y no en la norma jurídica tributaria vigente. En efecto, ninguna de sus argumentaciones se funda en la interpretación de la norma jurídica tributaria nacional, es decir, el Código Tributario. Su razonamiento no se desprende de la interpretación de la normativa jurídica en el marco de la doctrina, sino, estricta y exclusivamente en la doctrina, incluso en su sector de la doctrina sobre la elusión.

Descarta la conducta de elusión tributaria haciendo referencia a la “economía de opción que busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía acorde con las previsiones de la legislación tributaria; de tal forma, los contribuyentes pueden elegir, entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, siempre y cuando no vulnere la normativa aplicable”, que puede dar lugar a respaldar las siguientes afirmaciones:

- “Toda persona es libre de dirigir su actividad económica de manera tal que deba pagar el menor impuesto posible, y elegir entre las formas jurídicas que se le ofrecen, aquella que entraña una carga fiscal menos onerosa”
- “Sería absurdo que el contribuyente encontrando varios caminos legales (y por lo tanto lícitos) para llegar al mismo resultado, fuese a escoger justamente aquel medio que determinase un pago del impuesto más elevado”
- “No hay regla moral que prohibida a los individuos ordenar sus negocios del modo menos oneroso, incluso tributariamente”.

- “Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para el fisco”
- “Ningún reproche merece el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal”

Como resulta evidente, hacer referencia a la economía de opción puede encubrir intenciones y maniobras realizadas con el único o principal propósito de no pagar el impuesto que en realidad hubiera correspondido. Villegas, señala al respecto “vemos entonces que una cosa es ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante una simulación que altera la vestidura jurídica normal”. Las personas astutas, con el debido asesoramiento, pueden defraudar al Fisco, con formas manifiestamente inapropiadas.

La economía de opción puede ser un escudo para encubrir precisamente esas conductas que buscan aminorar la carga tributaria correspondiente al hecho gravable, recurriendo a formas artificiosas y manipulaciones arbitrarias. Las condiciones que favorece a estas conductas son la ausencia de normas antielusión y la existencia de sectores económicos de difícil fiscalización.

- **Sectores económicos de difícil fiscalización y elusión tributaria.**

En Bolivia no se debe descartar la ocurrencia de la elusión tributaria, en tanto que la normativa tributaria tiene vacíos y en la economía nacional existen sectores muy importantes que resultan difíciles realizar una adecuada y eficaz fiscalización.

a) Existencia de sectores difíciles de fiscalizar

En la economía nacional existen sectores productivos que se clasifican como pequeños contribuyentes y que por sus características propias son particularmente difíciles de controlar y fiscalizar así lo indica la experiencia de la Administración Tributaria existiendo el agravante que se desconoce su identidad, merced a la magnitud que alcanza en muchos de ellos de economía informal o subterránea.

La dificultad de controlarlos no solo reside en las características propias que este colectivo de responsables ostenta (**cantidad de contribuyentes involucrados – deficiente nivel organizativo – imposibilidad de imponerle prácticas contables rigurosas tendencias a operar en la economía informal**), sino también en el accionar de la misma Administración Tributaria (que prefieren emplear sus limitado recursos del área de inspección a controlar el nivel de cumplimiento de los grandes contribuyentes en los cuales se concentra la recaudación para obtener mejor relación costo-beneficio en las acciones implementadas).

Seguidamente se pueden agrupar las principales actividades económicas que los pequeños contribuyentes desarrollan y que se caracterizan como dijimos por ser difíciles de controlar y fiscalizar, a saber:

- a) Comerciantes minoristas y pequeños mayoristas,
- b) Productores Primarios (agricultura, ganadería, selvicultura y minería)
- c) Profesionales autónomos.
- d) Pequeños y medianos empresarios.

Las características salientes de estos sectores es el número de contribuyentes que lo conforman, la falta de conciencia tributaria y el deficiente nivel organizativo.

