



**UNIVERSIDAD AMAZONICA DE PANDO**  
**ÁREA DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES**  
**PROGRAMA DE DERECHO**



**INFORME FINAL DE TESIS DE GRADO**

**“ESTUDIO Y ANALISIS DE LOS VACIOS LEGALES DENTRO LA  
LEGISLACION NACIONAL QUE POSIBILITA LA ELUSION FISCAL”**

Para obtener el grado académico  
de Licenciada en Derecho.

**POSTULANTE:** Univ. Verónica Ribert Meza

**Cobija-Bolivia**  
**2014**

**UNIVERSIDAD AMAZONICA DE PANDO**  
**ÁREA DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES**  
**PROGRAMA DE DERECHO**



**INFORME FINAL DE TESIS DE GRADO**

**“ESTUDIO Y ANALISIS DE LOS VACIOS LEGALES DENTRO LA  
LEGISLACION NACIONAL QUE POSIBILITA LA ELUSION FISCAL”**

Para obtener el grado académico  
de Licenciada en Derecho.

**POSTULANTE:** Univ. Verónica Ribert Meza

**Cobija-Bolivia**  
**2013**

## **DEDICATORIA:**

*A mis queridos padres Victor Hugo Ribert Fessy y a mi madre Osmila Meza Queroiz, a mi esposo y a mi querida hija y a mis hermana y hermano. Dedico este trabajo que posibilita la conclusión de una etapa muy importante para toda persona.*

*Quiero agradecer:*

*En primer lugar a Dios por ser la fuente de vida e inspiración y mi guía.*

*A mi familia por su constante apoyo, por estar siempre a mi lado, por todo el gran afecto a mi persona;*

*A mi hija, que es mi inspiración;*

*A la Universidad Amazónica de Pando, por haber posibilitado mi formación profesional.*

*A todos ellos muchas gracias.....*



## Índice

Dedicatoria.....	
Agradecimientos .....	
CAPÍTULO I .....	2
Fundamentación del tema.....	2
1.1. Antecedentes.- .....	2
1.2. Planteamiento del problema.- .....	3
1.2.1. Situación problemática.- .....	3
1.2.2. Formulación del problema.- .....	3
1.3. Justificación.-.....	3
1.4. Establecimiento de objetivos.-.....	4
1.4.1. Objetivo general.- .....	4
1.4.2. Objetivos específicos.- .....	4
1.5. Delimitación de la investigación.- .....	5
1.5.1. Delimitación geográfica.- .....	5
1.5.2. Delimitación temporal.- .....	5
1.5.3. Delimitación sustantiva.- .....	5
1.6. Diseño metodológico .....	5
1.7. Tipo de investigación.- .....	5
1.7.1. Métodos de investigación.....	6
1.7.1.1. Método Histórico.- .....	6
1.7.1.2. Método Comparativo.- .....	6
1.7.1.3. Método de Analogía.-.....	6
CAPÍTULO II .....	7
MARCO TEÓRICO .....	7
2.1. MARCO REFERENCIAL .....	7
2.2. MARCO HISTÓRICO .....	10
2.2.1. Elusión y ahorro de impuestos .....	10

2.2.2.	Elusión y TaxPlanning.....	11
2.2.3.	Evasión y elusión.....	12
2.2.4.	Elusión y fraude de ley.....	13
CAPÍTULO III .....		15
MARCO CONTEXTUAL.....		15
3.1.	LEGISLACIÓN COMPARADA.- .....	15
3.1.1.	Elusión Fiscal en Países de América del sur.-.....	15
3.1.1.1.	Argentina.- .....	15
3.1.1.2.	Chile.-.....	16
3.1.2.	Elusión fiscal en países de américa central.- .....	17
3.1.2.1.	El Salvador.- .....	17
3.1.2.2.	Nicaragua.-.....	18
3.1.2.3.	Panamá.-.....	18
3.1.3.	Elusión fiscal en México.-.....	19
3.1.4.	Elusión fiscal en Suiza.- .....	20
3.1.5.	Políticas de los distintos países para evitar la elusión fiscal o tributaria.-	21
CAPÍTULO IV.....		23
MARCO CONCEPTUAL.....		23
4.1.	Derecho financiero.-.....	23
4.2.	Derecho tributario.- .....	23
4.2.1.	Noción.-.....	23
4.2.2.	Terminología.- .....	24
4.2.2.1.	Derecho fiscal.- .....	24
4.2.2.2.	Derecho impositivo.- .....	24
4.2.3.	Partes del derecho tributario.- .....	24
4.2.3.1.	Parte general.- .....	25
4.2.3.2.	Parte Especial.- .....	25
4.2.4.	Contenido.....	25
4.2.4.1.	Derecho Tributario Sustantivo o material.-.....	25
4.2.5.	Derecho tributario administrativo o formal.- .....	26

4.3.	Definición de tributo.-	26
4.3.1.	Características de los tributos.-	26
4.3.2.	Clasificación de los tributos.-	27
4.4.	Relación jurídico tributaria.-	27
4.4.1.	Características de la relación jurídica tributaria.-	27
CAPÍTULO V		29
DIAGNÓSTICO		29
CAPÍTULO VI		31
DESARROLLO DEL TEMA		31
5.1.	Definición.-	31
5.2.	Diferencias entre la elusión tributaria y la evasión.-	31
5.3.	Mecanismos de elusión tributaria.-	34
5.4.	Caracterización de la elusión tributaria.-	34
5.4.1.	Conductas del contribuyente.-	34
5.4.1.1.	Acción Racional	35
5.4.1.2.	Acción con conducta dolosa.-	35
5.4.1.3.	Acción con intención dolosa premeditada.-	36
5.5.	Características esenciales.-	36
5.6.	Clases.-	37
5.6.1.	Elusión por exclusión:	37
5.6.2.	Elusión por vacío de ley:	37
5.7.	Elusión fiscal internacional.-	38
5.8.	Persecución de la elusión fiscal.-	41
5.9.	Medios para evitar la elusión fiscal.-	42
CAPÍTULO VII		44
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		44
6.1.	Conclusiones.-	44
6.2.	Recomendaciones.-	45
BIBLIOGRAFÍA		48
Anexos		49



## INTRODUCCIÓN

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.

No obstante, la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son bastante ambiguas, en particular debido a que el aprovechamiento de subterfugios legales no se hace generalmente de manera completamente inocente, y además, porque muchas conductas destinadas a "rebajar" impuestos pueden ser consideradas delictivas o no dependiendo de un detalle tan técnico, cual es la existencia de un tipo penal tributario que castigue dicha conducta como un hecho punible. La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado. Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes: darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna; ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión; incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.

# CAPÍTULO I

## Fundamentación del tema

### 1.1. Antecedentes.-

Un buen sistema tributario debe estar organizado en función de principios de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad. El primer concepto se refiere a la capacidad del sistema para financiar el gasto del Estado sin tener que recurrir a un nivel excesivo de endeudamiento. El concepto de eficiencia en el sistema tributario debe tender a disminuir las distorsiones generadas por los impuestos sobre las decisiones de los agentes económicos. La equidad implica que la carga tributaria debe ser distribuida con justicia entre los miembros de la sociedad, respetando sus capacidades contributivas, bajo el principio de simplicidad, el sistema impositivo debe ser un conjunto ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para todos los contribuyentes, de modo tal que reduzca los costos de cumplimiento y la probabilidad de evasión y elusión fiscal.

Para lograr lo anterior, el sistema se tiene que perfeccionar y actualizar permanentemente de acuerdo con nuevas tendencias y modalidades de operación de los contribuyentes en los distintos ámbitos de los sectores económicos, de tal manera que se disminuyan los riesgos generados por las distorsiones no deseadas en la aplicación de la normativa tributaria, así como los vacíos e imperfecciones legislativas que permiten la evasión y la elusión tributaria.

El problema jurídico objeto de este estudio se aborda tomando en consideración que el contribuyente conoce a profundidad la ley y entonces encuentra irregularidades que no le prohíben utilizar ciertas figuras independientes al texto impositivo, aun así no se debe olvidar que un principio general de derecho establece que la autoridad para ejercer los actos de coercitividad debe ser competente, lo que implica que sólo puede aplicar el

texto legal en el marco conceptual que señala, mientras que el contribuyente puede realizar todos los actos y los hechos jurídicos que no sean ilícitos y no contravengan a la ley donde ésta no distingue el sujeto pasivo este no está obligado a distinguir.

