

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR**

**MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**



**PROYECTO DE INNOVACIÓN PROFESIONAL**

**“VALIDACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL IVA, A PARTIR DE LA  
CONSTATACIÓN DE LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LA  
TRANSACCIÓN”**

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE  
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**Postulante: Mgs. Amalia Chucatinny Torrico**

**Docente tutor: Msc. Mary Villena Almendras**

**LA PAZ – BOLIVIA**

**2011**

**DEDICATORIA**

A mis amados padres, que son un ejemplo en mi vida; a mis hijas Vero y Dani que son mi mayor tesoro y con su cariño me alientan a seguir adelante; a mis adorados nietos Nicole y Fernandito en quienes guardo mucha esperanza.

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a Dios, porque nada en este mundo se mueve ni ocurre si no es su voluntad.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por haberme abierto sus puertas y por brindarme a través de sus docentes la especialización que anhelaba.

Al Servicio de Impuestos Nacionales donde me formé y tuve la oportunidad de compartir con profesionales valiosos de quienes aprendí mucho de lo que conozco.

A los ejecutivos de la Superintendencia Tributaria General, quienes me abrieron las puertas de esta entidad en 2004, y que hasta la fecha me brindan su confianza en la Autoridad General de Impugnación Tributaria, lo que me compromete a seguir prestando mis servicios con el mayor compromiso y esfuerzo.

Al equipo de trabajo de la Superintendencia Tributaria General, compuesto por el Dr. Rafael Vergara Sandoval, el Dr. Mauricio Dávila Jordán, la Lic. Mildred Perez Paputsachis y la Dra. Kattia Galdo Guerra, con quienes en 2005 tuve la suerte de trabajar en la elaboración del Informe base de la Resolución que es hoy lineamiento de la ARIT y objeto de estudio del presente trabajo.

Un especial agradecimiento a la Dra. Mary Villena Almendras, que fue el timón para dirigir con dedicación y brillante profesionalismo el desarrollo del presente trabajo.

## RESUMEN

Este proyecto de innovación toma en cuenta a la Superintendencia Tributaria General (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria), donde se identificó que los criterios aplicados en la depuración del crédito fiscal IVA, no consideran la realidad y en muchos casos se dirigen a la depuración de facturas por incumplimientos formales, por lo que se vio la necesidad de tomar convicción de los hechos, de modo de tutelar los legítimos derechos de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, con el afán de cumplir la misión de impartir justicia tributaria.

Uno de los medios para el cumplimiento de la misión señalada, es el Principio de oficialidad o de impulso señalado en el Código Tributario para la sustanciación de los recursos administrativos que son llevados adelante por la Superintendencia Tributaria General (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria) desde la gestión 2004, con ese marco, más allá de la verdad formal lo que se busca es la verdad material de los hechos, de cuya materialización surge la obligación tributaria, que es justamente la materia tutelada.

Para este emprendimiento, es pertinente tomar en cuenta el fundamento teórico considerado en este proyecto de innovación profesional, el que se encuentra vinculado al Derecho Tributario y en concreto al Impuesto al Valor Agregado.

Una vez presentado el fundamento teórico, se presenta el proyecto que fue desarrollado en tres fases, por otra parte también se presentan los resultados obtenidos.

## INDICE

| <b>Contenidos</b>                                                  | <b>Página</b> |
|--------------------------------------------------------------------|---------------|
| DEDICATORIA.....                                                   | i             |
| AGRADECIMIENTOS .....                                              | ii            |
| RESUMEN .....                                                      | iii           |
| INDICE .....                                                       | iv            |
| INDICE DE ANEXOS .....                                             | vi            |
| INTRODUCCIÓN .....                                                 | vii           |
| 1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN.....                             | 1             |
| 2. PROBLEMA DETECTADO .....                                        | 6             |
| 3. JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN.....                   | 9             |
| 4. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN.....                       | 12            |
| 5. MÉTODO.....                                                     | 13            |
| 6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL.....                             | 14            |
| 6.1. El Derecho Tributario con relación a los impuestos .....      | 16            |
| 6.1.1. Concepto de Derecho Tributario .....                        | 17            |
| 6.1.2. Principios de la imposición.....                            | 18            |
| 6.1.3. Interpretación de la norma tributaria.....                  | 22            |
| 6.1.4. Búsqueda de la verdad material.....                         | 28            |
| 6.1.5. Concepto de tributo, clases de tributos .....               | 33            |
| 6.2 Las características del Impuesto al Valor Agregado (IVA) ..... | 39            |
| 6.2.1. Mecanismos de determinación del IVA .....                   | 41            |
| 6.2.2. Hecho imponible de la obligación tributaria .....           | 45            |
| 6.2.3. Elementos del hecho imponible.....                          | 47            |

|                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.2.4. Elementos constitutivos del hecho generador del IVA .....     | 51  |
| 6.2.4.1. Aspecto objetivo y espacial del IVA.....                    | 52  |
| 6.2.4.2. Aspecto subjetivo del IVA.....                              | 53  |
| 6.2.4.3. El aspecto temporal del IVA .....                           | 55  |
| 6.2.4.4. Cuantificación de la Base imponible.....                    | 57  |
| 6.2.5. El débito fiscal .....                                        | 59  |
| 6.2.6. El crédito fiscal. ....                                       | 60  |
| 6.2.6.1. Requisitos para el cómputo del crédito fiscal .....         | 62  |
| 6.2.6.1.1. Emisión de la factura original .....                      | 68  |
| 6.2.6.1.2. Vinculación a la actividad gravada .....                  | 70  |
| 6.2.6.1.3. Efectiva realización de la transacción.....               | 71  |
| 7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA<br>DETECTADO ..... | 80  |
| 7.1. Aspectos Generales .....                                        | 80  |
| 7.1.1. Nombre del Proyecto.....                                      | 80  |
| 7.1.2. Ubicación.....                                                | 80  |
| 7.1.3. Responsables.....                                             | 81  |
| 7.1.4. Objetivos .....                                               | 83  |
| 7.1.5. Beneficiarios.....                                            | 83  |
| 7.1.6. Desarrollo del Proyecto .....                                 | 83  |
| 8. RESULTADOS .....                                                  | 100 |
| 8.1 Logros. ....                                                     | 101 |
| 9. Conclusiones.....                                                 | 106 |
| 10. REFERENCIAS.....                                                 | 108 |
| ANEXOS .....                                                         | 114 |

**INDICE DE ANEXOS**

| Contenido      | Pág. |
|----------------|------|
| Anexo 1 .....  | 116  |
| Anexo 2 .....  | 117  |
| Anexo 3 .....  | 118  |
| Anexo 4 .....  | 119  |
| Anexo 5 .....  | 120  |
| Anexo 6 .....  | 121  |
| Anexo 7 .....  | 122  |
| Anexo 8 .....  | 124  |
| Anexo 9 .....  | 151  |
| Anexo 10 ..... | 153  |
| Anexo 11 ..... | 155  |
| Anexo 12.....  | 157  |

## INTRODUCCIÓN

A partir del análisis efectuado en la Superintendencia Tributaria General (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria) de los casos relacionados con la depuración de crédito fiscal IVA, se observó que los criterios que aplica la Administración Tributaria para la depuración del crédito fiscal IVA, no considera la realidad de los hechos, por ello, para la resolución de estos casos se hizo necesario buscar parámetros complementarios que permitan un análisis integrado de estos hechos; en función a señalado se presenta la siguiente investigación con la estructura descrita a continuación.

En primer lugar se tomó en cuenta la presentación de la institución, en la que se explica sus competencias y funciones; por otra parte, se presenta el análisis del problema detectado para la valoración del crédito fiscal IVA depurado por la Administración Tributaria, por lo que se hace necesario presentar la justificación del plan de innovación para valorar de manera integral, tanto los respaldos del cargo formulado por la Administración Tributaria como los descargos aportados por los sujetos pasivos, lo que permite comprender su pertinencia, viabilidad y aporte a la investigación científica, los objetivos tanto general como específicos, el primero que permite comprender el alcance de la investigación, los segundos que permiten el logro del primero, además del método en el se detallan los contenidos referidos a la búsqueda de la verdad material de los hechos que según principios y normativa deben ser considerados en materia tributaria.

Por otra parte, se desarrolla el marco de referencia conceptual, el cual sirve de respaldo al plan de innovación, ya que expone el fundamento teórico donde se presenta la teoría, conceptos y características del fenómeno investigado.



Posteriormente se presentan las medidas de gestión ejecutadas para solucionar el problema detectado, traducidas en el estudio y discusión de los casos en función de la verdad material que prima en materia tributaria, para lo cual se emplearon tres requisitos de valoración, del crédito fiscal producto de las compras, éstos son los siguientes: 1) debe estar respaldado por la emisión de la factura original, 2) debe estar vinculado a la actividad gravada, y 3) debe demostrar la efectiva realización de la transacción; valoración que parte del aspecto observado por la Administración Tributaria (requisitos 1 y/o 2), complementado con el análisis del tercer requisito, que resulta determinante a efectos de confirmar o desvirtuar a los dos anteriores.

Una vez presentadas las medidas de gestión para solucionar el problema detectado se exponen los resultados obtenidos de su aplicación, los cuales se organizaron de la siguiente manera, del total de casos en los que se analizó la depuración del crédito fiscal en virtud de los tres requisitos, estos fueron agrupados tomando en cuenta los casos en los que se analizó el primero, segundo, tercer requisitos, así como aquellos casos en los que se analizó los tres requisitos, así como los resultados obtenidos de acuerdo al análisis realizado.

Las conclusiones fueron elaboradas tomando en cuenta los objetivos del proyecto de innovación profesional, en las que se establece que la valoración del crédito fiscal depurado según los tres requisitos, se ha difundido entre las partes involucradas, vale decir contribuyentes, la Administración Tributaria, Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (Santa Cruz, Chuquisaca y Cochabamba).

## **1. PRESENTACIÓN DE LA INSTITUCIÓN**

### **a) Nombre de la institución**

La institución donde se desarrolló el proyecto de innovación profesional se denomina Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) antes Superintendencia Tributaria General (STG).

### **b) Ubicación de la institución**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria se encuentra en el Departamento de La Paz, provincia Murillo, ciudad de La Paz (con competencia nacional).

### **c) Tipo de actividad**

Esta institución se encarga de resolver las controversias tributarias entre los sujetos pasivos (contribuyentes y terceros responsables) y el sujeto activo (Administración Tributaria).

### **d) Misión**

Su misión se traduce en:

“Conocer y resolver Recursos Jerárquicos administrando justicia tributaria especializada para solucionar controversias entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, garantizando el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuna”.

### **e) Visión**

Con relación a su visión busca:

“Ser reconocidos como una institución que administra justicia tributaria especializada, independiente e imparcial, caracterizada por su ética funcionaria y desempeño de calidad”.

### **f) Características de la institución**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), es una entidad que forma parte del órgano ejecutivo, bajo tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas como órgano autárquico de Derecho Público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional para resolver los actos definitivos de alcance particular que se pretendan impugnar mediante Recurso de Alzada (primera instancia), emitidos por una entidad pública que cumple funciones de Administración Tributaria relativas a cualquier tributo nacional, departamental, municipal o universitario, sea impuesto, tasa, patente municipal o contribución especial, excepto las de seguridad social.

La primera instancia (Autoridad Regional de Impugnación Tributaria ARIT) emite su fallo mediante una Resolución de Alzada, fallo que puede ser apelado en segunda instancia por los contribuyentes ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) con la interposición de un recurso jerárquico, instancia que resuelve los casos a través de una Resolución Jerárquica.

### **g) Características de los actores**

Respecto a este proyecto de innovación se toman en cuenta los siguientes actores:

#### 1) Sujeto Activo - Administración Tributaria:

- Gerencias Distritales del Servicio de Impuestos Nacionales
- Direcciones de Recaudación de los Gobiernos Municipales
- Aduana Nacional de Bolivia

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en el Código Tributario son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado, entre ellas la de fiscalizar para determinar deudas tributarias o establecer incumplimientos de deberes formales, exigiendo su pago a los sujetos pasivos.

#### 2) Sujeto Pasivo – Contribuyentes o Terceros Responsables:

- Personas Naturales
- Personas Jurídicas

Sujeto pasivo es el contribuyente o sustituto del mismo, quien por imperio de la Ley se encuentra obligado a cumplir las disposiciones establecidas en el Código Tributario y sus reglamentos, cuando respecto de él se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

### **h) Influencia en la comunidad**

A través de los fallos emitidos (Resoluciones Jerárquicas) la AGIT pretende demostrar que se imparte justicia tributaria pronta y oportuna, lo que genera confianza en la ciudadanía que acude a esta institución cuando siente que se afectaron sus derechos o no se encuentra conforme con la determinación de la Administración Tributaria, promoviendo con ello el respeto y confianza en el sistema tributario.

### **i) Fuente de ingreso de la institución**

La AGIT tiene como fuente de ingreso el Presupuesto General de la Nación de la gestión 2009 fue aprobado por fuerza de ley, en el marco de lo establecido por el artículo 147 de la Constitución Política del Estado, en el que se asignó a la AIT un presupuesto inicial de Bs 31.715.234.- que en relación a la gestión 2008 de Bs. 631.324.- se incrementó en Bs. 2.083.910.-, incremento que representa el 7% y que se dió en la fuente 20 - 230 Recursos Específicos.

El Presupuesto de Recursos (financiamiento) de la AIT 2009 proviene de dos fuentes:

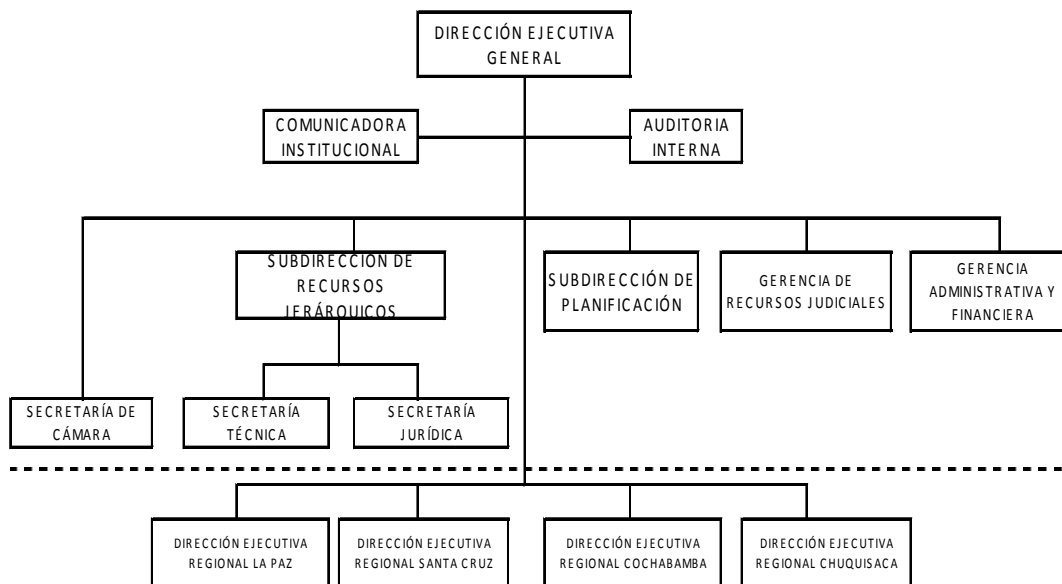
La Ley N° 2492, cuyo artículo 133 párrafo 1 establece que las actividades de la ARIT se financian con recursos de coparticipación tributaria hasta el 1% del total de las recaudaciones tributarias de dominio nacional percibidas (efectivo), razón por la cual en el presupuesto se contempla la fuente 41 "Transferencias TGN" y Organismo Financiador 111 "Tesoro General de la Nación" por Bs19.950.000.-, que representa para la gestión 2009 el porcentaje de coparticipación fue de 0,10056 que comparado con la gestión 2008 de 0,11973 tiene una caída de 16,01.

Resolución Suprema Nº 222158, de 24 de noviembre de 2003, artículo 1), inciso v) establece que los saldos de caja y bancos de gestiones anteriores de la AIT, podrán utilizarse para atender gastos devengados y pendientes de pago del ejercicio anterior fiscal anterior y para la reposición y compra de activos, en este contexto el presupuesto de la gestión 2009, prevé en la fuente 20 “Recursos Específicos” y Organismo Financiador 230 “Otros Recursos Específicos” un monto de Bs 11.765.234.

Los recursos percibidos por coparticipación en la gestión 2009, alcanzaron un monto de Bs 17.945.895,04 de los Bs 19.500.000.- programados y representa el 89.59%, que comparado con los Bs 24.443.334,85 percibidos en la gestión 2008, cayó en 35.76%.

### k) Organigrama de la institución

#### GRÁFICO Nº 1



## 2. PROBLEMA DETECTADO

En las gestiones 2004 y 2005, durante la fase inicial del proceso de evaluación de los recursos jerárquicos planteados ante la Superintendencia Tributaria General (STG), hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se observó que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) al depurar el crédito fiscal IVA de los contribuyentes, aplicaba criterios que aislados no permiten establecer si corresponde o no computar dicho crédito fiscal, empero, al efectuar un análisis integral de los mismos, se puede establecer que dicho crédito observado si le corresponde al sujeto pasivo, por ello, se hizo necesario buscar parámetros que permitan de manera complementaria verificar si el crédito fiscal depurado corresponde sea imputado por el contribuyente.

Por lo tanto para una mejor sistematización del problema identificado se tomó en cuenta la delimitación temática, temporal y espacial.

Con relación a la delimitación temática se tomó en cuenta al Derecho Tributario, y específicamente dentro de este al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en concreto el crédito fiscal del IVA, ya que en la entonces Superintendencia Tributaria General (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria) a efectos de constituirse y consolidarse como un organismo que imparte justicia tributaria, tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo y con el ánimo de mantener un criterio uniforme en la valoración de cargos y descargos se recomendó investigar en la doctrina, lo que los autores proponían sobre éste tema. En ese sentido, se ubicó entre otros, el texto Impuesto al Valor Agregado (Capítulo: El crédito Fiscal) del tributarista Ricardo Fenochietto, en el cual a juicio de este autor

argentino existen requisitos que las compras deben cumplir, para que el crédito fiscal que generan sea válido.

Respecto a la delimitación temporal se tomó en cuenta la gestión 2005 hasta el 30 de junio de 2011, período en el cual se observó que el Servicio de Impuestos Nacionales debido a temas de forma, procede a la depuración del crédito fiscal de los contribuyentes, pese a que resultado de la aplicación de otros procedimientos en la misma fiscalización, tiene la certeza de que este crédito fiscal le corresponde al contribuyente, en consecuencia niega lo que por ley le corresponde; por ello, a efectos de que los contribuyentes se beneficien con el crédito fiscal válido, a partir de junio 2005 se procedió a valorar la correspondencia del mismo, a partir de la verificación del cumplimiento de tres requisitos, forma de valoración que se viene realizando hasta la fecha.

La forma de valoración citada, fue realizada en la entonces Dirección Técnica-Jurídica de la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la Superintendencia Tributaria General (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria), en aplicación del numeral 1), artículo 200 de la Ley N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), que dispone que la tramitación de los recursos administrativos responderá al Principio de oficialidad y que la finalidad de éstos, es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Con relación a la delimitación espacial, esta sistematización del proyecto de innovación profesional se desarrolló en el departamento de La Paz, provincia Murillo, ciudad de La Paz.



Establecida la delimitación del problema identificado, a continuación se presenta un análisis del mismo tomando en cuenta los factores técnico-jurídico, los mismos que se transversalizan.

Los derechos de los contribuyentes relacionados con el cómputo del crédito fiscal, estaban siendo vulnerados lo que implica la determinación en su contra de impuesto omitido además de sus respectivos accesorios y el establecimiento de una sanción, lo que representa –cuando el cómputo de dicho crédito es legítimo– que el impuesto sea pagado dos veces, hecho que la Ley desde ningún punto de vista prevé; además vulnera lo establecido en el artículo 8 de la Ley N° 843, que establece que del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en su artículo 7, los responsables restarán el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida del 13%, sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios alcanzados por el gravamen, que hubiesen sido facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Existen observaciones efectuadas por la Administración Tributaria relativas a la depuración del crédito fiscal, que a juicio de la AGIT, por si solas no son suficientes para confirmar o desvirtuar la depuración de dicho crédito fiscal, además que se corre el riesgo de emplear diferentes criterios de opinión para valorar similares conceptos, lo que podría generar indefensión en el contribuyente; por lo que surgió la necesidad de introducir un criterio adicional que permita analizar y decidir sobre la validez o no del crédito fiscal, éste fue el tercer requisito: que se demuestre la efectiva realización de la transacción.