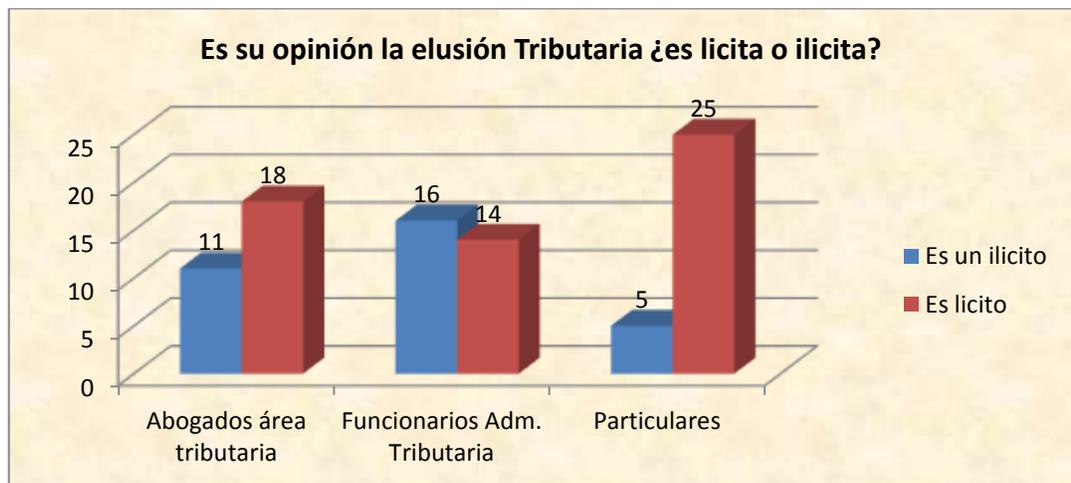
Con relación a las actividades de estos sectores se agregan la atomización de las unidades económicas, el carácter familiar de muchas de ellas la lentitud en la incorporación de los procesos de evolución tecnológica y la localización de los pequeños productores (que supone un difícil acceso a los mismos).

En la economía nacional existen muchos sectores donde posiblemente se realicen conductas elusivas. Esta posibilidad esta dada por las dificultades de la aplicación de la fiscalización tributaria.

Opiniones sobre la elusión tributaria.

La elusión tributaria no es un tema jurídico analizado y debatido ampliamente, en gran parte es un tema que no se aborda en el foro nacional, aunque algunos tributaristas se refieren a esta figura en algunas ocasiones. En las siguientes gráficas se han recogido las opiniones de 2 grupos de personas que tienen conocimiento sobre este tema del Derecho Tributario.

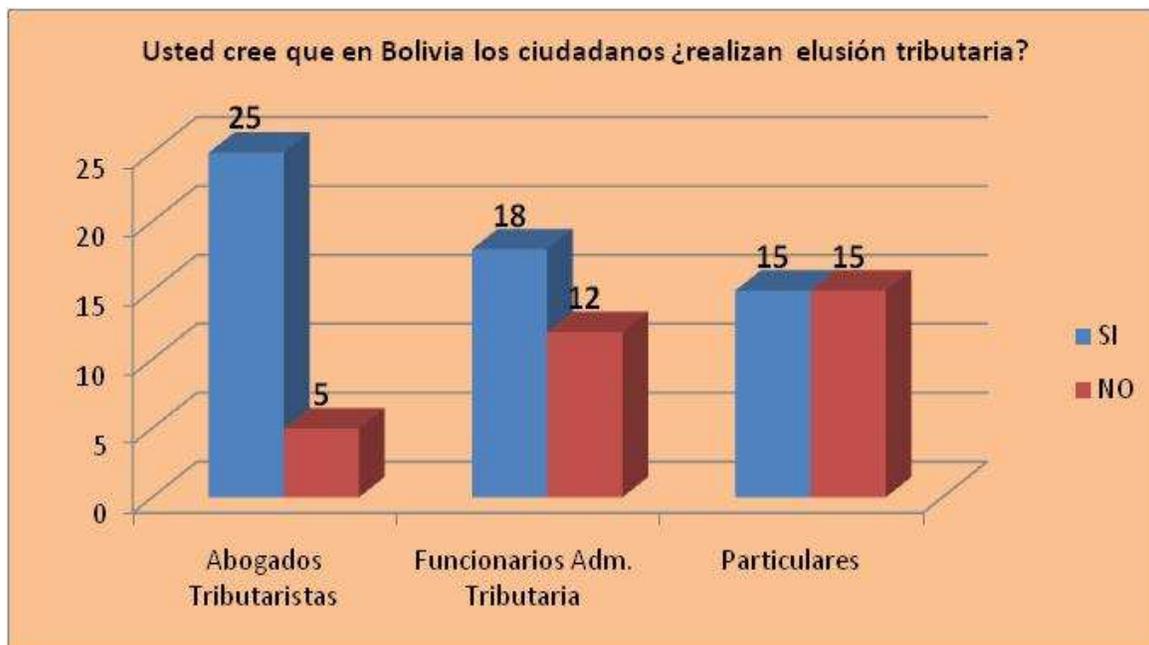
1. Opiniones sobre la elusión tributaria si es delito o es lícito.