## **1.2. Planteamiento del problema.-**

### **1.2.1. Situación problemática.-**

La elusión es un acto lícito cuyo propósito es reducir el pago de los tributos que por ley le corresponden a un contribuyente, pueden ser por el aprovechamiento de vacíos en la norma tributarias; la elusión tributaria constituye una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales; que sin embargo el sistema tributario debe abocarse a reducir dichos vacíos para evitar que se siga produciendo este acto que va en contra la política tributaria del país.

### **1.2.2. Formulación del problema.-**

¿De qué manera se presenta la figura de elusión fiscal o tributaria?

## **1.3. Justificación.-**

Es de gran relevancia conocer la raíz de donde vienen las contribuciones y el fin que ellas tienen, que es el gasto público; además es importante identificar las formas de actuar de la autoridad y las barreras que tiene esta para lograr cumplir con su cometido que es la recaudación; siendo indudablemente una de estas barreras la abstención del pago de los tributos.

Con el hecho de no conocer las causas y consecuencias del no pago de contribuciones, se crea una carencia de educación cívica por parte de los obligados, generando una cultura errónea y formando actitudes evasoras con perjuicio para el estado. Así mismo el buen conocimiento de la legislación y su uso en favor personal en algunos casos deriva en lo que se conoce como elusión tributaria.

Es decir que si bien existen límites y obstáculos que tiene la autoridad para hacer cumplir las leyes tributarias, y que algunas han sido creadas por la sociedad, también existen otras creadas por sí mismo y que conllevan a actos de incumplimiento de pago.

#### **1.4. Establecimiento de objetivos.-**

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

Realizar un estudio de la necesidad de contar con una norma que evite la elusión fiscal o tributaria..

##### **1.4.2. Objetivos específicos.-**

- Dar a conocer los puntos de vista de distintos intérpretes acerca de la figura de elusión tributaria.
- Dar a conocer las causas y orígenes de la elusión tributaria.
- Señalar los factores principales que participan en este tipo de acciones.
- Proponer medidas de acción para combatir la elusión tributaria.
- Determinar dónde está el vacío legal en el pago de obligaciones tributario.
- Determinar la responsabilidad que existe en el régimen simplificado y el régimen general.

## **1.5. Delimitación de la investigación.-**

### **1.5.1. Delimitación geográfica.-**

El estudio acerca de la elusión fiscal se circunscribirá al ámbito nacional en lo referido a normas tributarias nacionales.

### **1.5.2. Delimitación temporal.-**

El estudio será realizado por un lapso de 6 meses, el mismo estará comprendido por el segundo semestre del año 2013.

### **1.5.3. Delimitación sustantiva.-**

La investigación se realizará haciendo una observación de la normativa tributaria y fiscal, pero la definición de determinados términos obliga a recurrir a principios, técnicas y procedimientos propios de la ciencia del derecho.

## **1.6. Diseño metodológico**

El trabajo de investigación seguirá un estudio teórico descriptivo explicativo; ya que lo que se busca por medio de esta investigación es precisar elementos prácticos del tema, a través de una investigación de fuentes documentales.

## **1.7. Tipo de investigación.-**

El tipo de investigación a seguir será de tipo básico, diseño no experimental y de corte transversal.

Se señala que es una investigación básica toda vez que la misma hace un estudio y en ningún caso es una investigación aplicada.

No experimental porque no se realiza una manipulación de variables, tomando en cuenta que la investigación es más cualitativa que cuantitativa.

De corte transversal porque la investigación se realiza por una sola vez, vale decir que no se la realizará consecutivamente, además que para la obtención de información se realiza en un solo momento.

### **1.7.1. Métodos de investigación.**

#### **1.7.1.1. Método Histórico.-**

Por medio de este método se conocerá la evolución histórica que ha experimentado el problema de investigación, para el efecto se buscará conocer el sistema tributario que da lugar a vacíos para la elusión tributaria.

#### **1.7.1.2. Método Comparativo.-**

Método que se utilizará para comparar el sistema tributario nacional con otros sistemas tributarios; así mismo permitirá comparar los distintos criterios doctrinales al tema.

#### **1.7.1.3. Método de Analogía.-**

Que permitirá conocer cuáles son las diferencias y similitudes en la aplicación de normas tributarias y los efectos que estos tienen en la sociedad.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1. MARCO REFERENCIAL

En materia tributaria existen dos términos que son utilizados por los contribuyentes y las entidades administradoras de impuestos para describir la decisión de los contribuyentes de minimizar el pago de impuestos.

La **elusión de impuestos** (*Taxavoidance* en inglés) hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias **permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta**. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación que es permitida por la ley, que en ocasiones es ambigua o tiene vacíos.

La evasión fiscal, en cambio, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley.

Se puede considerar elusión de impuestos, por ejemplo cuando un comerciante para no pasar de un régimen simplificado a un régimen general, divide su negocio en dos partes, de modo que una parte está a nombre de él y otra parte a nombre de su esposa u otro familiar. En este caso se pretende evitar ser responsable del régimen general, pero se hace mediante formas completamente legales, de suerte que la autoridad tributaria no encontrará nada ilegal, a menos que la legislación aplique conceptos de grupo de interés económico.

Es evasión en cambio, cuando el mismo comerciante decide no facturar sus ventas.

A continuación se presentan algunas definiciones de distintos tratadistas respecto a la figura de elusión tributaria o fiscal:

Para Díaz González (2004) la elusión fiscal en la conducta consiste en no ubicarse dentro del supuesto normativo, denominado hecho generador, que fija la ley tributaria respectiva, o sea, la persona evita ser considerada contribuyente de cierto impuesto, sin incurrir en prácticas ilegales.

Tiedemann señala que las objeciones de política económica y financiera contra ciertas prácticas fiscales, como la disminución de la carga tributaria, o la obtención de beneficios fiscales –que produce el mismo resultado económico–, son irrelevantes desde cualquier perspectiva jurídica, incluida la penal. En tal sentido, sostiene que las acciones tendientes a evitar impuestos (*taxavoidance*) pueden ser lícitas o ilícitas, o incluso penalmente punibles, según las circunstancias del caso concreto y de la legislación aplicable<sup>1</sup>. Los ordenamientos jurídicos varían y cada uno estructurará (o no) las acciones tendientes a combatir la elusión fiscal en función de sus objetivos de política económica.

Según el *Carter Commision Report* de Canadá, 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. La elusión siempre implica la existencia de diferentes alternativas, una de las cuales puede resultar en una reducción de impuestos frente a otra. Asimismo, la *motivación* pareciera ser un elemento esencial de la elusión fiscal. De modo tal que una persona que elige una opción determinada entre varias posibles porque ella le permite ahorrar el impuesto más caro, debe

---

<sup>1</sup>Tiedemann, Klaus: *Poder económico y delito*; Ariel Derecho; Barcelona, 1985; ps.91-2. Al respecto, señala también este autor que no hay que perder de vista la capacidad de los agentes económicos con mayor posibilidad de interferir en las pretensiones fiscales de los distintos países.

diferenciarse del contribuyente que realiza la misma elección por un motivo de negocios o personal<sup>2</sup>.

Beatriz González de Rechter define la elusión fiscal como “*toda acción u omisión mediante la cual una persona de existencia visible o ideal, elige las formas jurídicas adecuadas para la realización de sus negocios logrando una economía de impuesto*”<sup>3</sup>.

Corolarios lógicos de esta definición resultan para esta autora:

- Que se trata de una acción u omisión previas a la verificación del hecho imponible;
- Que es un fenómeno económico exteriorizado mediante procedimientos jurídicos; y,
- Que la elusión es lícita sólo cuando las personas no incurran en abuso de las formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal.

Sin embargo, la aparente sencillez conceptual y científica de la definición anterior parece no resultar suficiente para determinar el fenómeno de la elusión. Al respecto, existe un debate bastante confuso para llegar a definir la elusión dado que el término se utiliza muchas veces para abarcar distintos fenómenos tales como economía de opción o ahorro de impuestos; y hasta hay quienes como Duverger, ven la elusión una evasión organizada por la ley.

En un sentido amplio, la elusión de impuestos comprende conductas que realiza el contribuyente para reducir la carga tributaria que no constituyen una ofensa criminal, aunque conforme a principios de eficiencia económica y de justicia fiscal un contribuyente no debería hacer uso de formas jurídicas o negocios jurídicos para evitar situaciones sujetas a la misma carga fiscal.

---

<sup>2</sup> Canada, Report of the Royal Commission of Taxation (KL Carter, Chairman) (Queens Printer, Ottawa, 1966) Volume 3, Appendix A, 538; citadoporWaincymer, Jeffrey: “The Australian Tax Avoidance Experience and Responses: a critical review”; en *Tax Avoidance and The Rule of Law*; Graeme S. Cooper (ed.); IBFD Publications BV; Holanda; 1997.