### 3. JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN

La importancia que reviste el Impuesto al Valor Agregado dentro de la recaudación para el fisco, hace que éste impuesto sea el más fiscalizado de la tributación interna, por ello surge la necesidad de buscar una óptica uniforme bajo la cual se analice la correspondencia del crédito fiscal para los contribuyentes. Por lo anterior se presenta la justificación de este proyecto de innovación profesional tomando en cuenta los siguientes puntos:

#### a) Relevancia y pertinencia

Establecida la creación de la Superintendencia Tributaria General (hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria) en noviembre de 2003, surgió la necesidad de optar por lineamientos para la resolución de temas similares, entre ellas, la de valorar la validez del crédito fiscal IVA declarado por los contribuyentes para mantener uniformidad respecto de la resolución de dichos casos, esto a efecto de resguardar el principio de uniformidad y no vulnerar el derecho a la defensa de los contribuyentes.

Consiguientemente, para la valoración de la legitimidad del crédito fiscal IVA cuando la causa de depuración por sí sola no es suficiente, la AGIT realiza un análisis en función de tres criterios que deben ser cumplidos por los contribuyentes para que las compras se encuentren con respaldo válido, éstos son: 1) que se encuentre respaldada con la emisión de la factura original, 2) que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada, y 3) que la transacción haya sido efectivamente realizada; criterios que complementariamente respaldan la validez del cómputo del crédito fiscal computado por los contribuyentes.

El criterio de valoración del crédito fiscal IVA, fue diseñado por el equipo designado para la resolución de los casos (abogado y auditor), en base al trabajo de ambos profesionales, que juntos coadyuban en la resolución de los casos, tarea que se encuentra supervisada por el Secretario Jurídico y el Secretario Técnico; posteriormente, quien aprueba el trabajo es el Subdirector de Recursos Jerárquicos y finalmente el Director Ejecutivo General, es quien acepta o rechaza los proyectos y emite las Resoluciones Jerárquicas que se notifican a las partes involucradas.

Siendo el IVA el impuesto mas fiscalizado por la Administración Tributaria, los casos sobre depuración del crédito fiscal IVA son recurrentes, por tanto, el criterio de valoración mediante los tres requisitos señalados, es utilizado permanentemente -cuando corresponde- por el equipo designado, quienes son supervisados por los Directores (hoy Secretarios) Técnico y Jurídico; de manera que los proyectos se fueron ajustando e introduciéndose mejoras, en la resolución de estas controversias, vale decir que se ha ido efectuando un seguimiento constante en el uso del criterio de valoración en la resolución de los propios casos.

Con el transcurso del tiempo, este criterio de valoración del crédito fiscal IVA (tres requisitos) que fue introducido en primer término por la STG (hoy AGIT), se fue arraigando en su aplicación dentro de la propia entidad; asimismo, los contribuyentes lo fueron asimilando para la formulación de su defensa; seguidamente, algunas Superintendencias Tributarias Regionales (hoy Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria ARIT) también fundamentaron las Resoluciones de Alzada en función de estos tres requisitos, y por último algunas Gerencias Distritales del Servicio de Impuestos Nacionales también los emplean. Por otra parte, existen

también quienes al utilizar estos conceptos, los aplican de manera diferente a la originalmente planteada por la AGIT, es decir, salen del marco del propósito original.

Por lo tanto, en casos recurrentes en los que se encuentran formuladas las observaciones respecto del crédito fiscal IVA, que por sí solas no confirman o desvirtúan su depuración, la AGIT viene aplicando el criterio de los tres requisitos para efectuar un análisis integral y valorar si corresponde o no el cómputo del crédito fiscal observado, considerando siempre la observación efectuada por la Administración Tributaria. Con la formulación del presente trabajo, se pretende analizar los resultados que se obtuvieron, para que los mismos sean difundidos o proyectados a los sectores involucrados.

Respecto a la pertinencia, el proyecto de innovación profesional toma en cuenta los principios generales del derecho y las normas jurídicas vinculadas al tema.

#### b) Aporte teórico

Se entiende que el establecimiento del análisis del crédito fiscal, según los tres requisitos, en virtud de la verdad material que debe ser aplicada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, fue un aporte al Derecho Tributario Boliviano, en el sentido que se posibilitó a los contribuyentes –cuyas compras son legítimas y por las cuales su proveedor pagó el débito fiscal correspondiente– puedan computar el crédito fiscal contra sus ventas, ya que para el contribuyente representa un costo asumir defensa por impuestos que legítimamente le corresponden; por otra parte

representa también un costo sin beneficio para la Administración Tributaria.

#### c) Aporte metodológico

El aporte metodológico de esta investigación se vincula a la determinación de un diseño propio, el recuento de los casos en los que se analizó la depuración de crédito fiscal por observaciones formales y además la identificación de métodos que permitan realizar una investigación científica.

## **4. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE INNOVACIÓN**

### **4.1 Objetivo general**

Validar el crédito fiscal IVA que surge de la aplicación de la Ley, a partir de la constatación de la efectiva realización de la transacción, como requisito fundamental de ese derecho

### **4.2 Objetivos específicos**

- Realizar un análisis cualitativo del Impuesto al Valor Agregado
- Analizar la legislación boliviana respecto al Impuesto al Valor Agregado
- Establecer la importancia de demostrar la efectiva realización de la transacción, a efectos de validar el cómputo del crédito fiscal.

## **5. MÉTODO**

Para el desarrollo de esta investigación científica se tomaron en cuenta los siguientes métodos:

### **a) Método Inductivo**

El método inductivo “Es el proceso de conocimiento que se inicia por la observación de fenómenos particulares con el propósito de llegar a conclusiones y premisas generales que pueden ser aplicadas a situaciones similares a la observada (Mendez, 2001, p. 141). A través de este método se buscó establecer la situación en que se encontraba la depuración del crédito fiscal IVA como resultado de las fiscalizaciones realizadas a los contribuyentes por la Administración Tributaria, antes que la Autoridad de Impugnación Tributaria aplique los tres requisitos en la valoración.

### **b) Método lógico jurídico**

El método lógico jurídico es aquel que permite “plantear un cierto número de principios que sean los mejores para el funcionamiento del organismo político y por el razonamiento lógico, deducir sus diversas consecuencias (Ramos, 2004, p. 479).

Tomando en cuenta el anterior concepto este método sirvió para plantear a partir de los resultados obtenidos en la valoración del crédito fiscal IVA, y plantear que estos criterios sean aplicados por la Administración Tributaria, con carácter previo a observar el crédito fiscal.

### **c) Método Sintético**

Para poder comprender el porqué se tomó en cuenta el método sintético, es pertinente presentar su concepto que establece que "... a partir de la interrelación de los elementos que identifican su objeto, cada uno de ellos pueda relacionarse con el conjunto en la función que desempeñan con referencia al problema de investigación" (Mendez, 2001, p. 147). Es decir se efectuó una recolección y clasificación de los resultados obtenidos en la valoración del crédito fiscal IVA a partir de los tres requisitos, para verificar su impacto.

### **d) Método teleológico**

El método teleológico consiste en "...en averiguar e investigar el fin de la función, para qué fue creada una ley..." (Ramos, 2004, p.465).

Averiguar e investigar cual el sentido el fin de los artículos 4,7 y 8 de la Ley N° 843 a objeto del cómputo del crédito fiscal y posterior valoración de su correspondencia.

## **6. MARCO DE REFERENCIA CONCEPTUAL**

El Estado debe satisfacer las necesidades de sus habitantes, por ello, desarrolla una actividad financiera para la obtención de recursos que vayan a cubrir los gastos; señala Carlos Otálora (2009) que "El Estado para producir los bienes y servicios, requiere gastar", añade que "Se denomina gasto público a la erogación monetaria efectuada por el Estado, a través de una autoridad competente facultada por ley, con el objeto de

satisfacer las necesidades públicas y cumplir con sus actividades de orden político, económico y social”.

Para satisfacer las necesidades de la población, el Estado debe obtener diferentes géneros de recursos, a decir de Dino Jarach, para quien estos recursos son agrupables según su naturaleza en las siguientes categorías: Recursos patrimoniales, Recursos tributarios, Recursos del crédito, Emisión monetaria y Varios. A efectos del presente trabajo conviene detenerse a aclarar lo que se entiende por recursos tributarios, “...son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos – individuos y entidades– en la forma y cuantía que dicha leyes establezcan” (Jarach, 1996, pags. 224 y 232).

La mayor parte de los ingresos con los cuales los Estados financian sus gastos provienen de los tributos, vale decir que mediante estos tributos los habitantes de un Estado contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos o necesidades colectivas. Héctor B. Villegas (2003), define que “...los tributos son prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidos por el Estado en virtud de su imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales” el mismo autor clasifica los tributos en: impuestos, tasas y contribuciones especiales, y añade que son especies de un mismo género.

Sostiene también Villegas, que “En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, mientras que en la tasa existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta de alguna manera al obligado. En la contribución especial se tiene también una actividad estatal, con la



particularidad de que ella es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. El mencionado autor, cita a Valdés Costa, para quien el impuesto es el más redituable para el fisco; y, lo define como “...el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar...” (2003, pág. 157), con lo que queda claro que la fuente de ingresos mas importante para un Estado son los impuestos.

El despliegue estatal al pretender ejercitar su facultad de imposición, crea relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares. Estas relaciones jurídicas son plurales, ya que no sólo se refieren a la obligación de pago público, sino también a otra variada gama de facultades, deberes y obligaciones que exigen comportamientos diferentes, tanto en lo que hace al sujeto activo como a los supuestos deudores y otros terceros. Desde el momento que entran en juego relaciones jurídicas, se hace indispensable la existencia de normas legales que las regulen”, (Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, año 2003, pag. 208). El ordenamiento legal referido por el tratadista, es el Derecho Tributario, que además de regular la relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo se ocupa de reglar otros deberes que justamente se originan en la relación señalada, estudio que a efectos del presente trabajo será profundizado.

### **6.1. El Derecho Tributario con relación a los impuestos**

Considerando que las disposiciones legales que regulan las relaciones jurídicas entre sujeto activo y sujeto pasivo, son objeto de estudio del Derecho Tributario, a continuación se exponen los siguientes contenidos acerca del Derecho Tributario.

### **6.1.1. Concepto de Derecho Tributario**

El Derecho Tributario es “el conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente a los impuestos” (Jarach, 1996, pág. 363).

Por su parte Villegas (2003, pág. 151) refiere que el Derecho Tributario “es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos”.

Así también el Derecho Tributario es definido “...como el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean éstos impuestos, tasas o contribuciones especiales” (Martín, 1986, pág. 9).

Según el autor nacional Benitez (2009), “el Derecho Tributario, como una de las ramas más importantes del Derecho Financiero, está integrado por el conjunto de disposiciones legales que norman las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado, en su condición de acreedor de obligaciones tributarias, con las personas obligadas a su pago por mandato de la ley”.

De los conceptos expuestos de los diferentes tratadistas, se concluye que el Derecho Tributario se ocupa de regular los tributos en sus distintos aspectos, así como también, las relaciones jurídicas que surgen entre el sujeto activo y los sujetos pasivos.

### **6.1.2. Principios de la imposición**

Entre los principios de la imposición, se encuentra el Principio de Legalidad, en el cual se ahondará dada la naturaleza del presente trabajo, por cuanto se constituye en uno de los pilares, en el que se basa la valoración de la efectiva realización de las transacciones, a efectos de verificar si el crédito fiscal observado, le corresponde o no al contribuyente.

Señala Jarach (1996, pág. 297), que los principios de la imposición son aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración. Estos principios son reglas empíricas formuladas para la doctrina, que a veces son recogidos en las cartas constitucionales, adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales que en algunos casos, divergen sustancialmente de la elaboración científica de los principios que les dieron origen.

Asimismo, Villegas (2003, pág. 187) señala que la potestad tributaria no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho, ya que en su origen el tributo significó violencia; el cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas, resolviendo que la potestad tributaria solo pueda ejercerse mediante la ley. La potestad tributaria –entonces– se transforma, ya que la facultad estatal de crear unilateral tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados. Se tiene entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que

los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad o reserva).

Claro está, continúa Villegas, que tal principio es solo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición; por ello las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma, ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución Política del Estado ampara.

JARACH (1996, pág. 297), enseña que el Principio de Legalidad “...*emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto el principio se funda en el postulado no taxation without representation. Concluyen en esta sentencia el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes para la validez de los impuestos.*”

Continúa, señalando que “*La interpretación jurídica de este principio ha señalado diversos corolarios: a) La necesidad de la ley como acto del Parlamento, para la existencia del impuesto, b) La indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y*

*excepciones...c) La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria (...) d) (...)se ha mantenido que la interpretación de dichas leyes debe fundarse en la letra y en el espíritu de las mismas, pero se ha negado la posibilidad de la creación de impuestos y exenciones por vía del procedimiento analógico, e) Se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerando inconstitucional la norma que concediera esa facultad, f) Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes de derecho, sin perjuicio de la validez de los pactos entre ellos y los de hecho para la carga del impuesto(...).”*

Para Fonrouge (1987, pág, 361) *“Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público (...) De la importancia de este principio da idea el hecho de que las constituciones escritas lo incluyan en el texto, pues en la organización democrática reafirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones. De aquí que la mayoría de las constituciones modernas lo consagren específicamente...”*

Asimismo, Villegas (2003, pág. 190-193) señala que el principio de legalidad significa que no puede haber tributo sin ley previa que los establezca (*nullum tributum sine lege*). También señala que la ley debe contener los elementos básicos y estructurales del tributo, como la configuración el hecho imponible, la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado, la determinación del sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por la deuda ajena (responsable), la fijación del quantum,

es decir base imponible y alícuota, y las exenciones; añade que corresponde también que surja de la ley las infracciones tributarias, la imposición de sanciones y el procedimiento de determinación.

Continúa VILLEGAS (2003, pág. 194), explicando que los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurales, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido. Tampoco puede hacerlo la Administración Tributaria mediante resoluciones generales o interpretativas. Añade que ni aún por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior al los hechos que caen bajo su imperio.

Villegas (2003, págs. 194-195), concluye indicando que los sujetos pasivos pueden invocar el principio de legalidad en protección a sus derechos, cuando se configure, entre otras, las siguientes causas: a) cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado en la ley; b) cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por ley; c) cuando se pretenda recurrir a bases imponibles ajenas a las que determina la ley.

Finalmente, el tributarista boliviano Jaime Rodrigo Machicao señala que *los derechos y obligaciones instituidos por las leyes tributarias, no pueden ser vulnerados, derogados, ampliados ni suprimidos por las normas reglamentarias; si esto sucediera, el reglamento pasaría de norma*

*complementaria a norma principal, con lo cual la facultad del poder ejecutivo se habría reconvertido en actividad colegislativa, vulnerando la previsión constitucional que elimina esta posibilidad.* Añade que el límite del reglamento esta dado por la materialidad de la ley que debe reglamentar, es decir que los efectos que busca esta última no deben ser desvirtuados por el reglamento; por el contrario debe haber una absoluta compatibilidad entre la norma complementaria, es decir el reglamento y la norma principal, la ley. Matutino La Prensa, La columna impuesta, “El Valor de las Formalidades”, proporcionado por el propio autor en octubre de 2011.

Como conclusión cabe señalar que es la ley promulgada en el poder legislativo, la única instancia que crea los tributos y sus elementos constitutivos, también define las infracciones y sus sanciones, así como los procedimientos de determinación; en consecuencia, los decretos y reglamentos emitidos por el ejecutivo solo reglamentan a los tributos creados por ley, vale decir señalan los procedimientos para el cumplimiento de la ley.

### **6.1.3. Interpretación de la norma tributaria**

A efectos de tomar conocimiento de los alcances de los métodos de interpretación, a continuación se presenta lo establecido por diferentes autores que definen la interpretación de la norma tributaria. Señala Villegas Carlos (2003, pág. 244), que “Se interpreta una ley cuando se descubre su sentido y alcance. Corresponde al intérprete determinar qué quiso decir la norma y en qué casos resulta aplicable”. Así también García Catalina (1996) define que “Interpretar una norma jurídica consiste en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los

cuales se la aplica". De lo citado, se puede colegir que interpretar es descubrir el sentido y alcance de la ley, la cual debe estar relacionada a los hechos a los cuales se la pretende aplicar.

Considera también Villegas, que las peculiaridades del Derecho Tributario merecen especial análisis en cuanto a interpretación. Los hechos imponibles son de sustancia económica, y a veces las palabras no se ajustan al significado que tienen en el uso común, por lo que corresponde determinar el sentido y alcance de las palabras que utiliza la ley, lo que no significa que la interpretación deba recurrir a los criterios de las finanzas, ya que por el contrario, siempre deberá emplearse la lógica jurídica.

Entre los métodos de interpretación Villegas (2003) considera dos grupos: 1) los métodos generales, como el literal, el lógico, el histórico y el evolutivo, y 2) el método específico, en el que clasifica el de la realidad económica; mismos que a continuación se describen:

- a) Método literal: "Se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley sin restringir ni ampliar su alcance"; añade que su uso exclusivo es insuficiente y puede llevar a conclusiones erróneas ya que el legislador no siempre es técnico en la materia y podría ocurrir que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que quiso legislar.
- b) Método lógico: "...pretende resolver cuál es el espíritu de la norma o su *ratio legis*", según el cual la base de interpretación es que la ley forma parte de un sistema, por lo que no puede ser analizada sola, sino que debe ser relacionada con el cuerpo normativo. Este



método de interpretación puede ser extensivo o restrictivo, según se dé un sentido más o menos amplio del que surge de su lectura; entendiéndose, que el legislador quiso decir más (en el primer caso) o menos (en el segundo) de lo que en realidad quiso decir.

- c) Método histórico: "...debe desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó.", para lo cual se deben tener en cuenta las circunstancias que rodearon el momento de la sanción de la ley, empero, si se considera el dinamismo de la tributación, no se pueden interpretar las normas según el pensamiento del legislador, cuando éstas, se encuentran en constante evolución.
  
- d) Método evolutivo: "...afirma que no se puede enfrentar una nueva necesidad de la vida con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan esa nueva necesidad.", considera que la ley debe desligarse del legislador porque es el intérprete quien debe revivirla, dándole un sentido y alcance que en muchos casos no fue previsto; añade el autor citado, que la legalidad constituye un límite para este método.
  
- e) El método específico de la realidad económica: que surgió en Alemania en 1919, con el Ordenamiento tributario del Reich, el cual establece que en la interpretación de las leyes debía tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias. Se funda "en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad

contributiva que el legislador efectúa teniendo en cuenta la realidad económica. Siendo así, sólo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley recurriendo a esa misma realidad económica”.

Todos los métodos citados tienen como propósito llegar a desentrañar el sentido y alcance de la norma tributaria, aunque desde varias perspectivas, las que deben ser consideradas –por las instancias a las cuales les corresponde– a tiempo de interpretar lo que el legislador quiso decir. A otras instancias, como la administración tributaria, tribunales administrativos y sujetos pasivos solo les queda aplicar la normativa tributaria considerando los métodos señalados.

En la aplicación de las normas tributarias, el uso del criterio de realidad económica, debe ser usado prudentemente, ya que en virtud del mismo se propende a la interpretación de los hechos que están sujetos a dicha norma. El empleo de esta forma de interpretación genera controversia entre los doctrinarios, misma que se resume con las posiciones expuestas a continuación.

Para Catalina García Vizcaíno, la Interpretación según la realidad económica *“En rigor, no tiene el carácter de “método”, sino que es un instrumento jurídico que permite investigar los hechos reales, considerando que ha sido la valoración económica del hecho o acto gravado la que ha determinado la imposición.”*. La autora cita a García Belsunce, para quien *“...el aspecto más importante del “método” de la realidad económica “finca” no ya en lo relativo a la interpretación de la ley, sino en lo concerniente a la interpretación de los hechos que deben caer bajo el ámbito de la ley”* (García, 2007, págs. 265 y 270).