La pregunta apunta a la opinión, no a la definición jurídica. En este sentido, la mayoría de las personas consultadas opina que se trata de lícito, es decir, una figura que no cae en el tipo penal tributario, aunque una parte importante opina

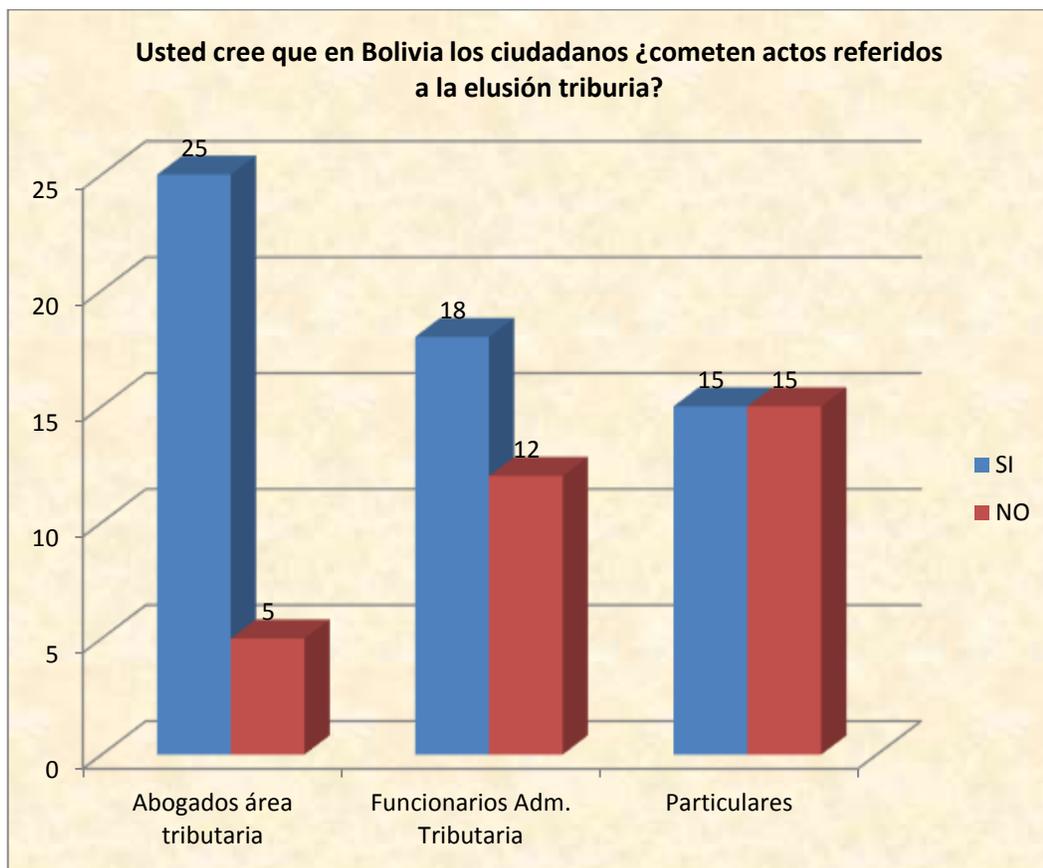
que si se trata de un delito, lo que permita señalar que la elusión tributaria estaría comprendida entre uno de los delitos que tendría que tipificar el Código Tributario boliviano.