<sup>3</sup>González de Rechter, Beatriz S.: resumen; *Cahiers du Droit Fiscal International*, XXXVII Congreso de la Asociación Fiscal Internacinal (IFA): “Taxavoidance/ taxevasion”, Venecia, Italia, 1983, p. 223.

## 2.2. MARCO HISTÓRICO

En el campo de las finanzas públicas suele emplearse la noción de elusión de modo indistinto a la de evasión, sobre la base de que la pérdida de ingresos como consecuencia de la elusión es similar a la pérdida de ingresos que ocasiona la evasión. También se utiliza el término para describir la mera utilización de paraísos fiscales, fundándose en que los mismos, desde una perspectiva de equidad horizontal, consisten en desvíos o traslaciones de la base tributaria que son una evitación o elusión de la suma del impuesto correspondiente.

Para Waincymer<sup>4</sup>, la razón más importante para analizar el concepto de elusión es que no es posible efectuar un examen crítico de las normas anti-elusivas sin tener un conocimiento del fenómeno del que las mismas se ocupan. De tal suerte, si se enuncia un concepto funcional, eficiente y equitativo, ello ayudará en forma directa en la redacción de las normas anti-elusivas y en las decisiones judiciales. De lo contrario, si no es posible lograr una definición funcional de la elusión, surge entonces la hipótesis de que no existe una base cierta que sirva de sustento al fenómeno, y así, las medidas generales anti-elusivas vigentes, o están basadas en errores de conceptos o bien son indeterminadas.

Un modo de ir precisando los alcances de la definición de elusión fiscal es considerar esta noción frente a otras expresiones relevantes en la práctica tributaria, tales como la economía de opción o el ahorro de impuestos, el *taxplanning*, el fraude de ley y la evasión.

### 2.2.1. Elusión y ahorro de impuestos

Generalmente, la doctrina tributaria distingue entre elusión en sentido legal y reducción de la carga tributaria a través de una modificación de la conducta del sujeto, tales como la reducción del consumo de productos sujetos a una mayor imposición (tabaco, alcohol, etc.), o la no obtención de determinados tipos de ganancias, o disminución de ingresos. Esta suerte de *evitación fáctica* de la carga tributaria, como la denominan

---

<sup>4</sup>Waincymer, Jeffrey: ob. cit. en nota 5; p.249.

Brooks & Head se considera perfectamente legal y no está sujeta a la sanción mediante la aplicación de reglas o normas anti-elusivas. Se trata de un sector que el legislador no desea reglamentar y en el que el ahorro fiscal se considera lícito. Por el contrario, el problema se presenta cuando las situaciones fácticas son moldeadas a través de formas legales que implican un menor impuesto que el resultante de haber empleado otras figuras jurídicas alternativas<sup>5</sup>. Una menor carga tributaria puede resultar de una forma jurídica o negocio jurídico realizado *aprovechando un vacío o laguna legal* que sitúe al contribuyente fuera del alcance de una norma tributaria o lo coloque bajo el de otra que contenga un menor gravamen; o también puede ser la consecuencia del *empleo de una forma jurídica o negocio jurídico al que la ley tributaria le asigna una obligación menor* que la asignada a otro negocio jurídico con resultados fácticos similares. En ambos casos se trata de un sector donde se mueve el contribuyente y que el legislador pretende controlar.

### **2.2.2. Elusión y TaxPlanning**

Resulta difícil distinguir la elusión de la planificación tributaria (*taxplanning*), aunque las implicancias más comunes de estas dos expresiones sugieren algunas diferencias entre prácticas tolerables y no tolerables desde una perspectiva moral, legal, ética y/o política. Tanto la doctrina como algunas disposiciones legales consideran relevantes una serie de factores que permiten distinguir entre estos dos conceptos, tales como el motivo, la intención, el propósito, los efectos comerciales, etc. aunque tampoco se ponen de acuerdo en el significado otorgado a cada uno de dichos factores.

Hay quienes sostienen respecto de las hipótesis de planificación fiscal internacional que se trata de la internacionalización de las empresas, de la elaboración de un proyecto, de una “elección oportuna” de ocasiones que existen en la normativa internacional

---

<sup>5</sup>Vanistendael, Frans: “Judicial Interpretation and the role of anti-abuse provisions in Tax Law”; en *Tax Avoidance and The Rule of Law*; Graeme S. Cooper (ed.); IBFD Publications BV; Holanda; 1997; Capítulo 4.

convencional dirigidas a minimizar la carga fiscal, y no de una disminución de las ganancias imponibles como costo de gestión de las empresas.

En tal sentido, para Corabi<sup>6</sup> el *taxplanning* asume una doble importancia: por un lado, la *eliminación de la doble imposición en los flujos internacionales de ganancias* - a la que se llega mediante el estudio y la aplicación correcta de la normativa convencional internacional-, que de lo contrario provocaría fenómenos de doble imposición internacional entre países distribuidores de ganancias y países receptores de ganancias. Por el otro, es cierto que el *taxplanning* implica la *minimización de la carga tributaria* dentro de la economía de la empresa, pero no como un proceso dirigido específicamente a tal fin, sino como *elemento que forma parte de la misma economía productiva de la empresa*.

### **2.2.3. Evasión y elusión**

La distinción entre elusión y evasión es crítica, fundamentalmente porque quienes no son especialistas en la materia tienden a asimilar a ambos fenómenos. Este tratamiento “uniforme” puede ser justificado desde una perspectiva económico-moral, pero es básicamente equivocado desde el punto de vista de la administración tributaria y de la aplicación del derecho tributario.

Al hablar de evasión, se hace referencia a una *actividad ilícita*, que denota la conducta de un contribuyente de causar un daño patrimonial al fisco a través de la omisión o reducción del pago del impuesto debido. La elusión por su parte, es vista como que implica una actividad legal pero no necesariamente efectiva a los fines tributarios.

La elusión fiscal persigue un objetivo similar al de la evasión: *sustraerse de la obligación tributaria*.

---

<sup>6</sup>Corabi, Giampaolo: “La planificación fiscal internacional”; Sexto Congreso Tributario- S.M. de Tucumán, 1998; C.P.C.E.C.F.; Tomo II; p.29. Señala además este autor tres niveles operativos en el proceso de internacionalización de la empresa, productivo; el nivel comercial, y el nivel financiero, cada uno de ellos con ingredientes impositivos propios.

No obstante, la conducta elusiva que asume el sujeto – a diferencia de quien evade - se desarrolla en principio dentro de un sector de licitud, rodea el hecho imponible evitando que el mismo se perfeccione.

La elusión no permite el abuso de formas jurídicas; *al contrario sino no* tendría sentido demostrar que existen diferencias entre el fraude fiscal y la elusión. Si un negocio jurídico es válido o no desde el punto de vista tributario dependerá de lo que establezcan las normas especiales vigentes y de la forma en que la autoridad administrativa y los tribunales interpreten los hechos y la ley.

Hay autores como Duverger que han conceptualizado la elusión como evasión organizada por la ley, lo cual resulta incongruente con la esencia misma del concepto de evasión que requiere necesariamente la ilicitud. La evasión es ilícita o no es evasión<sup>7</sup>.

#### **2.2.4. Elusión y fraude de ley**

El fraude de ley es una categoría que pertenece al ordenamiento jurídico en general, y se especifica en el ámbito tributario. Es una figura que se encuentra entre la violación de la ley y la habilidad lícita de ahorro fiscal, y tiene naturaleza objetiva, no intencional.

En otras palabras, es una categoría jurídica situada en el núcleo de la libertad patrimonial de los particulares, ya que de esa forma puede ejercitarse la autonomía de la voluntad en la elección, sustitución o subrogación de normas a través de hechos o negocios *lícitos* que luego de ser reconstruidos desde la perspectiva de la norma eludida quedan sometidos al gravamen. Dicha reconstrucción se apoya, aunque no exclusivamente, en la conexión analógica: como si el hecho imponible se hubiera

---

<sup>7</sup>Folco, Carlos María: "El delito de evasión fiscal"; en Chiara Díaz, Carlos Alberto: *Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769*; RubinzalCulzoni Editores; Santa Fe, 1997; p. 359.

verificado. Se restaura el deber legal que se aspiraba a eludir mediante el pago del tributo amparado en la ley de cobertura.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO CONTEXTUAL**

#### **3.1. LEGISLACIÓN COMPARADA.-**

Se recurre a la legislación comparada para conocer como es tratada la figura de la elusión tributaria en diferentes países; no obstante a ello se aclara que se considera a aquellos países que ya han implementado medidas anti-elusivas como a aquellos que están en ese cometido.