Aclara Villegas que el Derecho Tributario se interesa por la intención empírica, aquella encaminada a obtener un determinado resultado económico, y no reconoce eficacia a las formas jurídicas cuando las partes distorsionan la realidad mediante fórmulas legales inapropiadas, con el objetivo de defraudar al fisco pagando menos tributos de los que hubiera correspondido; añade que en aplicación de este criterio los jueces administrativos o jurisdiccionales, pueden apartarse de los contratos, actos o apariencias jurídicas que pretenden disimular evasiones, tributarias fraudulentas, y aplicar la realidad de los hechos económicos.

Villegas, señala también que la realidad económica solo se aplica en aquellos tributos cuyo hecho imponible fue definido atendiendo precisamente la realidad económica; además, para que su aplicación sea en el marco de la justicia, el criterio debe ser aplicado aunque salga perdiendo el fisco. Concluye señalando que, la realidad económica, no tiene la entidad de un método interpretativo, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, y su uso está justificado – en derecho tributario– en tanto sea utilizado correctamente para luchar contra la evasión fraudulenta, empero, debe tenerse cuidado en su manejo.

El tratadista boliviano Benitez (2007) respecto a los métodos particulares de interpretación en el Derecho Tributario, expone posiciones de connotados doctrinarios, como Tarsitano, para quien existen muchos modelos del derecho comparado que demuestran que la justa medida del impuesto, tal como fue concebido por el legislador, constituye una meta que puede cumplirse mediante los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y seguridad jurídica.

Además, concluye indicando sobre la interpretación económica que “No hay duda que el llamado método de interpretación de la ley tributaria, atendiendo a la realidad económica, no significa que esa ley deba interpretarse económicamente sino jurídicamente. Hay que tener presente que las leyes siempre se interpretan jurídicamente lo contrario sería una aberración.”

Por su parte, el doctrinario Jarach (1996, págs. 401-402) considera que “Hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente. Esta aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente. La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales.”

Asimismo, Villegas, considera que el tema de la interpretación económica fue y es muy controvertido por la doctrina y la jurisprudencia, pero, que es una realidad legislativa imposible de negar aún cuando se no se esté de acuerdo con su uso.

Otro autor señala “La cuestión de la interpretación de las normas tributarias o, más exactamente, de la existencia de criterios interpretativos especiales en este ámbito, cuestión que en la actualidad se considera resuelta, ocupó la atención de la doctrina especialmente durante la época anterior a la consolidación del Derecho Tributario como disciplina científica. Las más significativas de las teorías interpretativas en materia tributaria son las de la interpretación estricta y la de la interpretación

económica. La primera sería una derivación de la concepción peyorativa del impuesto (...) No es necesario detenerse a la crítica de este planteamiento. Por lo que hace a la tesis de la interpretación económica o de la consideración económica, la situación es más compleja. Si lo que se quiere decir es que al interpretar la norma hay que tener en cuenta la realidad económica, se diría entonces que se afirma cosa muy cierta, pero no singular (...) Pero la doctrina de la interpretación económica o de método de la consideración económica (...) se ha entendido fundamentalmente como un principio o regla a seguir en la calificación de los supuestos de hecho concretos, para determinar su subsunción o encaje en el presupuesto de hecho general definido en la norma. (Pérez, 2005, pág. 115).

Por todo lo señalado, se puede concluir que la interpretación de la norma tributaria es desentrañar su sentido y alcance, con esa base, aplicarla según corresponda. La interpretación de la norma tributaria puede ser realizada haciendo uso de los distintos métodos generales del derecho; así también, el denominado criterio de interpretación de la realidad económica que faculta la investigación de los hechos reales, pese a que su aplicación es controversial, sin embargo, es aceptado en la medida en que sea aplicado con prudencia, así también deberá cuidarse de no ampliar o modificar el sentido de la ley.

#### **6.1.4. Búsqueda de la verdad material**

A partir de la función de los principios, en este caso los principios procesales de la actividad administrativa, Mostajo (2004), señala que éstos constituyen un firme asidero para la interpretación de las normas, de modo que entre los diversos sentidos de una disposición, debe aplicarse

aquel que se acomode con mayor vigor a un principio general; además, permiten suplir la insuficiencia de las normas escritas integrando los vacíos de la legislación (Mostajo, 2004, pág. 543).

Entre los principios procesales de la actividad administrativa, se encuentra el Principio de la Verdad Material, según el cual la Administración, tiene facultades de buscar y obtener las pruebas necesarias para el esclarecimiento de los temas, con amplitud de posibilidades en la investigación, para averiguar la verdad material de lo acontecido, con prevalencia a la verdad formal, en cuyo mérito no se limitará a los documentos del expediente, sino constatar en otros lugares o archivos donde se encuentra la prueba real y objetiva (Ibid).

Según Gordillo (2011, pag. IX-38), el principio de la oficialidad, derivado del principio de la legalidad objetiva, tiene como primera hipótesis la impulsión de oficio del procedimiento. En efecto, si bien el procedimiento puede ser iniciado de oficio o a petición de parte, la impulsión de éste corresponde prácticamente en todos los casos a la administración. Ello es así porque en la actuación de los órganos administrativos no debe satisfacerse simplemente un interés individual sino también un interés colectivo y el propio interés administrativo. De allí que la inacción del administrado no puede determinar normalmente la paralización del procedimiento.

El principio de impulso de oficio, no significa que toda la impulsión procesal debe proceder de la administración. En todos aquellos casos en que la iniciación del procedimiento depende del particular (reclamaciones, recursos), es evidente que el impulso inicial lo provee el particular, aunque luego de ese acto retoma su aplicación el principio general y la

continuación del procedimiento se rige otra vez por el principio de la impulsión de oficio (ibid, págs IX-38 y IX-39).

Al lado del principio de impulsión de oficio, está el de la instrucción, en el sentido de que la obtención de las pruebas o certificación o averiguación de los hechos no corresponde exclusivamente a la parte, sino que también debe ser efectuada de oficio, es decir, la administración debe cooperar y es por ello responsable, en la reunión de los elementos de juicio necesarios para decidir (Ibid, pág. IX-41).

En íntima unión con el principio de la instrucción, cabe mencionar el principio de la verdad material por oposición al principio de la verdad formal. Mientras que en el proceso civil el juez en la práctica se constrañe a juzgar según las pruebas aportadas por las partes (verdad formal), en el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de la verdad material y debe ajustarse a los hechos. Debe prescindir incluso de que ellos hayan sido alegados y probados por el interesado, por ejemplo, hechos o pruebas que sean de público conocimiento, que estén en poder de la administración por otras circunstancias, que estén en otros expedientes, que la administración conozca de su existencia y pueda verificarlos, etc. Su introducción, claro está, debe hacerse documentalmente al expediente, dando traslado al particular a los efectos de que pueda ejercer el necesario control sobre esa prueba.

Si la administración no se ajusta a los hechos materialmente verdaderos, su acto estará viciado. En efecto la decisión administrativa debe ser independiente de la voluntad de las partes. Un acuerdo de partes sobre los hechos en el proceso civil es obligatorio para el juez. A la inversa,

tampoco puede la decisión administrativa depender de la voluntad del administrado de no aportar las pruebas del caso: aquélla debe ajustarse al principio de la verdad material (Págs. IX-41 Y IX-42).

Para el tratadista Dromi (1995, pág. 768) en mérito a la tutela del interés público, se impone a la autoridad administrativa el deber de dirigir e impulsar el procedimiento y ordenar la práctica cuando sea conveniente para el esclarecimiento y resolución de la cuestión planteada. El principio de la impulsión de oficio domina en el procedimiento administrativo; en tanto el principio dispositivo o a instancia de parte prevalece en el proceso administrativo.

Entre sus consecuencias jurídicas se señalan: a) impulso de oficio; b) instrucción, es decir, obtención de pruebas y averiguación de hechos efectuados a petición de parte o de oficio, debiendo la Administración cooperar en la remisión de elementos de juicio, y c) investigación de la verdad material, ajustada a los hechos y no solo a las pruebas aportadas por la partes (verdad formal) (Dromi, 1995, págs. 768-769).

Continúa el autor indicando que es también consecuencia jurídica del principio de oficialidad la investigación de la verdad material. En el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo que hayan sido alegados y probados o no por el administrado. La autoridad administrativa, entonces, no debe ajustarse a las pruebas aportadas por las partes (verdad formal). En rigor, tanto Administración como administrado procuran conocer la verdad material. Si la decisión administrativa no se ajustara a los hechos materiales, su acto estaría viciado.

Como conclusión se puede señalar que la Administración debe evidenciar los hechos que motivan sus decisiones, aún cuando no hayan sido



propuestas por los administrados, lo cual no significa sustituir el deber probatorio que a éstos les corresponde; ya que si un administrado formula una petición, debe acompañar las pruebas que sustenten los hechos alegados; sin embargo, en aplicación de los principios de verdad material, y de impulso de oficio, la Administración debe de realizar las actuaciones necesarias para obtener la convicción que le permita emitir un pronunciamiento.

Por lo señalado, la administración no sólo debe ajustarse a las pruebas ofrecidas por las partes (verdad formal), sino que también debe tener en cuenta los principios de impulso de oficio y de búsqueda de la verdad material, por lo que corresponde a los órganos que intervienen en el procedimiento administrativo, realizar las diligencias para la averiguación de los hechos que fundamentan su decisión.

La legislación Boliviana, en el inciso d), artículo 4 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo dispone que la actividad administrativa se regirá –entre otros– por el principio de verdad material, según el cual la Administración investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil.

De manera específica, el artículo 10 del Decreto Supremo N° 27350, (Reglamento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico), dispone que los recursos administrativos responderán, al principio inquisitivo, según el cual su finalidad es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos imponibles, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que

le impriman las partes, sino que atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter inquisitivo sobre el simplemente dispositivo.

En consecuencia, de la doctrina y normativa citadas, es evidente que en los recursos de alzada y jerárquicos, estas instancias deben tomar convicción de los hechos ocurridos a partir de la verificación de la prueba aportada, como de realizar las gestiones necesarias para obtener pruebas que permitan dilucidar los hechos ocurridos.

#### **6.1.5. Concepto de tributo y clases de tributos**

Para los autores españoles Martín, Lozano y Poveda (2005, págs. 26-27), “El tributo es un *instituto jurídico*, que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”

El autor clásico Jarach (1996, pág. 232), señala que “Los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos –individuos y entidades– en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan. Característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo ésta –a su vez– fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas”.

Villegas (2003, pág. 151), cita a Sáinz de Bujanda respecto a “que se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria– establecida por ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”.

En base a las definiciones expuestas se señala que tributo es una prestación en dinero establecida por ley que grava determinaciones manifestaciones de capacidad contributiva como la renta, el consumo y el patrimonio, que deben efectuar quienes se encuentren dentro de los presupuestos establecidos por la propia ley, cuando dichas previsiones se cumplan.

Respecto de la clasificación de los tributos Martín, Lozano y Poveda (2005) señalan que “Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.”

Continúan definiendo “b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de

servicios públicos.” Define también “c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente” (Ibid, pág. 29).

Para Villegas (2003, págs. 154 y 155) “la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de las democracias modernas de Occidente es la que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género; la semejanza se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.” Continúa indicando que “En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, mientras que en la tasa existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta de alguna manera al obligado. En la contribución especial tenemos también una actividad estatal, con la particularidad de que ella es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir”.

El mismo autor, cita también la clasificación de tributos que proporciona el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID, según el cual “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente (art. 15). La tasa es caracterizada por el Modelo como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente (art. 16). La contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales (art. 17)”.

Respecto de la clasificación de los tributos puntualiza que impuesto es el tributo que no se encuentra relacionado con ningún servicio específico prestado por el Estado al contribuyente, quien está obligado a pagarlo; en cambio las tasas y las contribuciones, se encuentran vinculadas a un servicio identificado. En el caso de las tasas el pago corresponde a la prestación efectiva de un servicio continuo e individualizado como la tasa por recojo de basura; en cambio las contribuciones especiales se relacionan con una actividad o hecho puntual como el asfaltado de una calle que beneficia a un grupo de contribuyentes.

Considerando la naturaleza del presente trabajo, su orientación se encuentra dirigida a profundizar el estudio del *impuesto*; en ese sentido, definida como esta dicha categoría, se pasa a efectuar otras puntualizaciones al respecto. Según Villegas (2003) El impuesto es el tributo típico, que representa mejor el género y es el más redituable para el fisco; su existencia está condicionada a su creación mediante ley, misma que debe dotarlo de todos sus elementos: hecho imponible, identificación de los deudores, elementos cuantificantes (generalmente base imponible y alícuota), exenciones y medios de extinción.

Por otra parte, es preciso contextualizar las Teorías sobre la imposición, las más arraigadas consideran como fuentes de imposición a la Renta, el Patrimonio y el Consumo. Para Aurelio CID (2000) el punto de partida del problema del impuesto a las rentas o a las ganancias, es la distinción entre capital y renta. Añade que existen varias teorías que en su estado puro han sido consideradas impracticables; por lo que las leyes han combinado ambas teorías, para que el impuesto a los réditos (rentas o ganancias) sea funcional en su aplicación (PricewaterhouseCoopers, 2000, pág. 35).

Otro autor, Otálora (2009, págs. 187 y 188), efectúa una distinción entre capital y renta, aclara que se entiende por capital a la riqueza material o inmaterial y durable capaz de generar una utilidad, concepto este último que se considera como renta. Así también señala que la percepción de ingresos o rentas constituye una de las manifestaciones de la capacidad de pago que tienen tanto las personas jurídicas o naturales. El concepto de renta, desde el punto de vista tradicional, es considerado como una corriente o flujo de riqueza y está relacionado con los ingresos percibidos como remuneración a los factores productivos (sueldos, salarios, intereses, alquileres, dividendos y otros).

Según CID (2000, pág. 40), la imposición al Patrimonio grava la manifestación inmediata de la capacidad contributiva. Por otra parte Otálora (2009, pág. 206) señala que al tocar el tema de la capacidad de pago para efectos tributarios se hace referencia a la tenencia de bienes, que es un concepto que tiene relación con el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria y en general con los impuestos patrimoniales. Por tal razón, se considera admisible usar el valor del inmueble como indicador para medir la capacidad de pago. Los impuestos patrimoniales consideran como base de tributación a los valores patrimoniales, que pueden o no generar rentas.

Finalmente, la tercera categoría es la Imposición sobre el consumo, al respecto CID (2000, pag. 45) refiere que la posibilidad de consumir determinados bienes y servicios, es demostrativa de una cierta capacidad económica; en otras, el acto de consumir representa una circunstancia fáctica demostrativa de capacidad contributiva, exteriorizaciones que son gravadas por la imposición al consumo, por lo que el universo de personas que pueden estar alcanzadas por estos impuestos es grande.

Generalmente, los sujetos pasivos que la ley designa como responsables por el pago de este impuesto, no son los consumidores, sino aquellas personas naturales y jurídicas que proveen (venden) los bienes y servicios consumibles.

Existen tres tipos de impuestos al consumo: 1) los de imposición general, que gravan los volúmenes globales de operaciones, 2) imposición específica, que grava operaciones específicas u objetos determinados de consumo, idóneo para gravar manifestaciones extraordinarias de capacidad contributiva, restringir consumos no deseables y efectuar racionamientos, y 3) Derechos de Aduana, aplicables solo a la importación de bienes.

La primera clase (imposición general), tiene dos modalidades: a) imposición de etapa única (monofásicos) que grava una sola de las tres etapas de circulación económica: manufacturera, mayorista o minorista; y b) imposición de etapas múltiples (plurifásica), que tiene dos formas de manifestarse: i) acumulativa, porque aplica el impuesto a todas las operaciones de venta, la base de la imposición es el valor total del producto en cada fase de circulación, lo que genera un factor de multiplicación, por lo que se denominan impuestos en cascada. Esta modalidad plurifásica acumulativa tiene un efecto de piramidación significativo, que afecta al consumidor final; además es regresiva, lo que puede atenuarse estableciendo exenciones sobre artículos de primera necesidad, un ejemplo de esta categoría es el Impuesto a las Transacciones.

La segunda es ii) no acumulativa, bajo esta forma, el impuesto se sigue aplicando en todas las etapas de circulación del bien, pero eliminando el

efecto acumulativo o en cascada, al considerar como base imponible únicamente el valor que se incorporó a la mercancía en cada etapa. Es decir que el impuesto no se aplica sobre el valor total, sino únicamente sobre el mayor valor (valor agregado) que adquiere el producto en las distintas etapas de la producción y distribución, desde las materias primas hasta llegar al consumidor final, lo que permite que incida una sola vez en el precio de los bienes y servicios finales, eliminando el efecto piramidación; se puede citar como ejemplo al Impuesto al Valor Agregado.

## **6.2. Las características del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Según CID (2000, págs. 49 y 50) el IVA es un gravamen de etapa múltiple, no acumulativo, que se genera en cada una de las etapas del proceso de producción y comercialización, tiene la particularidad de incidir una sola vez en el precio final de los bienes y servicios, eliminando el efecto de piramidación al gravar solo la parte que representa el valor agregado en cada una de las transferencias y presenta la ventaja de que los propios sujetos pasivos ejercen control sobre el pago del impuesto para poder descargar sus débitos, su desventaja, compartida con los impuestos plurifásicos, es el incremento significativo de los responsables.

Para la autora Silvia Rivero (1996, pág. 29), el impuesto al valor agregado se caracteriza por ser un gravamen indirecto que recae finalmente sobre el consumidor final. Es coparticipable y plurifásico. Esto último porque grava varias etapas en la cadena de comercialización de los bienes. No es un tributo acumulativo puesto que la actual legislación admite deducir el IVA abonando el crédito conseguido en la etapa de comercialización anterior. Por otra parte, las consecuencias altamente perniciosas provocadas por el fenómeno de la piramidación no lo alcanzan.



Otálora (2009, Pág. 160), enseña que el IVA es un impuesto al consumo que grava las transacciones de bienes muebles, la prestación de servicios y las importaciones definitivas. El IVA puede ser aplicado a nivel de productor, de mayorista y de minorista o detallista. Al igual que todos los impuestos al consumo, es un impuesto real por contraposición a los impuestos personales debido a que la persona no es un elemento esencial en la configuración del hecho imponible. Por otra parte es un impuesto objetivo porque no se toman en cuenta circunstancias personales del sujeto pasivo para graduar la carga tributaria.

En Bolivia, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) fue instituido mediante Ley N° 843, artículos 1 al 18, y reglamentado mediante Decreto Supremo N° 21530, y la Resolución Administrativa N° 05-0039-99, así como otras respecto de la facturación, tales como la Resolución Administrativa N° 05-0043-99, Resolución Normativa de Directorio N° 10-0048-05 y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, entre otras. Tal como se encuentra establecido en nuestro país, el IVA es un impuesto al consumo, general, plurifásico no acumulativo, que aplica el criterio de destino en las exportaciones.

De todos los tributos establecidos según la Ley N° 843, el IVA, después del Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH), es el pilar de la economía boliviana; ello se desprende del resultado de las recaudaciones por impuesto, según el cual en la gestión 2010 el IVA alcanzó 4.100 millones de bolivianos, lo que representa el 20.39% sobre la recaudación total, en la indicada gestión, que fue de 20.112 millones de bolivianos, ocupando el segundo lugar en la recaudación nacional por impuesto, después del IDH.

Fuente: Estadísticas SIN (1990 – 2011), Foro Análisis y Evaluación del Régimen Tributario Boliviano, mayo de 2011.

Por lo mencionado, se entiende el interés de la Administración Tributaria de verificar que los contribuyentes cumplan a cabalidad con el pago del IVA, lo que implica que éste sea el impuesto mas revisado en la actualidad, mediante fiscalizaciones, verificaciones y operativos que pretenden comprobar el cumplimiento tanto del débito como del crédito fiscal.