2. Conducta elusiva en Bolivia



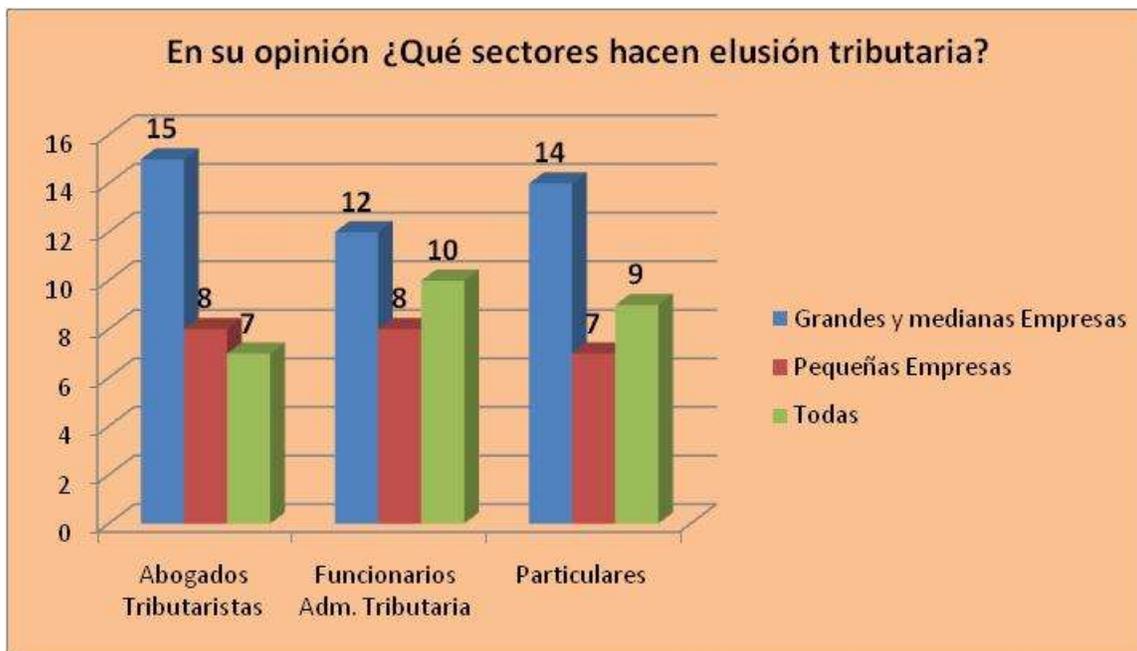
A la consulta formulada, la mayoría de las personas correspondiente a los segmentos de los abogados y personal de la administración tributaria, responde que los ciudadanos realizan la comisión de elusión tributaria, las personas particulares se dividen en respuestas contrarias. Si bien no existen estudios que midan los niveles de elusión tributaria, las respuestas de las personas consultadas son ilustrativas en tanto se basan en la experiencia y la observación.