##### **3.1.1. Elusión Fiscal en Países de América del sur.-**

###### **3.1.1.1. Argentina.-**

En la República Argentina, la evasión fiscal resulta uno de los síntomas más evidente de la crisis global que aqueja a la Nación, máxime que la misma pone de manifiesto la actitud que asumen los individuos frente a las obligaciones con la comunidad de la que forman parte.

En tal sentido el solo accionar del organismo recaudador, en forma aislada de los restantes sectores del gobierno y de la sociedad, no resultan suficiente para atacar las causas de la evasión y sus efectos nocivos.

El 28 de octubre de 2009 El titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la República Argentina, Dr. Ricardo Echegaray, firma un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria con el Principado de Andorra.

Es de interés para la AFIP promover la cooperación internacional en materia tributaria mediante el intercambio de información con otras Administraciones Tributarias, con la finalidad de prevenir y combatir el fraude, la evasión y la elusión tributaria.

Héctor Villegas, considera que: “Tanto la evasión como la elusión son prácticas condenables desde cualquier punto de vista, que no deberían alentarse ni mucho menos realizarse porque conspiran contra la equidad, la estabilidad normativa tributaria y la recaudación del Estado.” (1998: 345)

Según el autor Humberto Diez, las maniobras elusivas son realizadas: “No por personas de escasos recursos o poco conocimiento en operaciones bancarias, sino por verdaderos profesionales en materia de elusión tributaria y manejo de operaciones financieras. La elusión constituye sin duda una flagrante injusticia, desde que pone en situación de no contribución a quienes mediante un subterfugio evitan el alcance de la ley.” (2000: 3)

Juan Bonzón Rafart, . La elusión tributaria. Argentina. Según el autor Juan Bonzón Rafart, las personas, ya sean físicas o jurídicas, son: “Libres de instrumentar sus relaciones civiles o comerciales con otras personas, de la manera que consideren más conveniente, utilizando inclusive formas no previstas ni tipificadas por la ley (contratos innominados).” (2003: 45)

Asimismo, las leyes tributarias toman muchas veces esos instrumentos y/o las relaciones jurídicas que los subyacen, como hechos impositivos generadores de obligaciones impositivas. Las formas instrumentales elegidas por las personas para regular sus relaciones jurídicas, no deben ser necesariamente observadas y tenidas en cuenta por el fisco de igual manera, ya que éste, basado en el principio de la realidad económica, puede prescindir de tales formas y valorar el negocio jurídico, acto o contrato empíricamente. El fisco puede determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, con prescindencia de la forma jurídica elegida por los contribuyentes para plasmar el negocio que subyace, sin necesidad de atacar o nulificar a ésta por inapropiada o simulada.

### **3.1.1.2. Chile.-**

El artículo 97 número 4 inciso 1º del Código Tributario tiene su símil infraccional en el artículo 109 que señala “Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada

una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto”. Nótese que el texto transcrito sanciona toda infracción a las leyes tributarias, fijando como parámetro los impuestos eludidos o evadidos, haciendo sinónimos ambos conceptos.

Se debe hacer una distinción necesaria, en cuanto a que, no todo acto elusivo constituye delito, sino que sólo aquél respecto del cual se logre probar efectivamente que tuvo como único objetivo perjudicar al Fisco, prueba de suyo muy difícil de producir por quien lo alega, dada la subjetividad involucrada en el acto o contrato, que exige dolo directo en el actuar del agente.

En las figuras elusivas es muy frecuente que se abuse del derecho, o, en menor medida, se defraude a la ley. Claramente se abusa del Derecho cuando, a vista y paciencia del Servicio, se celebran actos o contratos no simulados, cuya única finalidad es rebajar la carga tributaria del contribuyente, escudándose en el viejo principio de que en Derecho Privado lo que no está prohibido está permitido. Ejemplo clarísimo de este fenómeno fue el uso de pérdidas tributarias de terceros contribuyentes, como consecuencia de fusiones de empresas, antes de la entrada en vigencia de la ley 19.738, que restringió fuertemente su utilización.

### **3.1.2. Elusión fiscal en países de américa central.-**

#### **3.1.2.1. El Salvador.-**

El gobierno de El Salvador trabaja en un proyecto de reforma para incrementar la base tributaria del país y combatir la evasión fiscal. De acuerdo con el presidente Mauricio Funes el objetivo hacer más efectiva la recolección de impuestos a fin de que el Estado pueda contar con más recursos para sus planes sociales y el apoyo a los sectores

productivos. Las enmiendas buscan también erradicar el contrabando, la evasión y elusión fiscal.

### **3.1.2.2. Nicaragua.-**

En Nicaragua el sistema tributario bien podría llamarse un sistema de exoneraciones tributarias, que crece, se desarrolla y es perdurable; por lo tanto, se necesita un sistema tributario eficiente, equitativo y progresivo. El que tiene más, que pague más impuestos; el que tiene menos, que pague menos impuestos; los que tienen lo mismo, que paguen los mismos impuestos: ese es el principio de la equidad tributaria. Cuando hay un cambio de gobierno en Nicaragua, con más razón si hay cambio del partido político en el poder, es de esperar una reforma tributaria, los beneficios fiscales establecidos legalmente o elusión fiscal, sinónimo de exenciones y exoneraciones en el pago de los impuestos, también han sido utilizados violando las leyes tributarias. Y la desviación de impuestos liberados del pago de la deuda externa.

### **3.1.2.3. Panamá.-**

La República de Panamá ha sido aceptada a partir de su independencia en 1903 como una importante plaza financiera desde la cual se brindan un número plural de servicios internacionales para la estructuración y ejecución de transacciones extraterritoriales, así como para la planificación patrimonial personal, producto de una diversidad de factores no necesariamente de naturaleza fiscal o tributaria, que se han conjugado por azar y de manera natural a lo largo del tiempo. Los mismos han cobrado vigencia en los últimos años, como lo demuestra la gran afluencia de inversión extranjera y el incremento en el uso instrumentos jurídicos.

La determinación de la renta objeto de impuesto en Panamá es de vieja data. Tiene más de medio siglo de existencia; desde mucho antes que surgieran los conceptos de paraísos fiscales, o centros “offshore”, y se institucionalizó en su sistema fiscal sin

pensar con ello hacer de Panamá un país conveniente para la estructuración de operaciones y transacciones extraterritoriales, ni mucho menos para fomentar la evasión o elusión fiscal en otras jurisdicciones.

### **3.1.3. Elusión fiscal en México.-**

En México, y en relación al fundamento legal del sistema tributario, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece, en la fracción IV del artículo 31, la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es aquí en donde se origina la relación tributaria entre la autoridad competente, ya sea federal, estatal o municipal y el ciudadano. Sin embargo, este fundamento legal, parece ser insuficiente para que la ciudadanía asuma su responsabilidad tributaria como lo evidencian los bajos niveles de recaudación alcanzados.

En el sistema tributario mexicano con mucha insistencia el legislador realiza de construcciones jurídicas que son verdaderas presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) varias se catalogan como ficciones fiscales, sirven como inhibidores de la aplicación de elusión fiscal, tal es el caso de la asociación en participación o bien del concepto de enajenación.

Es por ello que en los actos de elusión fiscal, más que en los de evasión al no ser objetivo el concepto entonces se tiene que acudir a los tribunales con la finalidad que sea esta institución quien emita el criterio que se aplica, si es o no correcto; en los últimos años, es pues un acto de ingeniería impositiva, que consiste en buscar la manera de eludir la carga tributaria, son aquellos contadores o abogados que encuentran dentro de la legalidad una disminución fuerte de los impuestos a enterar, sin embargo por ejemplo en la reducción de capital en específico, permite que haya aplicación de ésta por la falta de regulación a las formas que se presenta.

### 3.1.4. Elusión fiscal en Suiza.-

1. La elusión fiscal en Suiza es un derecho por el cual las personas y las sociedades pueden organizarse, obrar y contratar aprovechando las normas legales con el fin de reducir la incidencia de los impuestos. Cualquiera puede beneficiarse de lo que dicen las leyes suizas para reducir el pago de impuestos. Nadie está obligado a pagar más de lo que la ley impositiva dispone y ningún funcionario tiene la facultad de exigir el deber patriótico de incrementar los impuestos si el contribuyente puede aplicarse una regla fiscal más benigna.
2. La evasión fiscal también es un derecho de la privacidad basado en la soberanía del individuo, quien puede negarse a suministrar datos económicos de su vida particular, ¡pero no debe mentir! El hecho de no declarar ingresos o de infravalorar activos en las declaraciones impositivas por parte de las personas físicas no es considerado un delito en Suiza.
3. El fraude fiscal, en cambio, es un delito consistente en el intento de armar una trama dolosa basada en la adulteración de facturas, documentación apócrifa, falsificación de balances, declaraciones juradas mentirosas, apropiación indebida y prácticas deshonestas para no pagar impuestos.