### **6.2.1. Mecanismos de determinación del IVA**

Según los tratadistas, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se originó en Francia en el año 1949. Existen dos mecanismos para determinar el IVA: el método de adición y el método de sustracción; el primero propuesto para Japón, prácticamente no fue aplicado debido a que no fue la solución a los problemas del comercio internacional, motivo por el cual surgió el mecanismo de liquidación por sustracción que permite conocer con precisión la incidencia del impuesto en el costo del producto exportado. A su vez presenta dos versiones: impuesto contra impuesto y base contra base, este último propuesto para Francia en 1952.

De acuerdo a los artículos. 7, 8 y 9 de la Ley N° 843, el IVA en Bolivia se adhiere al método de sustracción y dentro de éste, al sistema de impuesto contra impuesto, por tanto el presente trabajo se aboca a desarrollar con mayor amplitud dicho sistema.

El mecanismo de liquidación del IVA por el método de adición, según Ricardo Fenochietto (2007, págs. 47-48) consiste en sumar en cada etapa

del ciclo productivo el valor agregado representado por la retribución a los distintos factores que intervienen en el mismo: salarios, ganancia empresaria y todos aquéllos que se agreguen y que no hubieran sido incorporados en la etapa anterior, luego al producto obtenido anteriormente se le aplica la alícuota del gravamen. Esta técnica no permitía conocer con precisión el impuesto pagado por los bienes adquiridos y cuando finalizaba la producción del bien era imposible conocer la historia de cada uno de los materiales o insumos que conformaban el producto, así como el impuesto pagado. Impuesto al Valor Agregado, 2007, págs. 47-48).

Debido a las dificultades señaladas, surgió como respuesta el mecanismo de liquidación por sustracción, que propone liquidar el impuesto por diferencia entre ingresos y gastos o por la deducción de los créditos a los débitos fiscales. El IVA que se encuentra vigente actualmente en los países, es del tipo plurifásico y no acumulativo, vale decir que se aplica a todas las etapas del proceso productivo y permite deducir en cada liquidación, el impuesto pagado en las etapas anteriores. El método de sustracción, como se señaló, permite a su vez la aplicación de dos mecanismos: el de base contra base o el de impuesto contra impuesto.

Según Fenochietto (2007, pág 51) en el mecanismo de base contra base "...debe restarse al total de las ventas el total de las compras, y a dicha diferencia aplicársele la alícuota del gravamen. Ambos importes, el de ventas y compras, deberán considerarse netos de impuestos, devoluciones y otros conceptos que no conforman la base imponible." Por otra parte, el método de impuesto contra impuesto "...consiste en detraer, del total del impuesto o débito fiscal generado por los ingresos obtenidos, el total del crédito fiscal o impuesto facturado en las adquisiciones de

bienes y contrataciones de servicios” En ambos mecanismos, en caso de que se tenga idéntica alícuota y siendo ésta única, el importe del gravamen a ingresar es el mismo, salvo que el IVA tenga diferentes alícuotas.

Como ya se indicó, el método de impuesto contra impuesto, a su vez admite dos técnicas de liquidación diferentes: de integración física y de integración financiera. De acuerdo con la primera, los créditos a sustraer son aquellos que corresponden a los insumos y gastos de fabricación incorporados al bien que se vende o al servicio que se presta, lo que implicaría llevar registros que permitan conocer con exactitud, qué bien se fabricó, con cada materia prima o servicios adquiridos, complicando cualquier tipo de actividad económica, de tal manera que lo torna prácticamente inaplicable, así como el control a cargo de la Administración Tributaria.

Debido a las dificultades mencionadas, la mayoría de países han adoptado la técnica de la integración financiera, que según Fenochietto (2007, pág. 53), “...consiste en deducir del débito fiscal correspondiente a las operaciones que un sujeto realiza en un determinado período, el crédito fiscal por las adquisiciones que efectúa en ese mismo lapso de tiempo, sin importar si las mismas se venden o permanecen en inventario. O sea, que del débito fiscal correspondiente a los ingresos de un período, se deduce el crédito fiscal por compras y contrataciones de servicios de ese mismo período.”

Otro autor, Otálora (2009, págs. 151-152), refiriéndose al método de sustracción física, señala que genera problemas administrativos y de control, además que no es de aplicación fácil. Sostiene que “Un sistema

más viable para el cálculo del valor agregado es el de sustracción base financiera, que consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin tomar en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o de la disminución de inventarios.”

El citado autor, refiere que el sistema de base financiera adopta dos modalidades, el de base contra base, que permite calcular la base imponible del impuesto deduciendo de las ventas de un período las compras, obteniendo de esa manera la base imponible sobre la cual se aplica la alícuota correspondiente. Un ejemplo, con la alícuota vigente (13%), es el siguiente:

|                        |            |
|------------------------|------------|
| Ventas del mes         | 1.000      |
| Menos: Compras del mes | <u>600</u> |
| Base imponible         | 400        |
| <b>Alícuota 13%</b>    | <b>52</b>  |

El otro método, impuesto contra impuesto, según Otálora (2009) consiste en aplicar la alícuota del impuesto tanto a las ventas como a las compras, obteniendo un débito y un crédito fiscal. El débito fiscal es el monto del impuesto “cobrado” por el vendedor en el momento de la venta y el crédito fiscal es el impuesto “pagado” por el comprador en el momento de la compra. En base a los datos del anterior ejemplo, se tiene:

|                                                     |           |
|-----------------------------------------------------|-----------|
| Ventas del mes 1.000. Débito fiscal (13% s/ventas)  | 130       |
| Compras del mes 600. Crédito fiscal (13% s/compras) | <u>78</u> |
| <b>Diferencia entre débito y crédito fiscal</b>     | <b>52</b> |

Tal como se observa, el impuesto determinado resulta ser pagado resulta ser pagado sobre el valor que se añadió y coincide en ambos métodos, lo que ocurre debido a que la alícuota en el ejemplo es única, tal como se encuentra dispuesto en la legislación boliviana.

En Bolivia, el IVA se adhiere al método de sustracción y al sistema de impuesto contra impuesto, además de la técnica de liquidación de integración financiera, según la cual del débito fiscal correspondiente a las ventas, se deduce el crédito fiscal por las compras que efectúa en ese mismo período; siendo así, dicho crédito fiscal está sujeto a reglas que debe cumplir para ser objeto de dicha deducción, mismas que serán desarrolladas más adelante.

### **6.2.2. Hecho imponible de la obligación tributaria**

De manera general en materia tributaria se genera una relación entre el Estado y las personas, el Derecho Tributario tiene la misión fundamental de regular dicha relación, así también estudia el hecho imponible y todas sus consecuencias, estableciendo quien es el sujeto activo (acreedor), quiénes son sujetos pasivos (deudores) obligados al pago, abarca también las circunstancias objetivas y subjetivas para la configuración del hecho imponible. Enseña Jarach (1996, pág. 319) que la creación normativa de un tributo implica primero, la descripción hipotética (hecho imponible) que el legislador espera se produzca respecto de una persona, en un momento preciso y en lugar establecido. Acaecido el hecho imponible, la consecuencia potencial es que una persona deba pagar el tributo al fisco, figura que se pasa a analizar.

Para el citado doctrinario Jarach (1996, pág 385) “La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.”

Por otra parte, el tratadista Villegas (2003, pág. 348) llama “...hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”

Los autores Martín, Lozano y Poveda (2005, págs. 119 y 120) conceptúan que “Como toda norma jurídica, la ley que establece el tributo presenta una estructura consistente en una hipótesis o presupuesto de hecho que cuando se realiza provoca una consecuencia jurídica. En el ámbito tributario, dicho presupuesto se conoce como hecho imponible, y su verificación produce como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.” Añade que se trata siempre de un hecho de naturaleza jurídica, creado y definido por la norma, y que no existe hasta que ésta no lo ha descrito.

En resumen se puede señalar que para la configuración del hecho imponible no basta con que el hecho que genera el impuesto se encuentre definido en la norma de manera general, sino que además, de manera particular tiene que ocurrir la situación prevista en la ley.

### **6.2.3. Elementos del hecho imponible**

Los elementos que describen al hecho imponible son el objetivo y el subjetivo. El primero, a su vez está conformado de los aspectos material, espacial, cuantitativo y el temporal, mismos que se pasa a analizar.

Según Martín, Lozano y Poveda (2005, págs. 122-123), adicionalmente al elemento subjetivo del impuesto, el hecho imponible presenta un elemento objetivo, el hecho descrito, que encierra cuatro elementos que lo describen. Estos elementos –según Sainz de Bujanda– son el material, el espacial, el cuantitativo y el temporal. El autor los define como sigue.

“El aspecto material o cualitativo indica el propio hecho, acto, negocio o situación que se quiere gravar, y que en los sistemas tributarios desarrollados suele consistir en un índice de capacidad económica, renta, patrimonio o gasto. Según la descripción y el ámbito con que se defina puede dar lugar a un hecho imponible genérico, susceptible de abarcar diversas hipótesis concretas, o específico, que al ser más detallado sólo permitirá subsumir el concreto hecho descrito”.

Los citados autores, conceptúan que “El aspecto espacial expresa el lugar de realización del hecho imponible, lo que será relevante en el ámbito internacional para determinar el ente público impositor, dada la vigencia del principio de territorialidad y su correlato del de residencia efectiva...”

También definen que “El aspecto cuantitativo indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos presupuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida (p. ej., nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etc.).”



Así también definen que “el aspecto temporal manifiesta el momento de realización del hecho imponible, dando lugar a la división ya expuesta entre tributos instantáneos y periódicos. En los primeros, es posible identificar el instante, concreto en que el hecho imponible se realiza (p. ej., transmisión mediante escritura pública), mientras que en los segundos el hecho se produce de forma continuada o ininterrumpida en el tiempo, con tendencia a reproducirse, por lo que no es posible aislar un instante concreto como momento de realización (p. ej. Titularidad de un bien inmueble).”

Finalmente, sobre el sujeto activo del tributo, los autores señalan que “Consistiendo el tributo, principalmente, en la obligación de dar una suma de dinero al ente público, es obvio que la relación jurídico-tributaria se establece entre el obligado a su pago y el ente público. Dicho ente es el sujeto activo del tributo...”.

Otro autor, Villegasd (2003, págs. 352-362) los denomina aspectos del hecho imponible, y considera a éstos a partir de indagar en el interior del elemento más importante (el hecho imponible) de los tributos en particular para fijar conceptos básicos respecto de sus aspectos material, personal, espacial y temporal. Elementos cuyas definiciones se exponen a continuación.

Según VILLEGAS (2003), el aspecto material “Consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos, confunden este aspecto con el propio hecho imponible. El elemento material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan

los restantes elementos (personal, espacial y temporal).” Cita a Queralt, pág. 195) para quien “...el aspecto material del hecho imponible es el acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado o situación que se grava, que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los países desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto.”

Sobre el aspecto personal, señala Villegas (2003) que “Este elemento está dado por aquella persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita al definir la ley el elemento material. Este realizador o encuadrado puede ser denominado destinatario legal tributario.” El autor, cita a García Viscaino, para quien el aspecto personal está dado por la persona o personas respecto a la cual o a las cuales se configura el hecho material.

El autor ya mencionado, sobre el aspecto espacial señala que “Es el elemento del hecho imponible que indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita por el aspecto material, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida tal situación.”

Finalmente, sobre el aspecto temporal, Villegas indica que “Este aspecto es el indicador del momento en que se configura, o el legislador tiene por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el aspecto material del hecho imponible.”

Otro autor, Fenochietto (2007), señala que el hecho imponible requiere no sólo ser definido objetivamente (aspecto objetivo) en la ley; es decir, qué hechos y actos se encuentran dentro del alcance del gravamen, sino

además que debe definir con precisión otros aspectos, a los efectos que pueda ser delimitado con precisión. Los restantes elementos del hecho generador de la obligación tributaria que deben ser definidos por ley son: el aspecto espacial, el aspecto temporal, la cuantificación del hecho imponible y el aspecto subjetivo del hecho imponible. Impuesto al Valor Agregado, Editorial la Ley, Segunda Edición, año 2007, pág. 162.

Sobre el aspecto espacial, el citado autor Fenochietto (2007), considera que “todo impuesto requiere que su hecho imponible sea delimitado territorialmente, de forma tal que únicamente queden alcanzados por el mismo aquellos actos o hecho que se verifiquen en su ámbito espacial. La naturaleza propia del aspecto espacial la encontramos en la jurisdicción y competencia para el ejercicio de sus potestades que tiene cualquier Estado.”

En el aspecto temporal según Fenochietto (2007), “los hechos imponibles pueden generarse en forma instantánea o su gestación abarcar un período de tiempo.”, añade que entre los primeros se encuentran los gravámenes patrimoniales, como el Impuesto a los Bienes Personales, toda vez que debe tributarse sobre el conjunto de bienes y sus respectivas valuaciones a una fecha determinada; entre los segundos se encuentra el impuesto a las ganancias, que pese a pagarse a una fecha determinada, la materia imponible respecto de la cual debe tributarse se va generando a través de un período determinado de tiempo.

Con relación a la cuantificación del hecho imponible, cita a Dino Jarach, quien considera que “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el

porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.”; añade que la base del impuesto puede o no coincidir con el aspecto objetivo del hecho imponible y que en el IVA, mientras que la base surge del débito fiscal generado a partir de los ingresos alcanzados por el impuesto, el objeto del gravamen, es la venta de una cosa mueble, la realización de una obra, locación o prestación de servicios o la importación de una cosa mueble o de la prestación de determinados servicios.

Sobre el aspecto subjetivo, indica que “todo hecho imponible requiere la atribución de la obligación que como consecuencia del mismo nace a un sujeto determinado, el sujeto pasivo de la obligación tributaria.”

La configuración del hecho imponible, requiere que la Ley defina además del elemento objetivo, que describe los aspectos material, espacial, cuantitativo y temporal; también el elemento subjetivo.

#### **6.2.4. Elementos constitutivos del hecho generador del IVA**

Siendo el IVA un impuesto que grava el consumo, requiere que la Ley defina con precisión los elementos constitutivos de su hecho generador, a efectos de precisar qué actos, hechos o bienes se encuentran gravados, lo que a continuación se analiza.

Señala Fenochietto (2007, págs. 163-164) que el objeto del IVA no es el valor agregado en cada etapa del proceso productivo, sino la venta de determinadas cosas muebles, determinadas obras, locaciones o prestaciones de servicios y determinadas importaciones de cosas muebles y servicios, de manera tal que no coincide el objeto con el nombre del

gravamen, aclara además que ello sucedería si se liquidara por el método de adición. Añade que tampoco debe confundirse al objeto de la obligación tributaria con el objeto del impuesto. El pago constituye el objeto de la primera, cumplido el cual produce efectos liberatorios para el sujeto pasivo. En cambio el objeto del impuesto es el alcance del mismo: la definición precisa de qué actos, hechos o bienes conforman dicho alcance.

Para los autores Alberto I. Cáceres y Paola E. Dreiling, al comenzar el análisis del objeto del IVA, se debe definir la postura en cuanto a los elementos que contiene el objeto del impuesto. El legislador, al definir el objeto del impuesto debe establecer las características tanto materiales, subjetivas como espaciales; esto es la descripción del hecho gravado, que en el caso del IVA estará definido por las características de los bienes objeto del contrato de compra-venta, los servicios o locaciones de obras y las importaciones definitivas. Destacan que la definición de los condicionantes materiales no descansa en el plexo legal, sino que dichas definiciones se encuentran en los códigos de fondo. (El Impuesto al Valor Agregado, año 2005, pág. 71).

#### **6.2.4.1. Aspecto objetivo y espacial del IVA**

En la legislación boliviana el objeto, sujeto, nacimiento del hecho imponible y aspecto temporal del IVA se encuentran definidos en el Capítulo I, Título I de la Ley de Reforma Tributaria 843, de 20 de mayo de 1986. En concreto, el objeto y el ámbito espacial se encuentran definidos en el artículo 1 de la citada Ley N° 843 de la siguiente forma:

**“Artículo 1.-** Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará *Impuesto al Valor Agregado (IVA)* que se aplicará sobre:

- a) *Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuadas por los sujetos definidos en el Artículo 3° de esta Ley;*
- b) *Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y*
- c) *Las importaciones definitivas”.*

El artículo primero de la Ley 843, establece el objeto del impuesto, es decir, los hechos o actos jurídico-económicos que el legislador ha establecido como supuestos de capacidad contributiva de quien los verifica. Estos supuestos son taxativos y no se puede por analogía, incluir otros actos, ello de acuerdo al principio de legalidad.

Adicionalmente, cabe señalar que el citado artículo 1 de la Ley 843, define también el **ámbito espacial del IVA**, el cual se encuentra limitado al territorio nacional, vale decir que según esta disposición, se encuentran gravados con el IVA, las ventas de muebles, la prestación de servicios y las importaciones definitivas que se produzcan dentro de territorio boliviano.

#### **6.2.4.2. Aspecto subjetivo del IVA**

La relación jurídico-tributaria es un vínculo entre dos sujetos en igualdad de condiciones, el sujeto activo, acreedor de la obligación y el sujeto pasivo, deudor o responsable de dicha obligación. Todo hecho imponible que nace, debe ser atribuido a un sujeto determinado, en este caso el

sujeto pasivo de la obligación tributaria. Para el caso del IVA, el artículo 3 de la Ley 843, atribuye la obligación a los siguientes sujetos.

**“Artículo 3.-** *Son sujetos pasivos del impuesto quienes:*

- a) En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles;*
- b) Realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles;*
- c) Realicen a nombre propio importaciones definitivas;*
- d) Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza;*
- e) Alquilen bienes muebles y/o inmuebles;*
- f) Realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles.*

*Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, serán objeto del gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, cualquiera fuere el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes.”*

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es aquella persona que por enunciación de la ley se encuentra obligada al ingreso de un tributo al fisco, puede ser el propio contribuyente o no, ya que debe distinguirse entre quien está obligado a entregar una suma de dinero al fisco, o sea el sujeto pasivo y quien soporta la carga tributaria. En el IVA, por un lado se encuentra el contribuyente, quien consume o compra el producto, y por otro, el sujeto pasivo, quien efectuó la venta y percibió el impuesto para entregarlo al fisco.

### 6.2.4.3. El aspecto temporal del IVA

El hecho imponible es el presupuesto de hecho o acto, acontecido el cual, por disposición de una ley, nace la obligación tributaria, vale decir que debe producirse un acontecimiento o evento para que un sujeto deba el impuesto, ya que la existencia de una ley que establezca el tributo por si sola, no hará nacer la obligación.

Los hechos imponibles pueden generarse en forma instantánea o su gestación abarcar un período de tiempo. Entre los primeros se encuentran los impuestos patrimoniales, como el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), toda vez que debe tributarse sobre la valuación de un inmueble a una fecha determinada. Entre los segundos, se puede citar al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), ya que si bien debe pagarse a una fecha determinada, la materia imponible sobre la cual debe tributarse, se va generando en un período de tiempo determinado. En el caso del IVA boliviano, la Ley 843 dispone sobre el nacimiento del hecho imponible lo siguiente.

**“Artículo 4.-** *El hecho imponible se perfeccionará:*

- a) *En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente;*
- b) *En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento*



*en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.*

*En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo.*

*En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.*

- c) En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3° de esta Ley, con destino a uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.*
- d) En el momento del despacho aduanero, en el caso, de importaciones definitivas, inclusive los despachos de emergencia.*
- e) En el caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el del pago final del saldo de precio al formalizar la opción de compra”.*

En el IVA el hecho imponible se verifica, por ejemplo, para las cosas muebles, con la entrega de la cosa gravada, o emisión de la factura, lo que fuere anterior; sin embargo, al efectuarse la liquidación del impuesto se unifican todos los débitos y créditos de un período, sin tener en cuenta las fechas aisladas de cada operación.

#### 6.2.4.4. Cuantificación de la Base imponible

Fenochietto (2007, pág. 529), considera que nadie mejor que Jarach para explicar este elemento integrante del hecho generador de la obligación tributaria, al señalar que “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.” La base del impuesto puede o no coincidir con el aspecto objetivo del hecho imponible.

Como se indicó anteriormente, el IVA es un impuesto plurifásico y no acumulativo, ya que se aplica a todas las etapas del ciclo productivo y permite a cada una de ellas deducir el impuesto pagado en las anteriores etapas. Se liquida por el sistema de sustracción de débitos fiscales menos créditos fiscales. A través del mecanismo de integración financiera, al total del impuesto generado por los ingresos gravados, se le debe restar el total del impuesto pagado en las adquisiciones y prestaciones contratadas, sin importar si las mismas se produjeron en ese ejercicio o en el anterior y si se vendieron o permanecen en inventario.