3. Frecuencia de la conducta elusiva



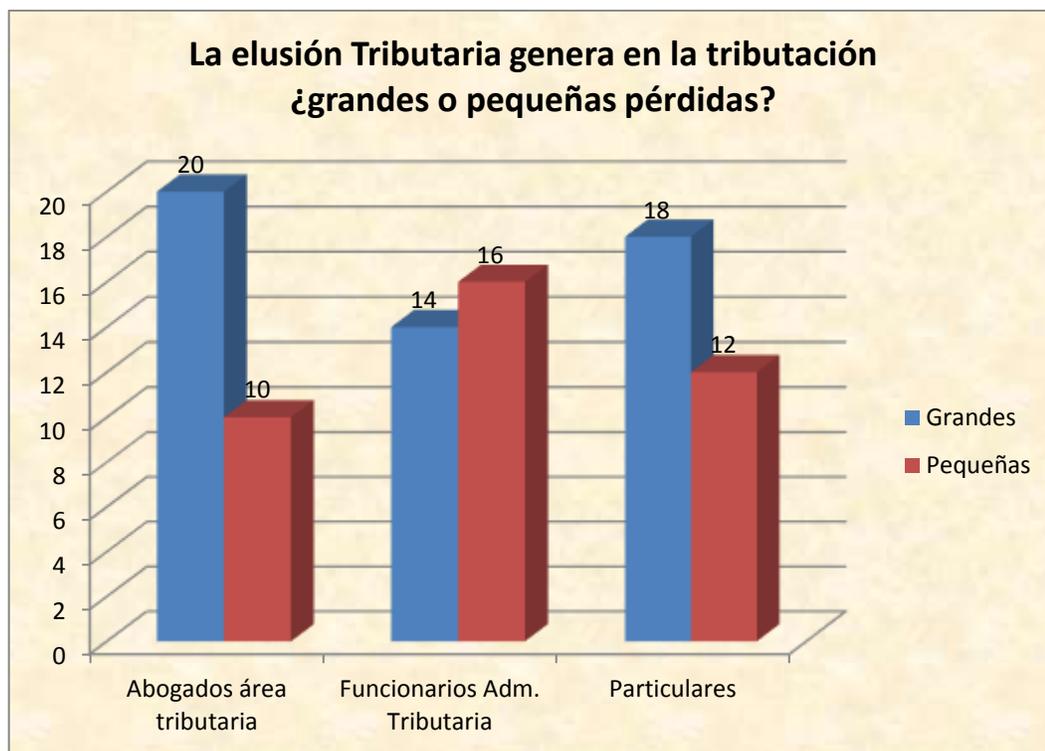
Según la gráfica, los sectores que hacen elusión tributaria son muchos, en opinión de la mayoría de las personas consultadas. Probablemente, estas respuestas se funden o estén estimuladas por la creencia popular de que los ciudadanos burlan a la ley tributaria, toda vez que les sea posible. No se puede negar que en Bolivia, no existe una sólida cultura tributaria que impida sobreponer el interés particular al interés público, lo cual es una situación que favorece a la comisión de la elusión tributaria.

4. Sectores que hacen elusión tributaria



En la gráfica se establece que las opiniones de las personas consultadas tienden a concentrar la elusión en las grandes y medianas empresas, sin dejar de mencionar a todas y a las pequeñas empresas. Ello permite señalar que la elusión tributaria se produce en todos los sectores, en unos más que en otros. La percepción de que las grandes empresas hacen elusión probablemente se funde en la idea generalizada que apunta a acusar a esas empresas de realizar la doble contabilidad.

5. Efectos de la elusión en las finanzas públicas.



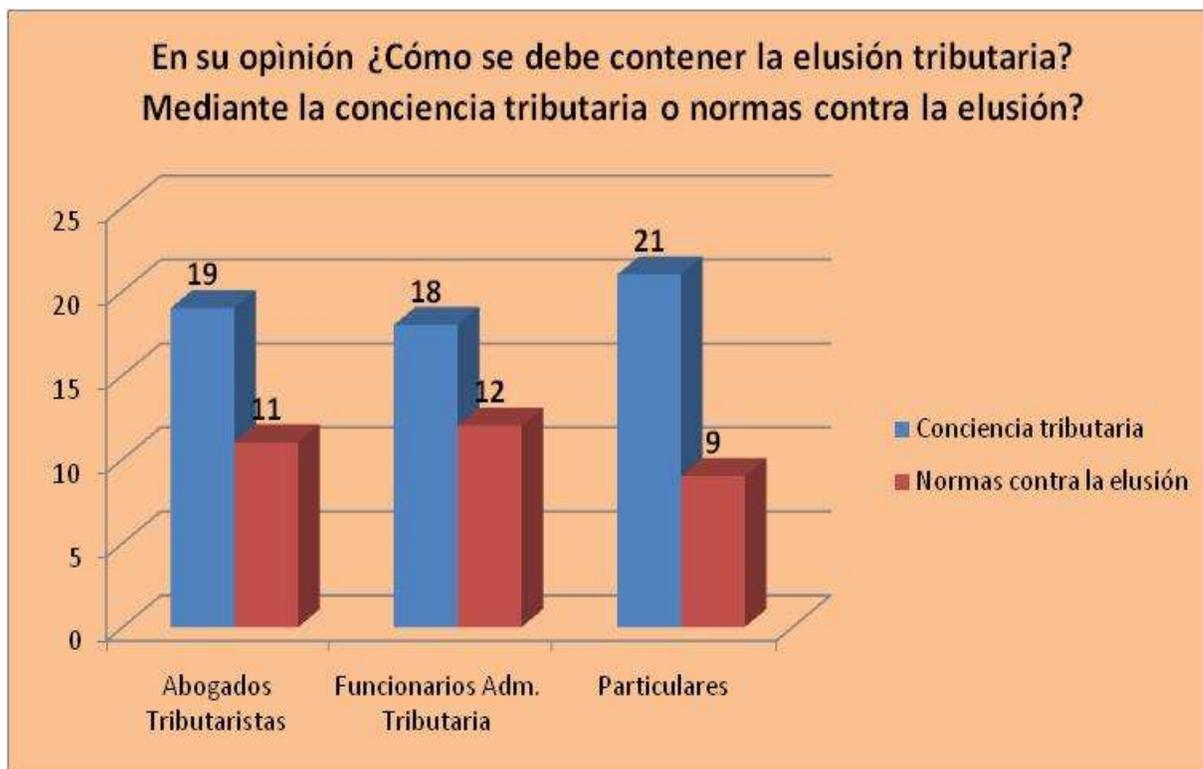
Las respuestas que se observan en la gráfica permiten presumir que la elusión tributaria es admitida por los segmentos de abogados y personas particulares, en tanto el segmento de las personas de la administración tributaria no la admiten, razón por la cual responde a los daños que produce son grandes.