Teniendo en cuenta estos claros principios legales, cualquier lector con un poco de astucia podría preguntarse, entonces ¿cómo hacen los gobiernos suizos para cobrar impuestos si los contribuyentes pueden negarse a declarar sus ingresos o infravalorar sus bienes personales?

Muy simplemente, y se va a referir a los impuestos aplicados a las personas físicas. Para los suizos, el impuesto es un precio que se somete a la acción de la oferta y la demanda, como las negociaciones salariales, las remuneraciones de un alto ejecutivo o la

cotización de las materias primas. Nadie tiene necesidad de declarar lo que gana ni cómo se compone su fortuna particular. El impuesto se negocia con el cantón donde uno quiere residir y se calcula de una manera tan sencilla como inteligente. Se toma el alquiler mensual de la vivienda o el valor locativo equivalente, si se es propietario. Ese importe se multiplica por cinco porque la legislación suiza estima que las personas destinan en promedio el 20% de sus ingresos a pagar el arriendo mensual de la casa donde viven. Entonces, si el alquiler mensual es de 4.000 CHF (francos suizos), el ingreso imponible será de 4.000 CHF multiplicado por 12 meses y luego por 5, es decir 240.000 CHF anuales. Esto sin importar si uno realmente gana 300 mil, 3 millones o 30 millones de CHF anuales. Si el alquiler fuese muy alto, incluso puede negociarse un monto más bajo que el que se abona, pero siempre debe declararse la verdad. Una vez determinado el ingreso imponible, el cantón cobra el 10% de ese importe en cuotas mensuales.

En Suiza se comprende que “el impuesto debe tener un límite razonable, que su liquidación no debe invadir la esfera privada averiguando datos personales y que tienen que respetarse los verdaderos derechos humanos.” (Margaritti, 2007: 2)

### **3.1.5. Políticas de los distintos países para evitar la elusión fiscal o tributaria.-**

La elusión fiscal es un serio problema para cualquier sistema jurídico-tributario. Controlar las prácticas elusivas comporta significativos costes económicos para los Estados. La mayor parte de los países han dotado sus ordenamientos jurídicos de medidas específicas para luchar contra este tipo de comportamientos; algunos países tienen cláusulas generales anti-elusión fiscal y, en la mayor parte de los Estados, los tribunales de justicia han elaborado jurisprudencia al respecto. El problema de la elusión fiscal adquiere mayor dimensión en presencia de transacciones u operaciones

comerciales internacionales. En estos casos, la interrelación entre jurisdicciones fiscales distintas puede generar distorsiones favorables a las conductas elusivas; para evitar estos problemas los países suscriben, cada vez con mayor frecuencia, convenios bilaterales para evitar la doble imposición que, sin embargo, tampoco están exentos de problemas, tanto en su interpretación como en su aplicación práctica. De otra parte, la Unión Europea, a través de sus normas jurídicas y de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, trata de luchar contra la elusión en el pago de impuestos.

El G-20 considera que se tienen que tomar medidas estrictas con los países que no cumplen las normas internacionales sobre el intercambio de información fiscal, porque están permitiendo que sus paraísos fiscales fomenten de forma abusiva, tanto la evasión de impuestos como la elusión de la reglamentación financiera.

## **CAPÍTULO IV**

### **MARCO CONCEPTUAL**

#### **4.1. Derecho financiero.-**

El derecho financiero, como rama del derecho público, es el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del estado (de las instituciones del sector público); es decir, la obtención de ingresos (generalmente de carácter monetario), su administración y empleo (gasto) para el cumplimiento de sus fines fiscalistas.

#### **4.2. Derecho tributario.-**

##### **4.2.1. Noción.-**

Según Dino Jarach el derecho tributario “es el conjunto de normas y principios jurídicos referidos a los tributos”.

Para Ramón Valdes Costa el Derecho Tributario “es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan los derechos y obligaciones entre el estado en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”.

Los tributaristas García y Martínez entienden que el derecho tributario “organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y regula las funciones públicas y procedimientos de aplicación de este recurso público. Por su incidencia universal en todos los ciudadanos, su coactividad y las demás notas antes señaladas, el tributo ha

atraído de modo especial la atención de la doctrina jurídica, siendo la parte del Derecho Financiero de mayor desarrollo dogmático”<sup>8</sup>

El derecho tributario es, en sentido lato y como una rama del derecho financiero, el que regula la potestad pública de crear y percibir los tributos y todo el procedimiento entre estas dos actividades.

El derecho tributario es como rama del derecho financiero el conjunto sistemático de normas y principios jurídicos que sobre la base de los principios constitucionales tributarios, regula la creación de los tributos, la obligación tributaria, sus elementos esenciales y las causas de su extinción, los aspectos inherentes a los tributos (garantías, privilegios) y la recaudación tributaria, en ejercicio del poder de imperio del estado (ver anexo Nro. 1).

#### **4.2.2. Terminología.-**

##### **4.2.2.1. Derecho fiscal.-**

Término utilizado como sinónimo de derecho tributario en algunos países anglosajones y también en Francia, México y Centro América. No obstante, se debe aclarar que el derecho fiscal entraña mucho más que el derecho tributario, debido a que el derecho fiscal comprende todo el patrimonio del estado y no solo los ingresos tributarios.

##### **4.2.2.2. Derecho impositivo.-**

Término utilizado como sinónimo de derecho tributario en países como España.

#### **4.2.3. Partes del derecho tributario.-**

El derecho tributario reconoce dos partes: Parte General y Parte Especial:

---

<sup>8</sup> Derecho Financiero y Tributario, Leonardo García y Miguel Ángel Martínez, J.M. BOSCH EDITOR-BARCELONA, España, Pag. 23.

#### **4.2.3.1. Parte general.-**

Contienen todas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos; o sea, regula como nace la obligación tributaria, los elementos constitutivos de la obligación tributaria (el sujeto activo y el sujeto pasivo, el hecho generador, la base imponible, la tasa o alícuota), las formas de extinción de la obligación tributaria (pago, compensación, confusión, condonación y prescripción), los privilegios, las garantías generales para todos los tributos.

#### **4.2.3.2. Parte Especial.-**

Contiene disposiciones específicas relativas a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario boliviano. La parte especial está contenida en la ley Nro. 843<sup>9</sup> que regula los impuestos.

#### **4.2.4. Contenido**

El derecho tributario está conformado por el derecho tributario sustantivo o material y el derecho tributario administrativo o formal (ver anexo Nro. 2)

##### **4.2.4.1. Derecho Tributario Sustantivo o material.-**

El derecho tributario sustantivo o material está integrado por normas que regulan las relaciones existentes entre el sujeto activo (la administración tributaria) y el sujeto

---

<sup>9</sup> La Ley Nro. 843, Texto Ordenado es la versión que se actualiza cada año a través de un decreto supremo. Es decir que el citado decreto supremo reemplaza las normas de la ley Nro. 843 que fueron derogadas por las contenidas en la nueva ley.

pasivo (contribuyente, responsable, agente de retención o percepción), son normas sustanciales de la obligación tributaria contenidas en leyes.

Su objeto es la satisfacción del tributo y constituye acto “iure imperium”.

#### **4.2.5. Derecho tributario administrativo o formal.-**

El derecho tributario administrativo o formal es -conforme indica el Dr. Benitez- el conjunto de normas y disposiciones que regulan la actividad y el comportamiento de la administración tributaria, respecto a su función esencialmente recaudadora, a través de circulares, instructivos, resoluciones administrativas de carácter general.

Su objeto es la recaudación de los tributos y constituye acto “jure gestiones”.

#### **4.3. Definición de tributo.-**

Hector Villegas define a los tributos como: “las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Los tributos son contribuciones a cubrirse por el sujeto pasivo que no es voluntaria y en este sentido, si el no satisface su pago en un determinado lapso, el estado procederá a su cobro a través de la coacción, de la coerción.