En la legislación boliviana, los artículos 5 y 6 de la Ley N° 843, disponen lo siguiente.

**“Artículo 5.-** *Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente.*

*Se entenderá por precio de venta el que resulta de deducir del precio total, los siguientes conceptos:*

- a) Bonificaciones y descuentos hechos al comprador de acuerdo con las costumbres de plaza.*
- b) El valor de los envases. Para que esta deducción resulte procedente, su importe no podrá exceder el precio normal del mercado de los envases, debiendo cargarse por separado para su devolución.*

*Son integrantes del precio neto gravado, aunque se facturen y convengan por separado:*

- 1) Los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, como ser transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares; y*
- 2) Los gastos financieros, entendiéndose por tales todos aquellos que tengan origen en pagos diferidos, incluidos los contenidos en las cuotas de las operaciones de arrendamiento financiero y en el pago final del saldo.*

*El impuesto de este Título forma parte integrante del precio neto de la venta, el servicio o prestación gravada y se facturará juntamente con éste, es decir, no se mostrará por separado.*

*En caso de permuta, uso o consumo propio, la base imponible estará dada por el precio de venta en plaza al consumidor. Las permutas deberán considerarse como dos actos de venta.”*

**“Artículo 6.-** *En caso de importaciones, la base imponible estará dada por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero”.*

Como se desprende de la lectura de los artículos citados, en el IVA, la base está conformada a partir de la cuantificación del objeto del gravamen, tal como la venta de una cosa mueble, la realización de una obra o prestación de servicios y la importación definitiva de cosas muebles o de servicios.

Definidos como están el aspecto objetivo, espacial, subjetivo, temporal y la cuantificación de la base imponible en la Ley 843, el hecho generador se producirá cuando en la realidad fáctica se produzcan cabalmente estos preceptos establecidos en la ley; en este caso, vale decir ocurrido en la realidad el hecho generados, corresponderá la liquidación del IVA para el pago.

#### **6.2.5. El débito fiscal**

En primer lugar se debe recordar que el mecanismo de liquidación del IVA según la legislación boliviana adopta el mecanismo de sustracción de débitos y créditos, en la versión de impuesto contra impuesto y de integración financiera, que consiste en liquidar el impuesto a través de la deducción de los créditos a los débitos fiscales.

Al respecto, la legislación en la Ley N° 843 de Reforma Tributaria determina cómo se establece el débito fiscal en el siguiente artículo:

**“Artículo 7.-** *A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que hacen referencia los Artículos 5° y 6°, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15°...*”

De acuerdo al texto precedente, el monto total de débito fiscal que debe computarse en la liquidación del impuesto se conforma por la suma de dos partes, la primera surge de las operaciones de venta, o prestaciones efectuadas por el propio responsable, que se encuentra legislada en el primer párrafo; la segunda, por la que surge de las devoluciones o descuentos que se obtengan y se encuentra legislada en el segundo párrafo. La alícuota establecida en el artículo 15 de la Ley 843, es el 13%.

#### **6.2.6. El crédito fiscal**

Una de las características esenciales del IVA, es su naturaleza no acumulativa, ello se ve reflejado en la liquidación del impuesto, ya que el crédito fiscal originado en las compras, de acuerdo a la ley, puede ser deducido del total del débito fiscal.

Según Villegas (2003, pág. 801), una vez obtenido el débito fiscal, corresponde la recuperación del impuesto facturado y cargado en la etapa anterior, que recibe el nombre de crédito fiscal. Añade que las disposiciones legales sobre crédito fiscal y el mecanismo mediante el cual es restado del débito fiscal, son las partes esenciales del tributo en cuanto a su carácter de impuesto de etapas múltiples no acumulativo, lo cual es así, ya que si el gravamen estuviera constituido por el débito fiscal, sin la deducción del crédito fiscal, dicho impuesto sería acumulativo, en cascada

o piramidal. Es justamente la resta del crédito fiscal lo que hace que en definitiva, cada etapa pague por el valor agregado del bien, siendo ésta justamente la circunstancia que da el nombre al impuesto y lo transforma en no acumulativo.

En nuestra legislación la situación descrita, vale decir la resta del crédito fiscal, se encuentra prevista en los artículos 8 y 9 de la Ley N° 843, bajo el siguiente texto.

**“Artículo 8.-** *Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:*

a) *El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.*

*Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.*

b) *El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se liquida.”*

Del resultado de la diferencia entre el débito y crédito fiscal, la Ley 843 prevé lo siguiente.

*“Artículo 9.- Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores.”*

De los artículos citados, se puede establecer que el importe de las ventas a las cuales se aplica la alícuota del IVA del 13%, a dicho resultado se le resta el 13% del importe sobre el total de compras, de dicha diferencia resulta que: 1) si las ventas son mayores a las compras, se originará un saldo a favor del fisco que deberá ser pagado por el sujeto pasivo en los plazos establecidos, y 2) si las compras son mayores a las ventas, resultará un saldo a favor del contribuyente, que actualizado, podrá ser arrastrado para compensar el débito fiscal de los períodos siguientes.

#### **6.2.6.1. Requisitos para el cómputo del crédito fiscal**

Dado el carácter no acumulativo del IVA, el mecanismo de liquidación de este impuesto permite que de los débitos fiscales generados por las ventas, se deduzcan los créditos fiscales obtenidos a partir de compras o adquisiciones de bienes, servicios e importaciones definitivas; por esta razón, existen requisitos que se deben cumplir en la emisión de las facturas que justamente respaldan dicho crédito fiscal.

Al respecto, Cáceres y Dreiling señalan que “existen severas restricciones al cómputo de los créditos fiscales tanto por su exactitud como por su vinculación a las operaciones gravadas que realice el sujeto pasivo del impuesto. Nos referimos en el primer caso a los aspectos formales que debe guardar la exteriorización del impuesto para ser considerado un crédito fiscal, y en el segundo caso a los aspectos o características sustanciales.” El Impuesto al Valor Agregado, Alberto Ignacio Cáceres – Paola Elizabethj Dreiling, Editorial La Ley, 2005, pág. 485.

Los autores citados añaden que “no todo impuesto contenido en las adquisiciones e importaciones de bienes y/o servicios constituirá un crédito fiscal computable para el adquirente, importador, locatario o prestatario, sino que para que dicho impuesto sea computable como crédito fiscal contra el débito fiscal generado por las ventas, locaciones o prestaciones que realice, deberá cumplir con ciertas condiciones formales y sustanciales estrictas...”

En nuestra legislación, la Ley 843 establece distintos requisitos que debe cumplir la emisión de facturas por adquisición de bienes, servicios e importaciones definitivas, para que dichas compras puedan ser computadas como crédito fiscal del gravamen; sin embargo, no solo la Ley establece condiciones, sino que existen requisitos que se encuentran en Decretos y Resoluciones de carácter reglamentario, tales como el Decreto Supremo 21530, de 27 de febrero de 1987 (Texto Ordenado en 1995), y la Resolución Administrativa 05-0039-99, de 13 de agosto de 1999, ambos reglamentarios del IVA.



Adicionalmente, están las Resoluciones sobre facturación, tales como la Resolución Administrativa 05-0043-99, de 13 de agosto de 1999, la Resolución Normativa de Directorio 10-0048-05, de 14 de diciembre de 2005 (estas dos últimas abrogadas), la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, de 18 de mayo de 2007, la Resolución Normativa de Directorio 10-0032-07, de 31 de octubre de 2007, la Resolución Normativa de Directorio 10-0011-11, de 20 de mayo de 2011; otras relativas a aspectos específicos sobre facturación como la Resolución Normativa de Directorio 10-0022-08, de 29 de junio de 2008, la Resolución Normativa de Directorio 10-0007-11, de 1 de abril de 2011, la Resolución Normativa de Directorio 10-0010-11, de 27 de abril de 2011.

Así también fue emitida reglamentación relativa al **respaldo de transacciones con documentos de pago**, aspecto que se encuentra regulado según la Resolución Normativa de Directorio 10-0011-11, de 20 de mayo de 2011 y la Resolución Normativa de Directorio 10-0023-11, de 19 de agosto de 2011, que introduce modificaciones y complementaciones a la RND 10-0011-11, que surgen por disposición expresa del numeral 11, artículo 66 de la Ley N° 2492 (Código Tributario vigente), modificado por el artículo 20 de la Ley N° 062 (Ley Financiera) y del artículo 37 del Decreto Supremo N° 27310, modificado por la Disposición Final Cuarta del Decreto Supremo N° 772.

A partir de la normativa referida, en primer lugar se detallan dos requisitos que son habitualmente analizados en la Resoluciones Jerárquicas emitidas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, tales como: 1) la emisión de la factura original, 2) la vinculación de la compra con la actividad gravada, requisitos que surgen de la Ley 843. Con relación al requisito 3) la efectiva realización de la transacción, objeto del presente

estudio, será también analizado, por cuanto si bien dicha condición surge a partir de la naturaleza del IVA, ésta se encuentra recogida en los artículos 7, 8 y 9 de la Ley 843 citada, razón por la que se constituyó en lineamiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria General.

Sin embargo, cabe considerar que además de los tres requisitos sustanciales señalados, existen también otros requisitos formales que las facturas o documentos equivalentes deben cumplir para que sean válidos para el cómputo del crédito fiscal, los cuales fueron instituidos a través de reglamentos emitidos por el Servicio de Impuestos Nacionales en uso de sus facultades establecidas según el artículo 64 de la Ley N° 2492 (Código tributario) detallados en siguiente cuadro.

Cuadro N° 1

| REQUISITOS PARA EL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL IVA |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                              |                                                                                            |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| DISPOSICIÓN                                       | REQUISITOS CONTENIDOS EN LA LEY DEL IVA                                                                                                                                 |                                                                                                                                                              | REQUISITOS CONTENIDOS EN LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS                                  |
|                                                   | REQUISITOS SUSTANCIALES                                                                                                                                                 | REQUISITOS FORMALES                                                                                                                                          |                                                                                            |
| Ley 843, art. 1                                   | El IVA se aplicará sobre:<br>a) las ventas de bienes muebles<br>b) los contratos de obras, prestación de servicios y otras prestaciones<br>c) importaciones definitivas | Modalidades de facturación,<br>Emisión de facturas,<br>Copias de facturas,<br>Validez probatoria<br>Imputación del Crédito Fiscal                            | RND 10-0016-07, artículo 4,<br>artículo 6<br>artículo 7<br>artículos 8 y 41<br>artículo 43 |
| Ley 843, art. 4,<br>incs. a) y b)                 | Respaldado con la factura, nota fiscal o documento equivalente                                                                                                          | Al emitir notas fiscales, se registrará: a)                                                                                                                  | RA 05-0043-99<br>numeral 22                                                                |
| RA 05-0043-99,<br>num. 16                         |                                                                                                                                                                         | b) razón social y/o nombre<br>c) RUC y/o NIT ...                                                                                                             | RND 10-0016-07<br>artículo 6                                                               |
|                                                   |                                                                                                                                                                         | La nominatividad se considera cumplida cuando la factura cosigne el primer apellido para personas naturales y Razón Social y RUC/NIT para personas jurídicas | RA 05-0043-99<br>numeral 82                                                                |
| Ley 843, art. 8,<br>inc. a)                       | Vinculado a la actividad gravada                                                                                                                                        |                                                                                                                                                              |                                                                                            |
| DS 21530, art. 8,<br>primer párrafo               |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                              |                                                                                            |
| Ley 843, art. 12                                  | Ante la falta de emisión de la factura, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal                                                                    |                                                                                                                                                              | RND 10-0016-07<br>artículos 41 y 43                                                        |
| DS 21530, art. 12                                 |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                              |                                                                                            |
| DS 21530, art. 8,<br>séptimo párrafo              | Los créditos fiscales de un determinado período, no podrán ser compensados con débitos fiscales de períodos anteriores                                                  |                                                                                                                                                              |                                                                                            |

El cuadro precedente expone requisitos que de manera general deben cumplir las transacciones sujetas al IVA; sin embargo, la Administración Tributaria también emitió disposiciones a ser cumplidas por transacciones cuyos importes superen los Bs50.000.- mediante la Resolución Normativa de Directorio 10-0011-11, de 20 de mayo de 2011, complementada por la Resolución Normativa de Directorio 10-0023-11, de 19 de agosto de 2011, cuyo objeto es implementar los mecanismos de control referidos a las obligaciones de los contribuyentes, para el adecuado respaldo de sus **transacciones mayores a Bs50.000.-** con Documentos de Pago utilizados en las operaciones de compra o venta de bienes y contratación o prestación de servicios; así como aclarar el tratamiento tributario de dichas transacciones que no se encuentren respaldadas con documentos emitidos o reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera.

Las Resoluciones citadas, establecen requisitos que las transacciones superiores a Bs50.000.- deben cumplir para que el crédito fiscal que generan sea reconocido como válido; básicamente se refiere a que dichas transacciones deben contar con un **Documento de Pago**, definido como el medio fehaciente de pago emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI), tales como: Cheques, Ordenes de Transferencia Electrónica de Fondos, Transacciones por Débitos directos, Transacciones con Tarjetas de Débito, Transacciones con Tarjetas de Crédito, Transacciones con Tarjetas Pre-pagadas, Cartas de Crédito, Depósitos en Cuentas, Transferencia de Fondos, nominación enunciativa y no limitativa.

Además la Resolución Normativa de Directorio 10-0011-11, complementada por la Resolución Normativa de Directorio 10-0023-11, refiere el tratamiento tributario de las **transacciones no respaldadas** con los documentos de pago referidos, cuya regla general presume que todas las transacciones por mayores a Bs50.000.- que no cuenten con respaldo del Documento de Pago, se consideran inexistentes para fines de la liquidación del **IVA**, aún cuando cuenten con la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente; además que se deberá liquidar el IVA, sin derecho a compensar el débito fiscal generado con crédito fiscal alguno.

Así también regula que si las transacciones superiores a Bs50.000.- no cuentan con el Documento de Pago, serán consideradas como no deducibles para la liquidación del **IUE** (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas), aunque las mismas cuenten con las respectivas facturas, retenciones locales y/o retenciones a beneficiarios del exterior, por lo éstos deben contar necesariamente con el respaldo del Documento de Pago y el Formulario de pago del impuesto retenido. Adicionalmente, la reglamentación dispone que los sujetos pasivos del **RC-IVA** (Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado), sean contribuyentes dependientes y/o independientes, que no respalden sus transacciones con Documentos de Pago, no tendrán derecho al cómputo del pago a cuenta previsto en los artículos 8 y 9 del Decreto Supremo N° 21531, considerándose dichas transacciones inexistentes para el RC-IVA.

Del marco jurídico señalado, se advierte que la Administración Tributaria ha reglamentado que las transacciones por importes superiores a Bs50.000.- deben contar con un **documento de pago** o lo que es lo mismo con un **medio fehaciente de pago**, emitido por una entidad financiera, esto es que dichas transacciones serán reconocidas como

válidas a efectos del IVA, IUE y RC-IVA solo si son canceladas al proveedor del bien o servicio mediante un documento bancario.

En ese sentido, se hace preciso aclarar que la medida reglamentada por la Administración Tributaria no guarda relación con el **tercer requisito** establecido como lineamiento de la AGIT, el mismo que propugna se demuestre la efectiva realización de la transacción, hecho que si bien puede ser demostrado con el medio fehaciente de pago o documento de pago, también es factible de ser demostrado por otros medios, tales como: registros contables, kardex de materias primas, kardex de productos en proceso o terminados, estados de cuenta bancarios, Libros de Compras y Ventas IVA, Declaraciones Juradas, recibos u otros medios de pago del propio comprador, como también documentos que acrediten el cumplimiento del débito fiscal por parte del proveedor, entre otros.

#### **6.2.6.1.1. Emisión de la factura original**

El autor Fenochietto (2007, pág. 583) señala que "...mientras que los débitos fiscales surgen como consecuencia de la verificación en la realidad de determinados hechos definidos previamente en la ley, la existencia de los créditos fiscales dependerá, además, de que tales hechos estén acompañados de ciertos requisitos formales. Entre estos requisitos, está por ejemplo el que surjan de una factura o documento equivalente.

Según el autor citado, para que proceda el cómputo del crédito fiscal, un requisito "es que surja de una factura por compra o importación definitiva. Algo distinto del criterio seguido en materia de débito fiscal, pues si no existe factura el débito debe de todos modos incluirse en la liquidación

(supuesto en que se estaría incumpliendo con una disposición formal). Pero en el caso del crédito fiscal, si no existe soporte, no será procedente la inclusión del mismo en la liquidación del gravamen, por más que se haya producido la tradición de la cosa y generado incluso el débito fiscal correspondiente” Fenochietto (2007, pág. 589).

Además el autor cita el fallo de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Huguenet, Héctor Rúben, del 30/08/01, en cuanto a la imposibilidad, como norma general, de computar el crédito fiscal sin factura o documentación respaldatoria, confirmando la pretensión del Organismo Recaudador debido a que el contribuyente no conservó los documentos respaldatorios de las compras y no acreditó en forma mínima fehaciente la existencia misma de las operaciones de compra ni el ingreso del impuesto correspondiente por parte de los productores. Situación contraria ocurre en la causa “Municipalidad de Caleta Oliva s/apelación ventilada en el mismo Tribunal” el 6/7/92, en razón de que la prueba pericial efectuada en dicha causa llevó a concluir que el impuesto había sido ingresado por el proveedor de la allí apelante. Fenochietto (2007, pág. 589).

De acuerdo a la normativa boliviana, en concreto los incisos a) y b) del artículo 4 de la Ley N° 843, disponen que las ventas deben estar respaldadas con la emisión de la nota fiscal correspondiente; complementan a dicha disposición los numerales los artículos 6, 7, 8, 41 y 43 de la RND 10-0016-07, consecuentemente, el requisito de contar con la factura, nota fiscal o documento equivalente para el cómputo del crédito fiscal, se halla expresamente establecido en la normativa citada y su emisión condiciona taxativamente el cómputo del crédito fiscal.

#### **6.2.6.1.2. Vinculación a la actividad gravada**

Otro requisito es que las compras que generan crédito fiscal deben estar vinculadas a la actividad gravada. Al respecto, el citado autor Fenochietto (2007, pág. 631) aclara que “El objetivo perseguido ha sido evitar que una determinada cantidad de operaciones consumidas particularmente por los dueños de las empresas, sus directivos, su personal o terceros, sean deducidas en la liquidación por la misma, por el solo hecho de haber sido facturadas a su nombre.”

Por otra parte los autores Cáceres y Dreiling (2005, pág. 500) coinciden con Marchevsky señalando que se entiende que existe una ficción legislativa atribuible a determinados supuestos jurídicos de hecho que estando vinculados a operaciones gravadas, se (...) violenta e ignora a su naturaleza real (...), creando situaciones de inequidad vulnerando la neutralidad natural del gravamen, exteriorizando la incapacidad del Organismo de fiscalización para realizar su objetivo indelegable...”

Para el caso boliviano, el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 843, señala que solo darán derecho al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas.

Se debe también aclarar que esta limitación (vinculación a la actividad gravada), está referida al cómputo del crédito fiscal en proporción a operaciones gravadas, no así a las transacciones que no se encuentren gravadas, en tal caso no corresponde dicho cómputo. Hecho que se encuentra establecido en la normativa boliviana en el segundo y tercer párrafo, del artículo 2 de la Ley N° 843, referido a los intereses generados

por operaciones financieras y las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capital; así como los conceptos introducidos según el artículo 12 de la Ley N° 2196, relativas a las ganancias de capital y los rendimientos de inversión, y el artículo 54 de la Ley N° 1883 referido a las primas de seguros de vida; sin embargo, esta proporcionalidad del crédito no corresponde a los casos analizados mediante los tres requisitos.

Sin contar con los conceptos que se encuentran fuera del objeto del IVA señalados en el párrafo precedente, se debe tener presente que las características que conlleva el requisito de que las compras se encuentren vinculadas a la actividad gravada, lo convierten en uno de los que más controversias ha generado, ello debido a que los parámetros que se consideran para su valoración no son absolutos, más bien se encuentran sujetos a la naturaleza de la actividad de cada empresa, lo que implica aspectos subjetivos en su valoración, que si bien no podrían ser reglamentados del todo, se tendría que pretender generar guías orientadoras a los contribuyentes, a efectos de que en verificaciones no se vean sorprendidos con criterios discrecionales por parte de los fiscalizadores.