6. Conductas y normas anti elusión



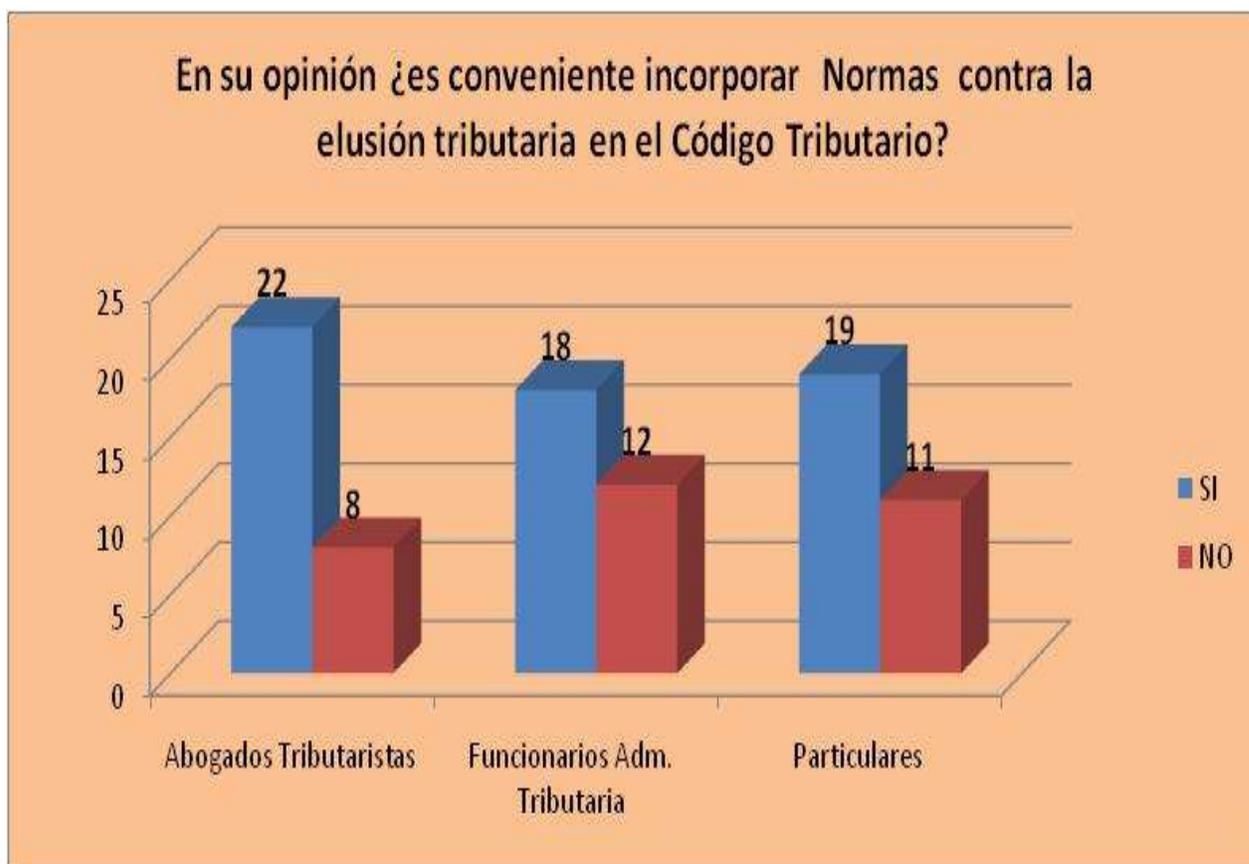
La gráfica permite señalar que la mayoría de las personas consultadas opinan que en la conducta del contribuyente predomina el interés particular, lo cual es una referencia para presumir que los ciudadanos están inclinados a prever o disminuir la carga tributaria, frente al interés público.