##### **4.3.1. Características de los tributos.-**

Los tributos se caracterizan por las siguientes características (ver anexo Nro. 3):

1. Prestaciones dinerarias.
2. Coacción del estado en ejercicio de su poder de imperio

3. En virtud de una ley
4. Finalidad fiscalista.

#### **4.3.2. Clasificación de los tributos.-**

El Código Tributario Boliviano clasifica a los tributos en tres categorías:

1. Impuestos
2. Tasas
3. Contribuciones especiales.

#### **4.4. Relación jurídica tributaria.-**

La relación jurídica tributaria se establece entre el estado y el contribuyente y es de carácter obligacional y no de poder. En este contexto, el estado tiene el derecho y el deber de exigir del sujeto pasivo una prestación tributaria.

Este derecho-deber se manifiesta en el momento de exigir la prestación tributaria concreta a determinado sujeto por la administración tributaria o fisco como sujeto activo.

##### **4.4.1. Características de la relación jurídica tributaria.-**

Entre las características de la relación jurídica tributaria se cita a las siguientes:

- a. Una relación de derecho entre el sujeto activo y pasivo como personas<sup>10</sup> y nunca entre bienes.

---

<sup>10</sup> Recordar que en el campo del derecho existen –entre la múltiple clasificación al respecto- dos clases de personas: a Personas de derecho Privado y b personas de Derecho Público con existencia ideal.

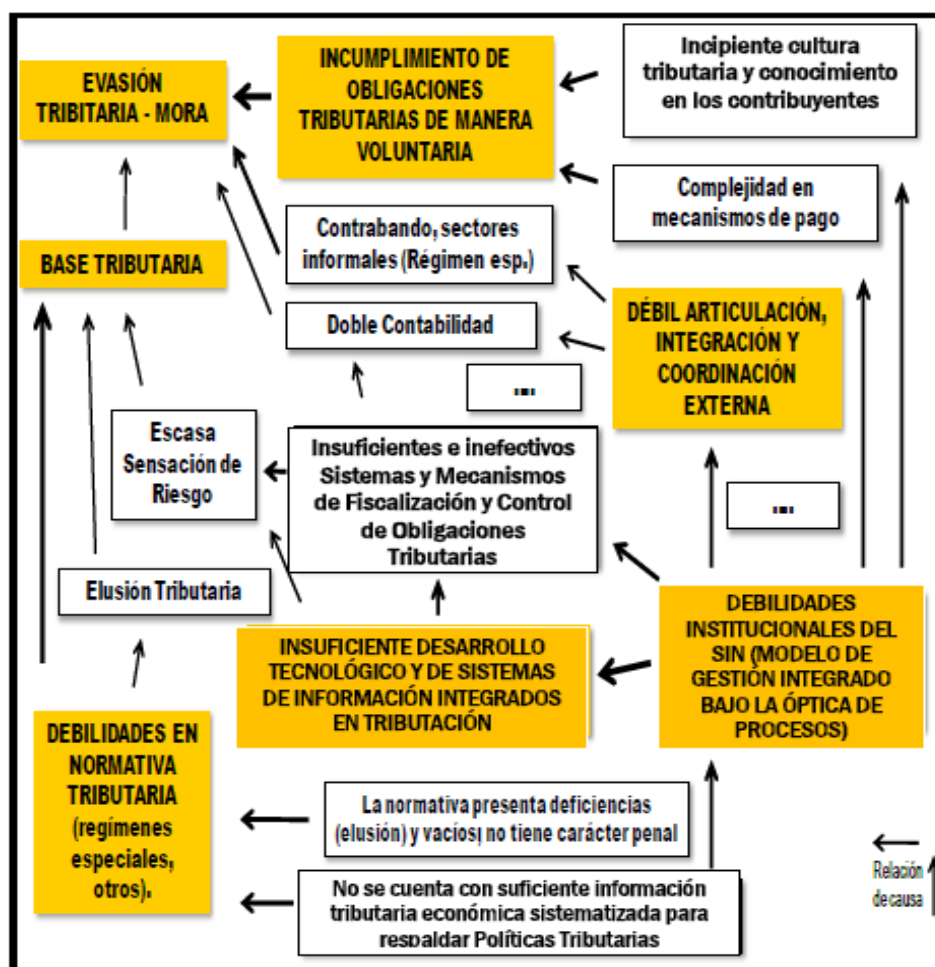
- b. Una relación personal y obligacional, tanto para el sujeto activo como para el pasivo.
- c. Puede asegurarse con garantías reales.

## CAPÍTULO V DIAGNÓSTICO

Antes de ingresar al desarrollo del tema, se considera preciso presentar cual es la situación actual sobre el tema de elusión fiscal en Bolivia, motivo por el cual se recurre a realizar una presentación analítica causal de la situación de recaudación de impuestos en el país.

**Figura Nro. 1**

### Análisis causal de la recaudación en Bolivia



Fuente: Plan Estratégico Institucional SIN

Como se observa en la figura, existen grandes debilidades en las normas que rigen el sistema tributario, por ejemplo los regímenes especiales, bajo los cuales se esconden contribuyentes del régimen general además de ciertos vacíos que posibilitan la elusión.

Así mismo y de acuerdo a la parte de amenazas del análisis DAFO del Servicio de Impuestos Nacionales se tiene:

<b>Perspectiva</b>	<b>Amenaza</b>	<b>¿Por qué consideramos como amenaza?</b>	<b>¿Cómo se puede disipar?</b>
Procesos internos	Normativa legal compleja y dispersa para su interpretación	Que da lugar a elusión e incremento de las impugnaciones	Reglamentación específica y eficaz, nueva normativa

Fuente: Plan Estratégico Institucional SIN

De acuerdo al cuadro se tiene que el servicio de impuestos nacionales da cuenta que en el país se hace práctica de la figura de elusión tributaria.

Es así que en el caso boliviano se presenta esta figura, y una de las formas en que se da es precisamente eludiendo impuestos del régimen general por medio del registro en regímenes especiales.

Tomando en cuenta que esta figura si ha sido identificada es que se considera necesaria su tratamiento motivo por el cual en el capítulo siguiente se desarrolla el tema de la elusión fiscal o tributaria.

## **CAPÍTULO VI**

### **DESARROLLO DEL TEMA**

#### **5.1. Definición.-**

La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería abonar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación puede producir como consecuencia de deficiencias en la redacción de la ley o bien porque sus autores no han previsto efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.

De manera particular se puede establecer como definición de elusión fiscal: es el no pago de las contribuciones de manera lícita, donde quien los lleva a cabo se aprovecha los puntos especiales o irregularidades de la ley, de esta manera no se incide en la hipótesis normativa quedando libre de gravamen.

La elusión fiscal en la conducta consiste en no ubicarse dentro del supuesto normativo, denominado hecho generador, que fija la ley tributaria respectiva, o sea, la persona evita ser considerada contribuyente de cierto impuesto, sin incurrir en prácticas ilegales.

En nuestro concepto, elusión tributaria es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.

#### **5.2. Diferencias entre la elusión tributaria y la evasión.-**

- a. La elusión tributaria se diferencia de la evasión tributaria porque no se viola la letra de la ley de modo que no se produce infracción alguna.

El uso de argucias y tecnicismos legales para no pagar impuestos no es jurídicamente reprochable, aun cuando moralmente -según algunos tratadistas- pudieren ser reprochables en vista de que los actos que tienden a evadir impuestos no se emplean buscando fin económico alguno más que la disminución o desaparición de la obligación tributaria.

No siempre es clara la distinción entre una y otra calificación dada la frondosidad y complejidad de las normas tributarias.

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado.

- b. Es importante tener claro que no es lo mismo la elusión fiscal que la evasión fiscal (*taxavoidance* versus *taxevasión*).

La mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal. Otros, en cambio, piensan que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional. De ahí la pugna entre personas y gobiernos favorables a su creación y frente a los que luchan por combatirlos e imponerles sanciones o mecanismos que traten de eliminar sus efectos.

Se debe precisar y distinguir una serie de conceptos importantes como son la “evasión fiscal” que es ilegal, de la “elusión de impuestos”, que no lo es y el planeamiento tributario, que tienen de común el mismo efecto, menos ingresos recaudados para el fisco.

Para el profesor argentino don Héctor Villegas, la elusión fiscal es: “la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas. (1998:334) Este autor es de aquéllos que entienden que la evasión es un concepto genérico que comprende la elusión fiscal, la que siempre es antijurídica.

Hernando Sierra Mejía sostiene que: “la evasión es siempre ilegal, razón por cual no cabe hablar de “evasión legal”. (1988: 201) Agrega que tampoco existe uniformidad en el significado que se da al término elusión, pues algunos lo emplean para designar la conducta no violatoria de la ley tributaria que se manifiesta en actos u omisiones destinados a evitar que surja la obligación de tributar o minimizar la cuantía de esa prestación, y otros se valen de él para aludir a la “violación indirecta” de la ley fiscal en contraste con la infracción directa o evasión.