#### **6.2.6.1.3. Efectiva realización de la transacción**

Según Fenochietto (2007, pág. 616), además de los requisitos que la normativa señala, existen otros que no surgen de ésta, pero que deben cumplirse para que proceda el cómputo del crédito fiscal. Entre estos requisitos, el autor refiere que: “En todos los supuestos comprendidos en las normas (...) el hecho imponible se perfeccionará en tanto medie la efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición



del comprador.”; vale decir la transferencia –se entiende onerosa– de los bienes, lo cual supone el nacimiento del hecho imponible y con ello la configuración del objeto del IVA.

Señala también Fenochietto (2007, pág. 618) que las facultades de reglamentar que tiene la Administración Tributaria consisten nada mas que en el condicionamiento del crédito fiscal y del gasto, en la medida que no se cumpla con la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones. De manera tal que, si los contribuyentes no utilizan tales medios o formas, la impugnación del crédito fiscal será procedente, sólo si no acreditan la veracidad de las operaciones mediante otros medios de prueba. Es decir, que si el contribuyente no utiliza los medios exigidos por la Administración, de todos modos podrá computar el crédito fiscal o deducir el gasto, en la medida que demuestre que la operación existió.

El autor citado, destaca que en esos casos el cómputo del crédito fiscal y/o la deducción del gasto procederá sin perjuicio de la aplicación de infracciones formales a los contribuyentes y/o responsables, originadas como consecuencia de la falta de cumplimiento por parte de éstos, de las normas legales y administrativas establecidas para la emisión de facturas y/o documentos equivalentes, además de las sanciones al proveedor emisor de las facturas. Enfatiza también que si éste requisito no se cumple, el crédito fiscal puede ser impugnado por la Administración Tributaria. En contrario, se debe entender que si el contribuyente demuestra el cumplimiento del requisito, entonces le corresponde el cómputo del crédito fiscal.

Detalla también jurisprudencia de su país (Argentina), la cual resalta la obligación del contribuyente de acreditar la autenticidad de la operación económica, sin lo cual el crédito fiscal no resulta computable ni el gasto deducible (Fenochietto, 2007, pág. 624).

Cita el fallo de “La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, en la causa Villalonga Furlong SA, del 14/6/00, si bien en fallo dividido, confirmó la resolución del organismo recaudador, que impugnó el cómputo del crédito fiscal y la deducción del gasto debido a que la documentación respaldatoria carecía de eficacia probatoria. Luego de un exhaustivo análisis de las normas reglamentarias aplicables a la facturación, se concluyó que no había quedado demostrado que los pagos efectuados respondían a la contraprestación por servicios recibidos ... “.

En otro fallo, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina confirmó al fisco “en la causa SEVI S.A., del 26/4/02, donde sostuvo que para que proceda el cómputo del crédito fiscal es necesario encontrar sustento y respaldo en la realidad fáctica. En otras palabras, la operación debía existir y ello no pudo probarse, conforme los elementos recolectados por la auditoría fiscal (...). Es decir para que proceda la deducción como gasto o crédito fiscal, más allá de las formas, que las facturas se emitan correctamente, que el proveedor exista y cumpla con sus obligaciones tributarias, la operación que en ellas se detalla debe haber existido en los hechos y deberá ser así demostrado por quien reclama dicho crédito.

El citado autor, concluye señalando sobre el tema que “...el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está condicionado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer

valer los mismos, la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. Para ello no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las nomas, requisito necesario pero no suficiente, sino que cuando ello sea necesario deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventario de la firma, testigos, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencia bancaria, de los que queda constancia en registros de terceros (Fenochietto, 2007, pág. 629-630).

Respecto del mismo tema, otro autor, Jorge Bravo Cucci, sobre los deberes formales en el Impuesto al Valor Agregado señala que *“Existen elementos que permiten distinguir a las obligaciones tributarias de los deberes formales. Al margen del carácter accesorio de los mismos respecto de las primeras, consideramos que lo que caracteriza a una obligación tributaria es que establece un derecho de crédito, mientras que en el caso de los deberes formales, su objeto consiste en prestaciones no patrimoniales, relacionadas a la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria”* (I Congreso Internacional de Derecho Tributario, 2008, pág. 767).

El mismo autor Bravo Cucci (2008, págs. 767-768), cita a Andrés Blanco, quien en su obra El Impuesto al Valor Agregado, volumen II, expresa que *“...los deberes formales existen por y para las obligaciones de fondo nacidas con ocasión de la tributación, siendo estas últimas el verdadero eje alrededor del cual gira el contexto de normas jurídicas vinculadas con la tributación. De esa función de los deberes formales se sigue sin dificultad que ellos tienen un carácter accesorio y subordinado a las*

*obligaciones de Derecho Tributario Material, y especialmente a la obligación tributaria en sentido estricto...la subordinación lógica de los deberes formales respecto de la obligación de fondo significa, como regla, que el alcance que se atribuya a aquellos siempre tenga como norte la plena eficacia de la normativa tributaria material a la que acceden, y que no se los considere como instrumentos dotados de una vida jurídica autónoma”.*

El tributarista boliviano Jaime Rodrigo Machicao señala que “Por el contenido de los elementos técnicos de la materia tributaria, es frecuente que la ley no los desarrolle con la amplitud y alcance necesarios; por ello la reglamentación tendrá que encargarse de aclararlos, para resolver los casos concretos. El área de mayor sensibilidad se da con aquellas reglamentaciones cuya inobservancia compromete el ejercicio del derecho, postergándolo o lo que es peor provocando la pérdida o extinción.” añade que “... las características que deben guardar las facturas para su validez y cuya inobservancia, según la norma administrativa, terminan por perjudicar el derecho al goce del crédito fiscal contenido en ellas (..) como la ausencia del número de identificación tributaria del consumidor (...) omisión que no debería auspiciar el rechazo u observación automática de dicha factura, dado el objeto de la reglamentación que no es otro que permitir la “clara identificación de la transacción”; por tanto a pesar de estas deficiencias formales (...) no hay razón para descalificar la operación y desconocer el derecho al cómputo del crédito fiscal.” Artículo “El Valor de las Formalidades” publicado en el matutino La Prensa, proporcionado por el propio autor el 12 de octubre de 2011.

El hecho de reconocer el crédito fiscal cuando el contribuyente demuestre contundentemente que la transacción que originó dicho crédito si existió, se encuentra específicamente reglamentado en legislaciones más avanzadas, como la española; cuyo capítulo Requisitos formales de la deducción, artículo 97 de la Ley del Valor Añadido (LIVA), establece que “Para ejercitar el derecho a la deducción es preciso estar en posesión del documento justificativo y que éste reúna todos los requisitos legales y reglamentarios” (Lefebvre, 2005, pág.1226).

La Ley señalada aclara que los documentos justificativos son, entre otros: “a) La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, por el cliente, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. También servirán los ejemplares duplicados de la factura, en los siguientes casos: 1) cuando en una misma operación concurren varios destinatarios; 2) en los supuestos de extravío del original.”; por lo que resulta evidente que dicha legislación prevé el extravío de facturas así como la emisión de duplicados, que permiten igualmente ejercer el derecho de deducir el crédito fiscal, en tanto dichos bienes y servicios sean utilizados en la actividad empresarial o profesional, en la medida en que lo hagan en las operaciones que generan el derecho a la deducción, como lo establece el artículo 94 de la LIVA. Memento Fiscal, págs. 1221 y 1228.

Lo señalado también se corrobora con lo dispuesto en el artículo 97 de la LIVA española, respecto de los requisitos a cumplirse en relación con los documentos que acreditan la deducción del crédito fiscal, al señalar que “El incumplimiento de requisitos formales en las facturas no provoca la pérdida del derecho a deducir, sino simplemente, impide el ejercicio de tal derecho. Los errores en las facturas son plenamente subsanables”, lo que

demuestra que las formalidades no impiden el derecho de deducción del crédito fiscal (Lefebvre, 2005, pág. 1227).

Así también Bravo Cucci (2008, pág. 779), con relación a si el cumplimiento de los deberes formales en el IVA puede implicar o limitar el ejercicio del derecho de deducción –derecho al crédito fiscal– el Tribunal Europeo de Justicia, en la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181-99) ha expresado que “...el principio fundamental inherente al sistema de imposición sobre el valor agregado, consiste en que el IVA se aplique en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. Teniendo en cuenta dicha reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17º y siguientes de la Sexta Directiva, forma parte del mecanismo del IVA y no debe limitarse, pues por un tema meramente formal se atentaría contra la propia esencia del impuesto. En similar dirección, se encuentra la sentencia del 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën.”

Complementa Bravo Cucci (2008, págs. 779-780) indicando que “A través de la Sentencia del 5 de diciembre de 1996, C-85/95, el Tribunal de Justicia de la CE concluyó que los medios de prueba respecto del derecho de deducción (crédito fiscal), no pueden limitarse de forma que hagan imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho, estando los Estados legitimados para solicitar al sujeto pasivo, cuando no posea el comprobante de pago, otras pruebas que demuestren que la adquisición se produjo efectivamente.”

El citado autor Bravo Cucci (2008, pág. 780), refiere también que “En semejante entendimiento, se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (España), cuando a través de la sentencia del 18 de junio de 1996, declara que la eficacia probatoria de una factura será mayor o menor en función a su contenido, pero la misma, en ningún caso, aunque esté incompleta, estará privada de eficacia, ya que el documento privado incompleto o incorrecto no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora fehacientemente su contenido y alcance.”

Finalmente, Bravo Cucci (2008, pág. 780), concluye que “De esta forma, actualmente, se crea un consenso en el Derecho Tributario Internacional, respecto a la posibilidad de convalidar el derecho al crédito fiscal, siempre y cuando se pueda corroborar a través de otros documentos sustentatorios de las operaciones declaradas, criterio que no es ajeno al que ha exhibido nuestro Tribunal Fiscal a través de las RTF 2019-4-96, 2396-4-96, 238-2-98 y 163-5-98, entre otras. Al respecto, consideramos que resulta de particular importancia lo expresado a través de la RTF 372-3-97, en virtud de la cual la Sala III del Tribunal Fiscal ha señalado que: corresponde a la Administración Tributaria efectuar las verificaciones correspondientes, que incluyen los cruces de información pertinentes para obtener la certeza de las operaciones que son objeto de imposición por el Impuesto General a las Ventas...”, (IGV, como se conoce al IVA en el Perú.

De las citas señaladas, debe destacarse que la efectiva realización de la transacción, tal como lo señala el autor Fenochietto citado, es factible de ser demostrada con una gran variedad de documentos, tales como registros contables, kardex de materias primas, kardex de productos en

proceso o terminados, recibos u otros medios de pago del propio comprador, así como también registros y otros documentos del proveedor, tales como registros contables, kardex, inventarios, estados de cuenta bancarios, Libros de Venta y Declaraciones Juradas que acrediten el cumplimiento del débito fiscal, entre otros. Por lo señalado, si bien está claro que el medio fehaciente de pago es medio contundente de demostrar la efectiva realización de la transacción, empero, no es la única forma de demostrar que la operación se produjo, por el contrario, existe una gran variedad de documentos permiten demostrar al comprador la efectiva realización de la transacción y con ello que el crédito fiscal que reclama es genuino.

Por otro lado, la Administración Tributaria también puede complementar el análisis realizando verificaciones cruzadas para corroborar en primer término que el débito fiscal fue honrado y que por tanto no existe perjuicio fiscal; sin embargo, este aspecto no es el único que debe ser cumplido, sino que ante todo se debe comprobar la efectiva realización de la transacción en un análisis integral de los documentos citados precedentemente, esto es que se haya producido la entrega de los bienes o la prestación del servicio con carácter oneroso.

Por todo lo señalado respecto de los requisitos para el cómputo del crédito fiscal, se puede concluir que el cómputo del crédito fiscal en el IVA, se encuentra condicionado a la efectiva realización de la transacción, que si bien debe estar respaldada con la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente legalmente emitido; sin embargo, cuando existe duda sobre la legitimidad de crédito, porque la factura contiene errores formales o el contribuyente no puede acreditar la factura por la extraordinaria razón de que extravió la misma, le corresponde al sujeto



pasivo demostrar documentadamente que la operación existió para que le sea reconocido el crédito fiscal.

## **7. MEDIDAS DE GESTIÓN PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DETECTADO**

En la revisión del crédito fiscal IVA de los contribuyentes, la Administración Tributaria observa dicho crédito –entre otras causas– debido a errores formales en la emisión de la factura, sin considerar que en esos casos a objeto de validar este crédito fiscal, se puede verificar la efectiva realización de la compra, para constatar que el hecho generador que origina este crédito fiscal ocurrió fácticamente, a partir de la documentación aportada por el propio sujeto pasivo del impuesto, así como de las verificaciones cruzadas realizadas por la propia Administración Tributaria. Este proyecto se encuentra dirigido a la valoración de las pruebas que permitan tomar convicción sobre la efectiva realización de las compras, de manera de dar por válido el crédito fiscal declarado, sin ocasionar perjuicio al fisco.

### **7.1. Aspectos Generales**

#### **7.1.1. Nombre del Proyecto**

Validación del crédito fiscal IVA, a partir de la constatación de la efectiva realización de la transacción.

#### **7.1.2. Ubicación**

El proyecto, fue realizado en la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad General de Impugnación Tributaria, entidad que se encuentra ubicada en la ciudad de La Paz.

### **7.1.3. Responsables**

Los responsables de la ejecución de este proyecto fueron funcionarios públicos de la Superintendencia Tributaria General, a quienes se asigna el caso a través de un sorteo. Puede ser que ambas partes (Administración Tributaria y sujeto pasivo) que sientan afectados sus derechos por el fallo emitido en primera instancia por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de La Paz, Cochabamba o Santa Cruz, interpongan recurso jerárquico.

El equipo de profesionales designado para el trámite del caso, se encuentra compuesto por un abogado y un auditor o economista, quienes en primer término proceden al estudio del caso, para luego elaborar un resumen del recurso jerárquico, que contenga los puntos planteados por el (los) recurrente (s). También se efectúan resúmenes de la Resolución de Alzada y de los antecedentes de hecho. Asimismo, en caso de que una o ambas partes planteen alegatos escritos u orales, serán también resumidos, de tal modo que cumplida esta fase, se cuenta con todos los elementos a ser considerados para la solución del caso, trabajo que es realizado el equipo de profesionales (auditor y abogado).

El análisis del caso, es plasmado en la fundamentación técnica-jurídica, que incluye la mención de los puntos en controversia, citas doctrinarias, la legislación nacional y el análisis propiamente dicho; además de la parte resolutive que tiene su base cabalmente en dicho análisis, con lo que se concluye el proyecto del informe que debe pasar a la supervisión del Director Jurídico y del Director Técnico (hoy Secretarios).

El proyecto del informe, es revisado y contrastado con los documentos contenidos tanto en antecedentes administrativos, el expediente y toda documentación aportada por las partes. La supervisión, formula ajustes

que se incorporan al proyecto elaborado, el cual se plasma en un informe que es firmado por los cuatro profesionales (Director Jurídico, Director Técnico, abogado y auditor), para luego ser puesto en conocimiento del Subdirector de Recursos Jerárquicos.

El Subdirector de Recursos Jerárquicos, toma conocimiento del informe y proyecta la Resolución Jerárquica, documento que es presentado al Director Ejecutivo de la AGIT, quien toma conocimiento del caso y aprueba la Resolución. En caso de que exista diferencia de criterios, se realizan reuniones para efectuar aclaraciones o ajustes si corresponde; posteriormente, la Resolución Jerárquica es aprobada.

La realización del trabajo mencionado, se efectúa en las oficinas de la AGIT, con el empleo de recursos tecnológicos, como computadores personales y otros elementos que son proporcionados por la entidad a través de la Gerencia Administrativa.

Cuadro N° 2

| <b>Nº</b> | <b>CATEGORÍA</b>    | <b>EJECUCIÓN DEL TRABAJO</b>              | <b>SUPERVISIÓN DEL TRABAJO</b>                           |
|-----------|---------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| 1         | Infraestructura     | Oficinas de la AGIT                       | Oficinas de la AGIT                                      |
| 2         | Recursos económicos | Computador personal y material de oficina | Computador personal y material de oficina                |
| 3         | Recursos humanos    | Equipo compuesto por abogado y auditor    | Director Jurídico (abogado) y Director Técnico (auditor) |

#### **7.1.4. Objetivos**

##### **a) Objetivo General**

Validar el crédito fiscal IVA que surge de la aplicación de la Ley, a partir de la constatación de la efectiva realización de la transacción, como requisito fundamental de ese derecho.

##### **b) Objetivos Específicos**

- Realizar un análisis cualitativo del IVA
- Analizar la legislación boliviana respecto al IVA.
- Establecer la importancia de demostrar la efectiva realización de la transacción, a efectos de validar el cómputo del crédito fiscal.

#### **7.1.5. Beneficiarios**

Los sujetos pasivos cuyo crédito fiscal IVA es observado por la Administración Tributaria, pese a que el impuesto que generó ese crédito fiscal fue honrado por el vendedor.

#### **7.1.6. Desarrollo del Proyecto**

El caso que originó el lineamiento que es objeto de estudio en el presente trabajo, se inicia el 29 de julio de 2003, con el proceso de verificación, emergente de un operativo en el que fueron confrontados los datos de las compras realizadas por la Empresa de Comunicaciones, extraídos de la base de datos del Servicio de Impuestos Nacionales, del cual resultó un total de trece facturas observadas debido a que el RUC registrado en Libros de Compras es inválido o inexistente, por lo que a juicio de la

Administración Tributaria no corresponde se compute el crédito fiscal IVA originado en dichas compras, que además fueron también observadas en el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), por lo que la Administración solicitó al sujeto pasivo documentación para aclarar los aspectos observados.

Si bien durante el inicio de la fiscalización el contribuyente no presentó la documentación solicitada, lo hizo en la etapa de descargos a la Vista de Cargo, aunque solo presentó fotocopias simples de las facturas observadas, además de un cuadro en el que aclara que las diferencias en el RUC se produjeron por mala transcripción de datos en su Libro de Compras. La Administración Tributaria por su parte, en la valoración de pruebas considera que los argumentos del sujeto pasivo no desvirtúan la observación y ratifica el cargo en su totalidad y emite la Resolución Determinativa por un total de Bs 142.064.-

La Superintendencia Tributaria Regional La Paz (hoy Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz), admitió el recurso de alzada interpuesto por la Empresa de Comunicaciones, en el que impugna las trece facturas que le fueron observadas. Resultado de su análisis, la ARIT descargó ocho facturas al considerar que los errores de registro en el Libro de Compras IVA son errores excusables que no afectan a la determinación del IVA; por otra parte, mantiene firme la depuración de cinco facturas, debido a que consideró que solo el original de las facturas da derecho al cómputo del crédito fiscal IVA.

No conforme con el fallo de alzada, la Empresa de Comunicaciones presentó recurso jerárquico ante la STG (hoy AGIT), en el que impugna el fallo de la Resolución de Alzada, en la parte en que fue confirmado el cargo. Argumenta que alzada no valoró adecuadamente su

documentación de respaldo, relativo al crédito fiscal originado en las facturas N° 195 y N° 1830, lo que le causa indefensión, ya que en tiempo oportuno presentó copias de las facturas legalizadas por los emisores, pero alzada se funda en el numeral 16 de la Resolución Administrativa 05-299-94, para rechazar la prueba, sin considerar que su dicho reglamento es de carácter reglamentario y no define derechos y obligaciones como lo establece la Constitución Política del Estado; asimismo, según el art. 3 de la Ley 1340, una Resolución Administrativa no es fuente idónea para invalidar la presentación de copias legalizadas de facturas.

El recurrente explica también que ofreció en calidad de prueba notas de sus proveedores que expresan la plena autenticidad de las facturas observadas, así como la imposibilidad de entregar las facturas originales, debido a que no pudo ubicar la documentación por la antigüedad de sus compras y el traslado de dicha documentación a otro depósito, desaparición que fue recién conocida en el momento de la fiscalización, por lo que solicita se deje sin efecto la Resolución de Alzada en la parte que confirma la depuración, así como la Resolución Determinativa.