7. Factores para contener la elusión tributaria.



Las personas consultadas se inclinan por la norma jurídica como un mecanismo para contener la conducta elusiva tributaria; dejando en segundo lugar a la conciencia tributaria, lo cual parece indicar que los contribuyentes temen a la ley, en lugar de tener una inclinada al cumplimiento de la ley tributaria por convicción y espíritu cívico.

8. Incorporación de normas anti elusión en el Código Tributario



La consulta realizada únicamente a los profesionales abogados y personal de la administración tributaria, da como resultado una opinión mayoritaria a favor de la incorporación de normas anti elusión en el Código Tributario.

CONCLUSIONES

1. No existe unanimidad en la doctrina respecto de la licitud o ilicitud de la elusión tributaria en Bolivia, sin embargo, en derecho comparado, hay una inclinación mayoritaria de la doctrina que estima a la elusión tributaria ilícita.
2. La elusión tributaria ilícita comprende toda conducta desplegada por el contribuyente para esquivar el cumplimiento de la normativa tributaria, escondiendo su verdadera capacidad económica, mediante el uso de formas jurídicas permitidas por el ordenamiento positivo, pero concebidas para fines distintos, con el objeto de reducir su carga impositiva del Estado.
3. La elusión tributaria ilícita tiene cuatro elementos que la caracterizan: evitar el nacimiento de la obligación tributaria, la astucia para hacerlo, el empleo de una forma lícita con fines distintos a su naturaleza, intención de evitar o aminorar la carga fiscal soslayando la aplicación de una norma tributaria determinada, cuyas consecuencias jurídicas se hubiesen producido de no emplearse determinada forma o negocio jurídico con el fin de evitarlas.
4. La evasión tributaria, es una categoría jurídica diferente de la elusión tributaria. Se distinguen de la elusión, principalmente, porque en la evasión se contraviene directamente la ley y en la elusión esta contravención es indirecta.
5. El abuso del derecho es un acto ilícito, el que lo comete debe hacerse responsable por los daños y perjuicios ocasionados. El derecho de un individuo termina donde comienza el derecho del otro, de lo que puede inferirse que el ejercicio de tales derechos es legítimo hasta que comienza el abuso. Por tanto, resulta incuestionable que el ejercicio de los derechos más allá de los límites de la buena fe y del espíritu, propósito y razón de la ley que lo otorga debe ser considerado abusivo y sancionable.
6. Las sanciones posibles ante la elusión tributaria cometida, deben tomarse en cuenta (explicadas en la parte de Propuestas de la Investigación).

PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN

En el análisis de la normativa se ha establecido que la legislación tributaria nacional no contiene normas antielusión, específicamente, contra la elusión tributaria, como esta conducta no está tipificada, no está incluida entre las contravenciones tributarias, lo cual implica una desprotección del bien jurídico tributario frente a las conductas elusivas de los contribuyentes.

Considerando estos vacíos de la normativa, se propone la incorporación de los siguientes Artículos del Código Tributario.

- Primera Propuesta.-

Norma antielusión (contra la simulación)

Artículo. Abuso en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eviten total o parcialmente la realización del hecho imponible o aminoren la base de la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. En las liquidaciones que se realicen como resultados de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y se liquidarán intereses de mora, sin perjuicio de la sanción que, en su caso, procesa de acuerdo con lo dispuesto en este Código.