No obstante, el término elusión, con referencia a impuestos, se emplea para designar conductas que como la abstención y el ahorro tributario legalmente logrado nada tienen de artificioso. En consecuencia, según este autor, se entiende por elusión los actos o las omisiones con los cuales, sin violar la ley, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía.

Según Víctor Uckmar citado por Sierra Mejía, Hernando, “la distinción general y amplia entre evasión (violación directa de la legislación fiscal) y elusión (violación indirecta de la legislación fiscal), aceptada o no, se utiliza ampliamente.” (1988: 202)

Por su parte, Carlos Miguel Tacchi señala que: “La evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Agrega que la elusión, en cambio, constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia

de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte, a un tributo legalmente debido.” (1994: 25)

### **5.3. Mecanismos de elusión tributaria.-**

Los mecanismos que permiten o posibilitan la elusión tributaria pueden ser las siguientes:

- a. Cuando a una situación jurídica determinada se le da el estatus de otra distinta, consecuentemente se está aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicar una ley tributaria más benigna.
- b. Cuando se ampara en una exención tributaria que por algún defecto técnico legislativo, no ha sido prevista para algún determinado caso.
- c. Cuando se incluye bienes en categorías cuya enumeración no ha sido contemplada por la ley tributaria; y por ende una inclusión dentro del hecho tributario es dudosa para eximirlos de impuestos.

### **5.4. Caracterización de la elusión tributaria.-**

Presenta las siguientes características:

#### **5.4.1. Conductas del contribuyente.-**

Como marco de referencia, se distinguirán tres tipos de conductas que son: acción racional, acción con conducta dolosa, acción con intención dolosa premeditada, realizadas por el contribuyente con el fin de evitar o disminuir la carga impositiva; y, luego se darán el nombre que permita, lógica y legalmente, distinguirlas sin lugar a dudas.

#### **5.4.1.1. Acción Racional**

La primera situación se configura cuando el contribuyente elige racionalmente -con astucia e ingenio- un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva.

A este tipo de conducta se le puede denominar de cualquier modo; pero, lógicamente, debe dársele un solo nombre, a fin de evitar confusión conceptual: “Planificación tributaria”; así, cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, se estará en presencia de una conducta lícita.

#### **5.4.1.2. Acción con conducta dolosa.-**

En el segundo tipo se encuentra con el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico, delito civil.

En general la elección de una alternativa con una intencionalidad previa se trata de una conducta dolosa realizada por el contribuyente con la finalidad de evitar la configuración del hecho gravado.

En esta situación el contribuyente elige una vía no idónea para realizar sus negocios o actividades económicas que es conocida como elusión tributaria.

La primera y la segunda conducta se asemejan, por una parte; y, por otra, se diferencian. Se asemejan, porque en ambas se evita la configuración del hecho gravado y, por ende, el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, se diferencian, porque la primera conducta es lícita; y la segunda, es ilícita.

#### **5.4.1.3. Acción con intención dolosa premeditada.-**

La tercera conducta, es una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago del impuesto. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga, la que se denominara evasión tributaria. Por ejemplo: La búsqueda de ganancias a través de un negocio considerando previamente como beneficio el monto de los impuestos que correspondan; La no emisión de factura de venta con el propósito de disminuir la base imponible de impuestos.

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 injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas anti-elusión que la legislación tributaria contempla.

#### **5.5. Características esenciales.-**

Los elementos que caracterizan a la figura de elusión fiscal o tributaria son:

- a. Una actividad o abstención del “presunto” contribuyente que evita la realización del hecho generador por la obligación tributaria;
- b. La inactividad se refiere a una determinada forma jurídica pero se realiza otra con iguales o parecidos resultados económicos, y

- c. Se evita la percusión del impuesto y el fisco no puede gravar su imposición.

Otras características son que: La elusión fiscal no constituye violación a la reglamentación tributaria, es compleja de medir y requiere tener cierto conocimiento del comportamiento de los contribuyentes en forma minuciosa, para saber si eluden o no sus obligaciones fiscales.

## **5.6. Clases.-**

### **5.6.1. Elusión por exclusión:**

Algunos contribuyentes prefieren invertir su capital en el exterior, así evadir el pago de impuestos en el país, o bien no realizar el hecho generador del tributo en el país por lo que esta clase de exclusión se relaciona con “Aquellas que tienen que ver con la evitación del impuesto, como el hecho de situarse por fuera del ámbito de la actividad sujeta a impuesto, con el objetivo de no pagar el tributo respectivo acogiéndose a normas legales que disminuyen la tributación.” (Camargo, 2005). Un ejemplo de esta clase de exclusión lo es la salida de divisas del país con el objeto de invertir las en países denominados paraísos fiscales, donde los capitales extranjeros están exentos de impuestos.

### **5.6.2. Elusión por vacío de ley:**

Esta clase de elusión tributaria “se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades, en una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuesto mediante la utilización de vacíos en la ley tributaria de que se trate, reduciendo la carga tributaria sin quebrantar las leyes.” (Monterroso, 2006: 153-

154), un ejemplo lo constituye lo relacionado con el derecho a un crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta en base al Artículo 37A del Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta en virtud de que a los asalariados se les permite presentar planilla del IVA sobre el total de los ingresos brutos, incluyendo el bono catorce y aguinaldo, que no son ingresos afectos al mismo Impuesto sobre la Renta, aun cuando constituye es un beneficio importante para los asalariados, si es una forma de elusión, por cuanto lo correcto sería tomar como base solo los ingresos afectos.

### **5.7. Elusión fiscal 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." (De Pablos, Valiño, 1989: 2983)

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 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 *strictusensuy* referida a la utilización indirecta de medios jurídicos para rodear la norma jurídico-tributaria.

La peculiaridad con la elusión fiscal interna es que el hecho, acto o negocio jurídico tiene consecuencias fiscales en dos o más sistemas tributarios. No obstante lo anterior, suele asimilarse el término "elusión fiscal internacional" con comportamientos ilegítimos.

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.” (Xavier, 1993: 45)

La elusión fiscal internacional tiene dos elementos necesarios para su consideración como tal. 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 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 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, 1995: 78)

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. 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.

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. Dichos convenios, sean éstos bilaterales o multilaterales, que tienen como objetivo principal evitar la doble imposición internacional, son utilizados indirectamente por algunos contribuyentes con el fin de obtener ventajas y beneficios fiscales.

Con base en lo anterior, se puede afirmar que tanto los paraísos fiscales como los Convenios Internacionales son los principales escenarios de elusión fiscal internacional. Pero no son los únicos.

Así, se podría señalar que siempre que exista un contribuyente con capacidad económica y dos o más sistemas tributarios, podrán existir manifestaciones de elusión fiscal internacional.

#### **5.8. Persecución de la elusión fiscal.-**

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. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos:

- Interpretación 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, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley.

- **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.

### **5.9. Medios para evitar la elusión fiscal.-**

Como medios para evitar la elusión tributaria se tiene:

1. Dejar de referirse a la elusión como algo legítimo.
2. Patrocinar la conciencia tributaria en los contribuyentes, por medio de publicidad que muestren los efectos negativos que puede llegar a producir la elusión.
3. Así mismo se debería establecer responsabilidades compartidas entre las personas que asesoren a quien elude.

Debe quedar preciso que el contribuyente conoce a profundidad la ley y entonces encuentra irregularidades que no le prohíben utilizar ciertas figuras independientes al texto impositivo, aun así no olvidar que un principio general de derecho establece que la

autoridad para ejercer los actos de coercitividad debe ser competente, lo que implica que sólo puede aplicar el texto legal en el marco conceptual que señala, mientras que el contribuyente puede realizar todos los actos y los hechos jurídicos que no sean ilícitos y no contravengan a la ley donde ésta no distingue el sujeto pasivo no está obligado a distinguir. Se puede establecer como definición de elusión fiscal: es el no pago de las contribuciones de manera lícita, donde quien los lleva a cabo se aprovecha los puntos especiales o irregularidades de la ley, de esta manera no se incide en la hipótesis normativa quedando libre de gravamen.

La elusión tributaria se diferencia de la evasión tributaria porque no se viola la letra de la ley de modo que no se produce infracción alguna, un paraíso fiscal es un territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y empresas no residentes, que se domicilien a efectos legales en el mismo. Típicamente estas ventajas consisten en una exención total o una reducción muy significativa en el pago de los principales impuestos.