En el caso señalado, la STG (hoy AGIT) emitió la Resolución Jerárquica N° STG-RJ/0064/2005, de 23 de junio de 2005, documento que se encuentra en la página web: [www.ait.gob.bo](http://www.ait.gob.bo) de la AGIT y que se encuentra adjunta en el Anexo 1. La mencionada Resolución Jerárquica N° STG-RJ/0064/2005, es considerada como fundadora de la línea doctrinal que propone los requisitos para validar el crédito fiscal, tal como se puede evidenciar en la ventana Doctrina Tributaria Nacional de la página web citada, cuya impresión también se adjunta en el Anexo 2.

Efectuado el análisis de caso, que se plasmó en el punto IV.3. Fundamentación Técnico Jurídica, de la Resolución Jerárquica N° STG-

RJ/0064/2005, se resolvió revocar parcialmente a la Resolución de Alzada, en lo referente al crédito fiscal originado en las facturas N° 195 y N° 4830, al considerar válido el crédito fiscal por Bs 35.463.- como resultado de valorarlo con la aplicación de tres requisitos: emisión de la factura, vinculación con la actividad gravada y la demostración de que la transacción fue efectivamente realizada. Por otra parte, la Resolución Jerárquica mantiene firme la deuda que fue dejada sin efecto por la Resolución de Alzada, con las siguientes consideraciones.

En el análisis previo, se consideró la normativa aplicable, tales como leyes, decretos supremos, resoluciones y otras disposiciones. En el caso analizado, la normativa que se tomó en cuenta los períodos enero de 1999 en el que fue emitida la factura N° 195 y mayo de 2000 en el que fue emitida la factura N° 4830; vale decir que ambas facturas fueron emitidas cuando se encontraba vigente el Código Tributario abrogado (Ley N° 1340). El nuevo Código Tributario (Ley N° 2492) se encuentra vigente a partir del 4 de noviembre de 2003.

Por lo señalado, la normativa analizada fue el artículo 228 de la Constitución Política del Estado (actualmente abrogada), disposición que establece que *“La Constitución Política del Estado es la ley suprema del ordenamiento jurídico nacional, además que los tribunales, jueces y autoridades la aplicarán con preferencia a las leyes, y éstas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones”*; esto es porque la Constitución Política del Estado representa el grado superior del derecho positivo, esta norma suprema puede determinar el contenido de determinadas leyes, así como también prohibir un contenido determinado, pero una ley no puede modificar a la Constitución.

Siguiendo la jerarquía, están las normas generales como las Leyes, las que a su vez determinan el contenido de las normas individuales y surgen del poder legislativo. En el caso que nos ocupa, está el Código Tributario Ley N° 1340, (actual Ley N° 2492) así como la Ley N° 843 vigente desde el 20 de mayo de 1986 hasta la fecha. Posteriormente están los reglamentos como los Decretos Supremos que son normas que emanan de un órgano administrativo, en este caso del Poder Ejecutivo.

A continuación, están las resoluciones y demás disposiciones de carácter general dictadas por los distintos órganos administrativos nacionales y locales facultados al efecto; si bien las dependencias de la Administración Tributaria como el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) tiene facultades para dictar normas reglamentarias, obligatorias o interpretativas, se entiende que éstas son de rango inferior a las anteriores (Constitución, leyes y decretos reglamentarios); tal como se encontraba establecido en el artículo 4 de la Ley N° 1340 (actual artículo 5 de la Ley N° 2492).

Por lo señalado, se consideró como ley específica aplicable al caso, la Ley N° 1340, cuyo artículo 38 (actual artículo 18 de la Ley N° 2492), sobre el perfeccionamiento del hecho generador dispone que *“Se considera ocurrido el hecho generador y existente sus resultados: 1) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos tributarios que normalmente le corresponde, 2) En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable”*. El numeral 1 de la citada disposición que aplica al caso analizado, prevé situaciones que de ocurrir o concretarse en la realidad, dan lugar a que el hecho generador de un impuesto quede perfeccionado.



Considerando que el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se encuentra legislado en la Ley N° 843, cuyo artículo 4, dispone que *“El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”*; se entiende que en la compra-venta de bienes se considerará perfeccionado el hecho generador del IVA, en el momento de la entrega del bien con la consiguiente transferencia de dominio, acto que la Ley mencionada, exige debe estar respaldado con la emisión de la nota fiscal correspondiente; consiguientemente, ocurrida una compra-venta gravada por el IVA, lo primordial es que la nota fiscal haya sido emitida, y claro está posteriormente declarada y pagado el débito fiscal que se genera.

Por otra parte, según el artículo 127 de la Ley N° 1340 (actual artículo 64 de la Ley N° 2492) *“La institución que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos podrá dictar normas administrativas reglamentarias generales a los efectos de la aplicación de las leyes tributarias dentro de los límites que fijen las disposiciones pertinentes”*; lo que significa que la Administración Tributaria tiene facultades para dictar normas reglamentarias de rango inferior a las anteriormente citadas. Dentro de ese marco legal, el Servicio de Impuestos Nacionales emitió la Resolución Administrativa N° 05-0043-99, de 13 de agosto de 1999, que reglamenta la emisión y percepción de notas fiscales entre los sujetos pasivos, además su objetivo es dotar de mecanismos eficientes, transparentes, ágiles, seguros y oportunos para mejorar las relaciones de emisión-percepción de notas fiscales entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos.

Así también se consideró que la actividad administrativa se rige por el principio de verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil; además del principio de oficialidad o de impulso de oficio, establecido en el numeral 1, artículo 10 del Decreto Supremo N° 27350 (Reglamento para el conocimiento y resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria), que fue ratificado según el numeral 1, artículo 200 de la Ley N° 2492, según el cual la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad sobre los hechos imponibles, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario.

Descrito el marco legal utilizado, se pasa a considerar los fundamentos que sustentan la Resolución Jerárquica STG-RJ/0064/2005, de 23 de junio de 2005, para el caso bajo análisis, debiendo considerarse que la Administración Tributaria depuró trece facturas a la Empresa de Comunicaciones, debido a que al registrarlas en su Libro de Compras consignó un RUC diferente al que le corresponde. Del total de facturas observadas, la Resolución de Alzada dejó sin efecto ocho, debido a que consideró que los errores en la transcripción del NIT en los registros del sujeto pasivo, son errores excusables, mismos que no afectan las transacciones del sujeto pasivo ni a la determinación, sino a un deber formal del contribuyente, por lo que considera que el crédito originado en dichas facturas, materialmente no puede ser objeto de depuración en la determinación del IVA.

Respecto de las restantes cinco facturas, que fueron observadas por la misma causa, éstas fueron ratificadas en su depuración por la Resolución de Alzada debido a que el sujeto pasivo no presentó las facturas

originales, como era su obligación la carga de la prueba según el artículo 76 de la Ley N° 2492. Aclara alzada que solo el original de la factura otorga el derecho al crédito fiscal, tal como lo dispone el numeral 16 de la Resolución Administrativa 05-299-94 y el numeral 16 de Resolución Administrativa 05-0043-99, por lo que la Resolución de Alzada confirmó el reparo de las cinco facturas mencionadas por un total de Bs15.930.-.

A tiempo de valorar tanto los argumentos expuestos por la empresa recurrente, así como la normativa vigente para el caso, se consideró lo establecido en la Ley N° 843, en concreto los incisos a) y b) del artículo 4, que disponen para el caso de ventas, así como en el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, que deberán estar obligatoriamente respaldadas por la **emisión de la factura**, nota fiscal o documento equivalente; lo que constituyó el **primer requisito** que debía cumplir una transacción de compra-venta.

Otro requisito a considerar, **el segundo**, es el que señala el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley N° 843, relativo a que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se **vinculen con las operaciones gravadas**, vale decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Con relación al **tercer requisito** fundamental, como es que **la transacción haya sido efectivamente realizada**, si bien fue extraído de la doctrina, es necesario precisar que el mismo se apoya en el artículo 38 de la Ley N° 1340 (actual artículo 17 de la Ley N° 2492), que prevé ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados, desde el

momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias que produzcan los efectos tributarios.

Para el caso del IVA, las circunstancias materiales se encuentran definidas en: el artículo 1 (objeto y ámbito espacial), artículo 3 (sujeto), artículo 10 (temporal) y el artículo 15 (cuantitativo). Ocurridas dichas circunstancias, se entiende como configurado el nacimiento del hecho generador del IVA, así como sus efectos tributarios; entre ellos, la obligación de declarar y pagar el débito fiscal para el vendedor y el derecho de computarse el crédito fiscal para el comprador, circunstancias previstas en la Ley 843, que según se analizó previamente, no pueden ser modificadas o cambiadas por una Resolución Normativa emitida por la Administración Tributaria, sobre todo cuando se encuentre materializada la compra-venta.

Expuestas las condiciones que la N° Ley 843, establece deben configurarse para que se materialice el IVA, también se consideró el artículo 2 de la citada Ley, disposición que aclara que venta es toda transferencia a título oneroso que implica la transmisión de dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin); vale decir que para considerar la venta de un bien, debe ocurrir la transferencia de dicho bien del vendedor al comprador, así también el pago; situación que el interesado debe demostrar documentadamente, si pretende que le sea reconocido el crédito fiscal originado en una transacción que si bien ocurrió, empero, su registro incumple un aspecto formal previsto en un reglamento emanado de la Administración Tributaria.

La forma de demostrar que la transacción efectivamente ocurrió, amerita que quien pretende el crédito fiscal observado demuestre de manera documentada que el bien objeto de la compra le fue entregado o que el servicio fue prestado, así también que el pago fue efectuado y que se registró la compra en registros contables, entre otros aspectos.

Por su parte el interesado (titular del crédito fiscal observado), en virtud del artículo 76 de la Ley 2492, referido a que en los procesos tributarios quien pretenda hacer valer sus derechos, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; puede aportar certificación de su proveedor respecto de la venta efectuada, en lo posible con el respaldo del Libro de Ventas y la declaración jurada presentada ante la Administración Tributaria de su proveedor. Si bien dicho proveedor no está en obligación de proporcionarle estos documentos, pero en el entendido que éstos, son contundentes para demostrar la validez de su crédito fiscal, el comprador debe procurar dichas pruebas en virtud de la normativa citada.

Por otra parte, la Administración Tributaria a efectos de tomar convicción de los hechos, puede verificar los registros y declaraciones juradas del vendedor; procedimiento que en algunos casos esta entidad ha realizado; sin embargo, pese a confirmar que el débito fiscal originado en la venta fue declarado y cancelado, mantiene la observación, en función de sus reglamentos emitidos, cuyas disposiciones, se entiende, complementan lo dispuesto en la Ley 843; pero no puede modificar que si el hecho generador se produjo y si el débito fiscal fue pagado, entonces le corresponde al comprador computarse el crédito fiscal generado de dicha transacción.

Para los casos en los cuales los sujetos pasivos hayan incurrido en infracciones formales al reglamento emitido por la Administración

Tributaria, dicha instancia pretende que la sanción es la pérdida del crédito fiscal, cuando lo primordial a efectos de su función fiscalizadora es identificar los hechos generadores que no hayan sido facturados, ya que los hechos generadores que fueron facturados legalmente dan origen al crédito fiscal correspondiente, ello según la Ley N° 843, que es una disposición de rango superior al de una Resolución Normativa. Si la Administración Tributaria pretende sancionar incumplimientos formales, como errores en el nombre, RUC (NIT), entre otros e incluso la pérdida de las notas fiscales emitidas por transacciones efectuadas, puede hacerlo, pero sin contrariar lo establecido en el ordenamiento legal de mayor jerarquía como es la Ley N° 843, consecuentemente, si verifica que la transacción ocurrió, no corresponde que observe el crédito fiscal que se origina en dicha transacción, menos cuando no se evidencia perjuicio fiscal.

Sin embargo de lo mencionado, en algunos casos es necesario tener en cuenta que para el cómputo del crédito fiscal no basta con que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes cumplan las formalidades que requieren las normas reglamentarias, requisito necesario pero no suficiente, ya que lo primordial es que se haya generado el débito-crédito previsto en la Ley N° 843, así como la transferencia onerosa de bienes y la efectiva prestación de servicios; hechos que deberán demostrarse cuando surjan dudas respecto de que la transacción haya ocurrido, pudiendo para ello recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventarios, kardex, testigos, pericias que demuestren que la operación se pagó y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago, como cheques o transferencias bancarias, de los que queda constancia en registros de terceros.

Una vez delimitados los requisitos que se deben cumplir para reclamar un crédito fiscal observado, es preciso considerar que en su recurso jerárquico la Empresa de Comunicaciones impugnó solo las facturas N<sup>os</sup>. 195 y 4830, en relación a las cuales corresponde el análisis del cumplimiento de los requisitos: 1) Emisión de las facturas números 4830 y 195 depuradas por la Administración Tributaria; 2) Si la compra se encuentra vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen, y 3) Si la transacción fue efectivamente realizada, situación que analizará a continuación.

Con relación a la **factura 195**, emitida por la Empresa de Cemento el 31 de enero de 1999, por Bs76.621.55, fue declarada por la Empresa de Comunicaciones, consignando erróneamente en el Libro de Compras IVA el número de RUC **5827326** en lugar de **7827326**, por lo que fue depurada por la Administración Tributaria. La citada factura N° 195 fue presentada en fotocopia simple, además de una nota emitida por su proveedora, la Empresa de Cemento, para que se certifique en sus oficinas la autenticidad de la transacción; asimismo, presentó la *copia original cliente*, documentos que permiten observar que el proveedor efectuó la venta de cemento a la recurrente Empresa de Comunicaciones, transacción por la cual resulta evidente que se emitió la nota fiscal correspondiente, en este caso la N° 195, con lo que se puede señalar que se cumplió con el **primer requisito**.

Adicionalmente, la Empresa de Comunicaciones presentó Comprobantes Diarios de la cuenta Cuentas por Pagar, entre los que se encuentra el comprobante original 01/0396, de 31 de enero de 1999, que demuestra el registro en el pasivo de la compra según la factura 195, así como el Libro Mayor donde se encuentra consignado dicho registro, además de un Informe de Contabilidad, que aclara sobre la existencia de convenios de

intercambio entre la Empresa de Comunicaciones y la Empresa de Cemento, que demuestran que el pago de la factura observada fue compensado.

Por su parte, la Administración Tributaria en atención al requerimiento de la AGIT, presentó el Libro de Ventas IVA de la Empresa de Cemento del período mayo 2000, legalizado por funcionarios de la Administración Tributaria, cuya página 1 registra la venta efectuada a la Empresa de Comunicaciones el 31 de enero de 1999, según factura N° 195 por Bs76.622.-, datos que coinciden íntegramente con los registrados en el Libro de Compras IVA de la Empresa de Comunicaciones en el mismo período.

Además, se recibió el formulario 143, del período enero 1999, documento que juntamente con el descrito en el párrafo precedente, permiten evidenciar que la Empresa de Cemento declaró sus ventas por un total de Bs 7.827.326.- importe que coincide con el total registrado en el Libro de Ventas IVA para el período de enero 1999; por lo que resulta evidente que el débito fiscal que generó la factura observada, fue cancelado por la empresa proveedora, no existiendo perjuicio fiscal, con lo cual si bien la Empresa de Telecomunicaciones no presentó la factura original, empero, con la documentación aportada demostró el **tercer requisito** como es la efectiva realización de la transacción.

Respecto del **segundo requisito**, que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada, cabe señalar que este aspecto no fue observado por la Administración Tributaria, por lo que se entiende que acepta la vinculación de la factura N° 195 con la actividad gravada de la Empresa de Comunicaciones, por lo que no corresponde realizar mayor análisis al respecto, ya que de hacerlo, se pondría a la empresa recurrente en



indefensión, toda vez que no tuvo oportunidad de alegar respecto de la vinculación de la factura N° 195. Consecuentemente, por todo lo analizado respecto de la factura N° 195, la instancia jerárquica revocó la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la observación de la mencionada factura.

Del análisis efectuado se comprobó el cumplimiento de los tres presupuestos legales señalados para la apropiación del crédito fiscal por parte de la Empresa de Comunicaciones, al haberse constatado que el débito fiscal generado por la emisión de la factura 195, fue declarado por la Empresa de Cemento en su Libro de Ventas IVA y posteriormente pagado mediante formulario 143 del período enero 1999, en concordancia con el registro del crédito fiscal en el Libro de Compras y declaración jurada de la Empresa de Comunicaciones, por lo que corresponde que la empresa recurrente, compute para sí el crédito fiscal de la factura 195, mas cuando el fisco percibió el impuesto correspondiente a la venta, por lo que en este punto se revocó a la Resolución de Alzada, dejando sin efecto el cargo efectuado por la Administración Tributaria.

Con relación a la segunda **factura N° 4830**, observada debido a que en su Libro de Compras, la Empresa de Comunicaciones consignó el número 1 en lugar del RUC de dicha empresa, lo que ocasionó sea observada por la Administración Tributaria. El recurrente aportó como prueba una nota de su proveedor que acredita la autenticidad de la transacción, fotocopia simple de la factura y los Libros de Ventas IVA de su proveedor; asimismo, presentó la Escritura de Declaración Jurada Voluntaria que efectuó el Gerente General de la Imprenta proveedora, según la cual dicha empresa realizó el trabajo de impresión de cuadernillos y láminas para el recurrente; documentos que demuestran que el proveedor prestó servicios de impresión de cuadernillos y láminas al recurrente Empresa de Comunicaciones.

Además, la Empresa de Comunicaciones presentó a la STG (hoy AGIT), el comprobante original CCE-MAY-0038, de 9 de mayo de 2000, que demuestra que contabilizó la factura N° 4830 en primer término como pasivo, además del Extracto Bancario y el Comprobante de Pago, de 3 de diciembre de 2001, por el registro del cheque 264, cuya glosa detalla la cancelación de la factura N° 4830 entre otras; con lo cual el sujeto pasivo demostró primero el registró de su deuda por la compra de cuadernillos y láminas; así también, aportó el registro por la cancelación de dicha deuda mediante cheque, vale decir que para cancelar su compra empleó un documento registrado por un tercero ajeno a las partes, como es una entidad bancaria.

Por otra parte, en respuesta al requerimiento de la STG (hoy AGIT), el 9 de junio de 2005 la Administración Tributaria presentó copias legalizadas del Libro de Ventas IVA de la Imprenta proveedora, correspondiente al período mayo 2000, en que fue emitida la factura N° 4830, por Bs25.431.- datos que coinciden plenamente con los registrados en el Libro de Compras IVA de la Empresa de Comunicaciones en similar período; además se observa que el total registrado en el Libro de Ventas IVA de la Imprenta, se encuentra incluido en su declaración jurada del IVA, formulario 143 correspondiente a mayo 2000, lo que evidencia que la Imprenta declaró y pago el débito fiscal generado por sus ventas, en concreto el débito fiscal que generó la venta según la factura N° 4830, siendo evidente que el débito fiscal que generó la factura observada, fue honrado por la empresa proveedora, lo cual permite afirmar que no existe perjuicio para el fisco, ya que percibió el impuesto generado por la compra-venta, tal como lo establece la norma.

Lo señalado, con relación a la factura N° 4830, demuestra que la transacción fue registrada en primer lugar como pasivo, luego fue

cancelada mediante cheque, lo que permite evaluar la onerosidad de la transacción, tal como lo establece el artículo 2 de la Ley 843; por lo que si bien la Empresa de Comunicaciones no presentó la factura original debido a dicho documento se le extravió; en cambio, al acreditar documentadamente la efectiva realización de la transacción (**tercer requisito**), probó que la factura N° 4830 (de la cual solamente acreditó fotocopia simple), le fue emitida, tal como lo señala el art. 4 de la Ley 843, con lo cual pudo demostrar el **primer requisito**, vale decir la emisión de la factura original.

Respecto del **segundo requisito**, sobre la vinculación de la compra a la actividad gravada, se reitera, que este aspecto fue implícitamente aceptado por la Administración Tributaria, por lo que no corresponde realizar mayor análisis al respecto, ya que pondría ponerse a la empresa recurrente en indefensión. Consecuentemente, por todo lo analizado respecto de la factura N° 4830, la instancia jerárquica revocó la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la observación al crédito fiscal de la mencionada factura.