- Segunda Propuesta.-

Incorporar como contravención la trasgresión de las normas anti – elusión

ARTÍCULO 160° (Clasificación). Son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios;
2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
3. Omisión de pago;
 - **Elusión tributaria (que debería ser incluida).**
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del Artículo 181°;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en leyes especiales;

- Tercera Propuesta.-

El Art..... (**Art que debería ser incluido**). (Ilícito de Elusión Tributaria) indica, el que comete ilícito de Elusión Tributaria dolosamente o perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que busquen eludir o disminuir el pago del monto de los impuestos al hecho agravado real desarrollados en los siguientes incisos:

- a) Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio.
- b) Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valoración, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero.
- c) Induzca en error a la Administración Tributaria de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación.
- d) Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones:

En relación al tema de la elusión tributaria, de los resultados de las encuestas N° 4, 5 y 8 se desprende que los contribuyentes mayoritariamente consideran un ilícito grave la elusión tributaria. Al mismo tiempo, existe una opinión favorable hacia un mayor control de la elusión tributaria y hacia la existencia de sanciones para aquellos que incurren en este ilícito.

Por todo lo mencionado se propone el siguiente planteamiento de sanción a los que incurran en el ilícito de elusión tributaria.

El Ilícito será sancionado con:

- I. Se aplicará la sanción del 80% del monto declarado cuando el valor de los tributos omitidos sean de UFV's 10.000 para adelante.
- II. Se aplicará la sanción del 50% del monto declarado cuando el valor de los tributos omitidos sean de UFV's 1 hasta UFV's 9.999

-Cuarta Propuesta.-

Implementación de difusión informativa a través de instituciones encargadas de recaudación de impuestos. Una propuesta es la de contratar un grupo de consultores encargados de capacitar a los responsables del área en todas las empresas públicas y privadas, dando a conocer el daño económico que se causa al Estado Plurinacional de Bolivia con esta figura.

El gobierno Boliviano debe crear una Entidad, Dirección o Unidad destinada a controlar cualquier tipo de evasión, haciendo cumplir al contribuyente con la obligación impositiva.

RECOMENDACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

Primera, realizar seminarios y otras actividades académicas sobre la elusión tributaria con el propósito de promover investigaciones sobre la misma, a fin de rescatar los avances desarrollados en la materia en el Estado de Bolivia y de esa manera incorporar en la legislación normas anti elusión, tributaria. Incorporar el tema de la elusión tributaria en los planes de estudio de la materia de Derecho Tributario de todas las Universidades que se encuentren en territorio Boliviano, otorgándole la importancia que se merece.

Segunda, se debe controlar los posibles vacíos legales que favorezcan la elusión tributaria a fin de conseguir la transparencia de los hechos económicos en el Estado Bolivia.

Tercera, se deben establecer mecanismos para evitar las modalidades de elusión tributaria y así obtener una adecuada información contable-tributaria de los empresarios del Estado de Bolivia.

Cuarta, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) debe contribuir mejorando los procedimientos tributarios para evitar la elusión tributaria en el Estado Bolivia.

BIBLIOGRAFIA

Ignacio Ayala Gómez. El delito de Defraudación Tributaria. Artículo 349 del Código Penal Editorial Civitas. S.A.

Julio Alvarenga. Introducción al Derecho Tributario. Editorial Norma, México 1995.

Oswaldo Anzola. La elusión fiscal y los medios para evitarle. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Leticia Barrera. La elusión tributaria y las normas antiabuso. Estudios Fiscales. Buenos Aires. Argentina.

María Felix Delgadillo es bueno el sistema tributario en Bolivia? Texto recuperado de la web.

El fraude a la Ley en el Derecho Tributario. Revista de Derecho Fiscal y Hacienda Pública, vol. XVI. Madrid. 1966.

Juan García Escobar. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina.

Dino Jarach. El hecho imponible. Editorial Abeledo – Perrot. Tercera Edición Buenos Aires, Argentina.

Sergio Letelier. La elusión fiscal en el impuesto a la renta en Chile. Revista Derecho Fiscal. Santiago de Chile 2001.

Mario Pabon: Derecho Financiero Parte General Editorial Temis, Bogota Colombia 1999.

Delgado Pacheco Abelardo. Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributario Española Editorial Aranzadi. Madrid España.

José Luis Pérez de Ayala. Las Ficciones del Derecho Tributario Editorial de Derecho Financiero Madrid 1970.

www.superintendenciatributaria.com.bo