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.

## CAPÍTULO VII

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 6. Conclusiones y recomendaciones.-

##### 6.1. Conclusiones.-

Luego de haber realizado el estudio y análisis de la figura de elusión fiscal; se puede concluir:

- Que la elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario. Así mismo se pudo evidenciar que la elusión también se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades de una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuesto mediante la utilización de vacíos en la ley de tributación, reduciendo la carga impositiva con el apoyo de expertos tributarios, sin contravenir explícitamente las leyes. De manera similar se menciona que la elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas. Por último por medio de la investigación realizada se llega a la conclusión que 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. Uno de los principales escenarios de elusión fiscal internacional son los paraísos fiscales.

**PROYECTO DE LEY**

**LEY N° 00**

**LEY DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2013**

**JUAN EVO MORALES AYMA**

**PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DEL ESTADO PLURINACIONAL DE  
BOLIVIA**

A efectos de evitar las practicas elusivas es que se ve necesario incorporar en el código tributario una norma que evite las practicas elusivas.

Por cuanto, la Asamblea Plurinacional, ha sancionado la siguiente ley.

**LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL**

**DECRETA**

**ARTICULO UNICO**

Las disposiciones de orden tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa.

## **6.2. Recomendaciones.-**

- Se recomienda formular las normas tributarias con la participación de especialistas del mayor nivel académico y también con las competencias necesarias en el manejo del aspecto fiscal. Asimismo debe observarse los aspectos históricos propios y de otros países en relación con los tributos. Todo esto conducirá a neutralizar la conducta antijurídica de algunos contribuyentes y a cerrar esa ventana llamada elusión, de modo que se configure el hecho imponible y se contribuya con el pago de los tributos al crecimiento y desarrollo del país.
  
- Los países y organizaciones internacionales han coincidido en señalar que, los sistemas tributarios de los países del orbe deberán ser lo suficientemente flexibles y dinámicos con la finalidad de asegurar su adecuación futura al ritmo de evolución de la tecnología y del comercio. Asimismo la tributación aplicable a las operaciones que se efectúen en el comercio electrónico, debe generar el menor costo posible tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria. Así también la Administración Tributaria debe procurar mejorar el servicio al contribuyente y minimizar la evasión o elusión fiscal.
  
- En el ámbito del Derecho Internacional resulta especialmente importante el intercambio de información, que es condición de efectividad de las medidas anti-elusivas con dimensión internacional. Los Estados latinoamericanos deberían firmar acuerdos de intercambio informativo y desarrollarlos mediante procedimientos internos.

- Las maneras de perseguir la elusión fiscal en Bolivia a manera de ejemplo deberían ser básicamente dos:
  - 1.- Interpretación por vía administrativa: En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria puede emitir Acuerdos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley; y,
  - 2.- 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.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Chicas Hernández, Jaime Humberto (2000). Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala: Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos.

Díaz Dubón, C. y Nájera Flores, L. (2008). Derecho Financiero I. Guatemala: Editorial Praxis.

Reynaga Burgos, Ginelda (2002). Manual de Derecho Financiero y Tributario Boliviano. La Paz-Bolivia. Empresa Gráfica DRUCK.

Rodrigo, J y Cárdenas, G (2004). Temática Tributaria Boliviana. La columna impuesta. Azul Editores. Universidad Andina Simón Bolívar.

Villegas, Héctor B. (2000) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma.

# **ANEXOS**

## **Elusión Fiscal**

Autor: Alfonso Moreno Gil

Publicado: Santa Cruz, 20 de junio de 2009

Es la acción del contribuyente para eludir un determinado impuesto. Vamos a convenir en que se trata de un mal estructural de nuestro país, y como parte de la ciudadanía nacional, tenemos que aceptar nuestra responsabilidad en este hecho delictivo sino un medio de vida. Bien, ésta es la triste realidad. Nos hemos acostumbrado tanto a convivir con la elusión y la evasión impositiva en todas sus formas que ésta se ha convertido en moneda corriente y de verdad duele aceptar esta situación. Duele reconocer que todos los bolivianos, en mayor o menor grado, cuando llegamos a ser contribuyentes no damos importancia al deber de pagar impuestos, actitud ocasionada por todos los casos de estafas al Estado, negociados, enriquecimiento ilícito, contrabando, evasión impositiva y de un sinfín de actos de corrupción que, pese a grandes despliegues publicitarios y denuncias de castigo, nunca o casi nunca se inició proceso judicial alguno, y cuando se hizo casi siempre terminó en farsa. Lamentablemente los mensajes que el ciudadano recibe no indican una real voluntad de corregir la corrupción en las instituciones públicas. Por tal motivo la impunidad aparece en todos los sectores y niveles de estas instituciones. Da la impresión que aquel que estafa más al Estado es el mejor. Cuántas veces no hemos escuchado decir: "No seas burro, si estás en un cargo público aprovecha y roba; total, lo hagas o no lo hagas, igual dirán que robaste".

### **AUDITORIA FISCAL Y ELUSIÓN DE IMPUESTOS EN BOLIVIA**

#### **INTRODUCCIÓN:**

Verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista del fisco, corresponde ser desarrollada de acuerdo a procedimientos que comprenden a una Auditoría Fiscal, las cuales no se conocen en su integridad.

Hablar de auditoría fiscal es un elemento de mucha importancia que contribuye a alcanzar la armonía y tranquilidad de cualquier país. Lo anterior se apoya en un simple y supuesto efecto ¿Qué pasaría si no existiese un órgano de revisión para obligar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales de manera ordenada y responsable?

La respuesta es sencilla, predominaría la anarquía, por la sencilla razón de que los contribuyentes son el medio para cubrir el gasto público y el costo de los servicios que proporciona y administra el Estado. Un Estado sin ingresos, vía contribuciones, simplemente no existiría.

Esta auditoría contribuye a crear la conciencia de esta necesidad y verla tal cual es. El contador público, principal profesional relacionado con la auditoría fiscal, debe aprender y conocer la ciencia ésta y contribuir a su desarrollo y aplicación

El Estado Boliviano pierde gran cantidad de dinero por las múltiples técnicas que utilizan grandes empresas de distintos rubros para evadir sus impuestos, muchas de estas formas que ocupan no son ilegales en el papel y ese es el gran problema ya que no se tiene mucho que hacer en ese sentido, y finalmente el gran fin de estas empresas es solo pagar menos impuestos del que deberían, utilizando distintas maneras de rebajar sus impuestos. Ya algunos expertos que analizan este tema lo ven como un arte de evadir impuestos y lo llaman elusión, que solo es evadir impuestos de manera inteligente, y por otro lado el Servicio de Impuestos Nacionales hace grandes esfuerzos para evitar estos problemas, ya sea utilizando más personal, creando nuevas formas de fiscalizar ,dándole un mayor énfasis al uso de la internet para poder controlar los impuestos, a esto se le suma los contribuyentes llamados personas naturales que no se quedan atrás en este tema y así utilizan de la misma forma diferentes maneras de rebajar sus impuestos.

El Estado Boliviano pretende crear una "cultura tributaria" entre los pequeños, medianos y grandes contribuyentes que el país tiene; pero al no estar conscientes los mismos de las obligaciones fiscales que tienen al "abrir un negocio particular" o la simple presentación de sus facturas en sus fuentes laborales , se estaría denominando la elusión o evasión de impuestos de la manera más directa; llegando afectar esta

situación a un nivel económico incontrolable ya que todo el movimiento generado por el Derecho Tributario o Fiscal crea la "Economía" principal del país.

Las petroleras evaden tributos por 480 millones de bolivianos Servicio de Impuestos Nacionales denuncia delitos de defraudación Las petroleras evaden tributos por 480 millones de bolivianos En los últimos cinco años las empresas petroleras que operan en nuestro país incurrieron en los delitos de defraudación, evasión y elusión por un total de 480 millones de bolivianos, denunció ayer el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Zegada dio a conocer que las petroleras no están pagando el Impuesto al Valor Agregado (IVA) pues se descargan este tributo contra las inversiones que han realizado.

"Por ejemplo, han comprado un pozo por 500 millones de dólares y ello lo ponen como crédito fiscal y van deduciendo de eso sus ingresos", explicó.

Según informó el periódico La Prensa, de los 480 millones de bolivianos, las petroleras admitieron que no pagaron tributos por un total de 200 millones, sin embargo, la recuperación de los restantes 280 millones de bolivianos se realizará por la vía legal, a través de los procesos contenciosos tributarios.