Al respecto de lo señalado y considerando legislaciones de otros países, como la española, se debe considerar que si bien dicha legislación en el capítulo Requisitos formales de la deducción, artículo 97 de la Ley del Valor Añadido (LIVA), establece que *“Para ejercitar el derecho a la deducción es preciso estar en posesión del documento justificativo y que éste reúna todos los requisitos legales y reglamentarios.”*

Asimismo, la LIVA aclara que los documentos justificativos son, entre otros: *“a) La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, por el cliente, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. También servirán los ejemplares duplicados de la*

*factura, en los siguientes casos: - cuando en una misma operación concurren varios destinatarios; - en los supuestos de extravío del original.”;* por lo que resulta evidente que dicha legislación prevé el extravío de facturas así como la emisión de sus duplicados, los que de igual forma permiten ejercer el derecho de deducir el crédito fiscal, en tanto dichos bienes y servicios sean utilizados en la actividad empresarial o profesional, como lo establece el artículo 94 de la LIVA española.

Lo señalado también se corrobora con lo dispuesto en el artículo 97 de la LIVA española, respecto de los requisitos que deben cumplir los documentos que acreditan la deducción del crédito fiscal, al señalar que *“El incumplimiento de requisitos formales en las facturas no provoca la pérdida del derecho a deducir, sino simplemente, impide el ejercicio de tal derecho. Los errores en las facturas son plenamente subsanables”*, lo que demuestra que las formalidades no impiden el derecho de deducción del crédito fiscal.

Como resultado del análisis efectuado se puede concluir que cuando el crédito fiscal ha sido genuinamente obtenido, otorga al comprador el derecho –establecido por ley– de computar este crédito fiscal a cuenta del débito fiscal que generan sus ventas; por tanto, errores formales e inclusive el extravío de la factura, no debieran ocasionar la pérdida del crédito fiscal, cuando éste se origina en transacciones efectivamente realizadas que sean demostradas documentadamente por los interesados. En todo caso, estas infracciones formales debieran tener una sanción por el incumplimiento formal, no así la pérdida del crédito fiscal originado en una transacción legítimamente demostrada.

## 8. RESULTADOS

Como resultado de la validación del crédito fiscal IVA a partir de la valoración de la efectiva realización de la transacción, requisito demostrado a partir de una variedad de documentos entre los cuales si bien el medio de pago se constituye en un elemento principal, empero, éste no es el único, ya que existen otros documentos que también conducen a determinar la verdad material de los hechos, lo que permitió restituir a los contribuyentes el crédito fiscal genuinamente obtenido que había sido observado por la Administración Tributaria. En contrario, en los casos en que el contribuyente no acreditó los documentos que demuestren que la entrega de los bienes o la prestación de servicios ocurrió, o porque no acreditó la onerosidad de la compra-venta, se confirmó la depuración del crédito fiscal observado por la Administración Tributaria, por cuanto no se demostró la efectiva realización de la transacción.

Se debe también considerar que a partir de la gestión 2007, cuando la Administración Tributaria observa el crédito fiscal, los contribuyentes incluyen entre sus argumentos de defensa, el cumplimiento de los tres requisitos establecidos, entre ellos la efectiva realización de la transacción, adhiriéndose con ello al lineamiento adoptado por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Administración Tributaria por su parte, continúa depurando el crédito fiscal por incumplimientos de forma y registro en la emisión de las facturas, sin considerar que la Ley otorga a un contribuyente el derecho al crédito fiscal, cuando dicho crédito surge de la materialización de los elementos constitutivos del IVA previstos en la Ley N° 843, mientras que el objeto de los deberes formales solo consiste en el cumplimiento de

obligaciones relacionadas a la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, en algunos casos las Gerencias Distritales del Servicio de Impuestos Nacionales, argumentan su posición ante las instancias recursivas, haciendo mención de la efectiva realización de la transacción, pero no emplean este procedimiento para validar el crédito fiscal de los contribuyentes cuando efectúan fiscalizaciones y detectan errores de forma en la emisión de las facturas, casos en los casos en los que la obtención de dicho crédito se encuentra en duda, debido cabalmente a dichas infracciones formales.

En relación a la Resolución Jerárquica STG-RJ/0064/2005, de 23 de junio de 2005 –considerada como la fundadora de línea doctrinal que se estudia en el presente trabajo– el Servicio de Impuestos Nacionales impugnó dicho fallo ante la Corte Suprema de Justicia en 2005, empero a la fecha no se conoce su fallo.

### **8.1. Logros.**

Considerando que la AGIT viene realizando la validación del crédito fiscal IVA a partir de la valoración de los tres requisitos, entre ellos la efectiva realización de la transacción, desde la gestión 2005 hasta junio de 2011, se emitieron alrededor de 103 Resoluciones Jerárquicas en las cuales se analizó este tema. Los resultados a los que se arribaron en dichas resoluciones jerárquicas se encuentran expuestos en los Anexos 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9; en ellos se muestran los efectos de la valoración de cada uno de los requisitos, así como de las consecuencias de esta valoración.

Con relación al primer requisito, que la transacción se encuentre respaldada con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente, se puede señalar que la depuración del crédito fiscal originada en la pérdida de la factura, solo se dio en la Resolución Jerárquica STG-RJ/0064/2005, de 23 de junio de 2005; empero, con el análisis de la documentación aportada por el propio sujeto pasivo, consistente en documentos que acreditan el pago de la compra, registros contables, kardex, documentos del proveedor, entre otros; así como de la documentación solicitada por la AGIT a la Administración Tributaria que certificó que el proveedor había declarado la factura, demostrando además el pago del impuesto correspondiente, se pudo evidenciar la efectiva realización de la transacción y lo que es mas importante no se evidenció perjuicio para el fisco.

Del análisis de la documentación mencionada, quedó claramente demostrado que la transacción fue genuinamente realizada, lo que confirma el derecho del contribuyente al cómputo del crédito fiscal, ya que éste fue legítimamente obtenido y por tanto en cumplimiento de la Ley sustantiva (artículos 1, 2, 4, 5, 7, 8, y 9 de la Ley N° 843) el sujeto pasivo tiene el derecho de computarlo. Además se considera que otra debe ser la sanción para el sujeto pasivo que incumple aspectos formales o procedimentales, sanción que debe guardar proporción con la falta cometida, si el contribuyente prueba por otros medios la efectiva realización de la transacción, consecuentemente permitiéndole el ejercicio de su derecho al crédito fiscal.

Prosiguiendo, con relación al primer requisito, otra causa de observación del crédito fiscal es la falta de cumplimiento de requisitos formales en la emisión de las facturas, tales como errores en el nombre, en el RUC o NIT del comprador, o la falta de éstos, error en el registro de la transacción en

el Libro de Ventas del proveedor como en el Libro de Compras del comprador; hechos que si bien inicialmente generan dudas respecto de la genuina obtención del crédito fiscal; empero, con la verificación de los documentos aportados por el contribuyente que acrediten la efectiva realización de la transacción, se puede despejar esta duda; ello en cumplimiento de la Ley, ya que es ésta, la que señala que un sujeto pasivo que realice compras facturadas tiene el derecho de beneficiarse con el crédito fiscal que éstas generan.

Adicionalmente, existe otra causa por la cual la Administración Tributaria depura el crédito fiscal, esto es el registro incorrecto de los datos de la factura o nota fiscal en el Libro de Ventas del proveedor, ó en el Libro de Compras del comprador, faltas que también son incumplimiento de deberes formales. Estas faltas, son controladas en la base de datos del Servicio de Impuestos Nacionales en base de la información proporcionada por compradores y vendedores. A partir de las diferencias detectadas, la Administración Tributaria depura también el crédito fiscal por este tipo de faltas procedimentales, pese a que el derecho de cómputo del crédito fiscal cuando la transacción es genuina nace de la Ley. Por lo señalado, se considera que otra debiera ser la sanción por la comisión de estos incumplimientos de forma, tanto para el emisor de la factura como para el receptor que no tuvo el cuidado de verificar sus datos en la factura que se le emitió, pero esta falta formal no debiera impedir el cómputo del crédito fiscal legítimamente obtenido según la Ley.

Así también se puede advertir que otra de las causas que originó la aplicación del lineamiento para validar el crédito fiscal a partir de la demostración efectiva de la transacción, se origina en la presentación de facturas que no fueron autorizadas, dosificadas o cuya actividad no corresponde al rubro, casos en los cuales, los contribuyentes no



demonstraron la efectiva realización de la transacción, por tanto se confirmó la depuración efectuada por la Administración Tributaria.

De la misma manera, existen casos en los cuales a partir de la detección de incumplimientos formales, se ha podido confirmar que la transacción no ocurrió, ya que a partir de los documentos proporcionados por los sujetos pasivos, no se pudo verificar la transferencia de dominio y la onerosidad de la compra; es más en algunos casos los documentos contables presentados fueron inconsistentes con las compras declaradas; hechos que permitieron también ratificar la depuración del crédito fiscal efectuada por la Administración Tributaria.

Con relación al segundo requisito, sobre la vinculación de las compras con la actividad gravada de los sujetos pasivos, fue analizado en base a varios elementos o pruebas que se encontraban en las carpetas o aportadas en las etapas recursivas y que cumplan con el artículo 81 del Código Tributario, tales como la glosa en los comprobantes contables, planillas de sueldos, disposiciones legales sobre seguridad industrial, informes presentados por los propios contribuyentes, entre otros elementos que permitieron confirmar o desvirtuar la falta de vinculación de las compras con la actividad gravada del contribuyente que reclama dicho crédito fiscal.

Además, se debe aclarar que el segundo requisito sobre la vinculación, fue analizado exclusivamente en los casos en que este hecho había sido observado por la Administración Tributaria; empero, cuando la vinculación no fue observada, este aspecto no fue objeto de análisis, toda vez que existe el riesgo de introducir un nuevo elemento observado, lo que vulneraría el principio de congruencia, así como el derecho a la defensa del sujeto pasivo, por lo que en varios casos, este factor no fue analizado.

En ese sentido, en el marco de los requisitos establecidos, la vinculación resulta ser un factor complementario, por lo que debe quedar claro que si la Administración Tributaria no lo observó en la etapa de verificación, se entiende que acepta la vinculación de la compra con la actividad gravada; consecuentemente, no es posible que en instancias recursivas posteriores sea observado, ya que el hacerlo dejaría en indefensión al sujeto pasivo.

Respecto del tercer requisito, que la transacción se haya efectivamente realizado, más que un factor adicional a ser observado, ha sido empleado para aquellos casos en los que la Administración Tributaria depura una factura por aspectos formales, y cuyo cumplimiento sirve para confirmar o desvirtuar la observación, emitiéndose en consecuencia conclusiones respecto de si le corresponde o no al sujeto pasivo el cómputo del crédito fiscal, en consideración de que los aspectos formales procedimentales establecidos en reglamentos, no pueden tener mayor preeminencia que la materia sustantiva establecida en la Ley.

Como resultado, de todos los casos en que se valoró la correspondencia o no del crédito fiscal IVA a partir de la efectiva realización de la transacción, en algunos se confirmó ó confirmó parcialmente la depuración del crédito fiscal observado, y en otros se restituyó ó restituyó parcialmente a los contribuyentes el crédito fiscal observado por la Administración Tributaria, según encuentra expuesto en los Anexos 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9, que incluye datos extractados de las Resoluciones Jerárquicas emitidas en las gestiones 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, hasta junio de 2011, y que se encuentran publicadas en la página web de la Autoridad General de Impugnación Tributaria ([www.ait.gob.bo](http://www.ait.gob.bo)).

## **9. CONCLUSIONES**

A continuación se exponen las conclusiones a las que se arribó a partir de los objetivos formulados al inicio del presente trabajo.

### **9.1.1. Conclusiones a partir de los Objetivos Específicos**

#### **9.1.1.1. Conclusión Objetivo Específico N° 1**

- **Realizar un análisis cualitativo del Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

Como resultado del análisis realizado sobre los aspectos cualitativos del IVA se puede señalar que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto al consumo, que grava el valor agregado que generan los diversos sujetos pasivos que se encuentran en el circuito de compra-venta de bienes y servicios, vale decir que es un impuesto cuyo objetivo material de imposición es cabalmente el valor agregado, el cual se determina bajo el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto.

Para determinar el valor agregado de una etapa, los contribuyentes (vendedores) deducen del impuesto que grava sus operaciones de ventas y servicios (débito fiscal), el impuesto pagado en la compra o adquisición de bienes y servicios (crédito fiscal), la diferencia obtenida es la que se encuentra gravada en las etapas de comercialización; no obstante, el fin del IVA es gravar el consumo, lo que ocurrirá al final del circuito de comercialización, esto es cuando el consumidor final adquiere el bien o el servicio y soporta el impacto total del impuesto.

Por lo señalado, el derecho al crédito fiscal se constituye en un elemento fundamental en la determinación del IVA, máxime si se considera que el IVA solo debe gravar el valor agregado en cada transacción comercial.

#### **9.1.1.2. Conclusión Objetivo Específico N° 2**

- **Analizar la legislación boliviana respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

La Ley N° 843, establece los elementos constitutivos y otros aspectos relativos al IVA, en sus artículos 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9, normativa que contempla el objeto, sujeto, nacimiento del hecho imponible, base imponible, también el débito y crédito fiscal, así como el mecanismo a aplicar para establecer la diferencia entre débito y crédito fiscal, disposiciones de las cuales se desprende el derecho que tienen los contribuyentes a computar el crédito fiscal IVA que surge de las operaciones definidas en el objeto del impuesto.

Entre las disposiciones reglamentarias del IVA está el Decreto Supremo N° 21530 y la Resolución Administrativa N° 05-0039-99, disposiciones que reglamentan aspectos tales como las operaciones que no se encuentran incluidas en el objeto del impuesto, conceptos que no integran la base de cálculo, período fiscal de liquidación y alícuota, entre otros.

Adicionalmente, están las Resoluciones sobre facturación, tales como la Resolución Administrativa N° 05-0043-99, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0048-05 (abrogadas), la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-

0032-07, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0011-11, entre otras; mismas que establecen aspectos reglamentarios o procedimentales, cuya fuerza en virtud del principio de legalidad es inferior a la Ley N° 843, tales como los aspectos formales que aseguran el ejercicio del derecho a la deducción, pero que no deben impedir el ejercicio del derecho respecto del cual fueron establecidos.

De forma adicional, se aclaró que el medio de pago reglamentado por la Resolución Normativa de Directorio 10-0011-11, complementada por la Resolución Normativa de Directorio 10-0023-11, para las transacciones por importes superiores a Bs50.000.-, no es lo mismo que el tercer requisito, demostrar la efectiva realización de la transacción, ya que si bien el medio de pago bancario es un elemento importante para demostrar la verdad material de los hechos, éste no es el único, ya que existen otros documentos que también demuestran la transferencia de los bienes y la prestación de servicios, así como la onerosidad de la compra-venta.

#### **9.1.1.3. Conclusión Objetivo Específico N° 3**

- **Establecer la importancia de demostrar la efectiva realización de la transacción, a efectos de validar el cómputo del crédito fiscal.**

Efectuada la observación de una factura o nota fiscal por el incumplimiento de aspectos formales en su emisión, registro errado de la misma u otro tipo de observación, surge una duda razonable respecto del cómputo del crédito fiscal, por tanto, los sujetos pasivos, deben demostrar documentadamente que la transacción que origina el crédito fiscal que reclaman ocurrió, lo que pueden efectuar con una variada gama de

documentos contables, comerciales y bancarios, con ello demostrarán también la legitimidad del derecho de computar el crédito fiscal que les fue observado.

Adicionalmente, se debe concluir que como resultado de la valoración del crédito fiscal observado, considerando la efectiva realización de la transacción a partir de documentos aportados por la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, así como los solicitados por la AGIT en virtud de los principios de verdad material y oficialidad; se pudo establecer que el crédito fiscal reclamado por los sujetos pasivos, fue en algunos casos genuinamente obtenido y por tanto, éstos contribuyentes adquirieron el legítimo derecho de acreditarlo; sin embargo, también se observaron casos en los que se confirmó la depuración efectuada por la Administración Tributaria debido a que la documentación presentada no fue suficiente descargo, en otros casos, debido a que el contribuyente no presentó la documentación correspondiente.

### **9.1.2. Conclusiones a partir del Objetivo General**

**Validar el crédito fiscal IVA que surge de la aplicación de la Ley, a partir de la constatación de la efectiva realización de la transacción, como requisito fundamental de ese derecho.**

A partir de una interpretación sistemática del principio de legalidad, se puede concluir que el extravío de una factura o nota fiscal, el incumplimiento de deberes formales en la emisión o registro de ésta, no debieran implicar la pérdida del legítimo derecho de los contribuyentes a computar el crédito fiscal; menos cuando este derecho surge de una transacción genuina, cuyo impuesto fue honrado en el momento de la

compra, cabalmente por el comprador, quien en consecuencia tiene todo el derecho a computarse dicho crédito fiscal.

Lo contrario, significa que por errores formales o procedimentales, el sujeto pasivo deba pagar el gravamen dos veces en contra de todo principio, hecho al cual se suma la determinación de la deuda tributaria a la fecha de pago, por parte de la Administración Tributaria, lo que implica el cálculo de mantenimiento de valor, interés y la sanción, que hacen bastante oneroso su cumplimiento, mas cuando el impuesto fue honrado por el comprador en el momento de la compra-venta. Adicionalmente puede ocurrir que el crédito fiscal depurado en el IVA, sea también observado como gasto no deducible a efectos del IUE, lo que agrava la situación del sujeto pasivo y vulnera el principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, observada una factura por extravío, incumplimiento de deberes formales en su emisión o errores de registro, es el sujeto pasivo que reclama el crédito fiscal depurado, quien debe aportar elementos que permitan tomar convicción a la Administración Tributaria o eventualmente a instancias recursivas posteriores; de que en primer lugar, la factura le fue emitida, en segundo lugar que su compra se encuentra vinculada a su actividad gravada, y en tercer lugar que la transacción fue efectivamente realizada; en ese caso quedará demostrado su derecho al cómputo del crédito fiscal por haberse originado en una compra legítima; en caso contrario se confirmará la depuración efectuada por la Administración Tributaria al no haber desvirtuado el contribuyente la pretensión fiscal.

Por todo lo señalado, debe quedar claro que lo que pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) con la adopción de la valoración de los tres requisitos establecidos en su lineamiento, es impartir justicia tributaria, sea al contribuyente que ostenta el legítimo derecho de

computar un crédito fiscal genuinamente obtenido, ó a la Administración Tributaria que sustenta de manera fundada la observación realizada.

De esta manera la AGIT cumple con su misión de conocer y resolver Recursos Jerárquicos, administrando justicia tributaria especializada, solucionando controversias de modo de garantizar el debido proceso en forma transparente, independiente, imparcial y oportuna; así como también con lo dispuesto en el Código Tributario, en sentido de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario.



## 10. REFERENCIAS

Benitez, A. (2009). *Derecho Tributario*. La Paz, Bolivia: Azul Editores.

Cáceres, A. & Dreiling, P. (2005). *El Impuesto al Valor Agregado* (1ª ed.). Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Cid, A (2000). *Nociones Esenciales de Derecho Tributario* (1ª ed.). La Paz, Bolivia: CORCEL para PricewaterhouseCoopers.

Dromi, R. (1995) *Derecho Administrativo* (1ª ed.) Buenos Aires Argentina: Ciudad Argentina.

Estadísticas Servicio de Impuestos Nacionales 1990 a 2011 (2011). *Foro Análisis y Evaluación del Régimen Tributario Boliviano*, La Paz, Bolivia.

Fenochietto, R. (2007). *Impuesto al Valor Agregado* (2ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley.

Fonrouge, G. (1987). *Derecho Financiero* (4ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Gordillo. *Derecho Administrativo*, recuperado el 1 de abril de 2011, de [http://www.gordillo.com/tomos\\_pdf/2/capítulo 9.pdf](http://www.gordillo.com/tomos_pdf/2/capítulo%209.pdf)

Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (3ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

Lefebvre, F. (2005). *Memento Práctico. Madrid, España: Printing`94 SRL*.

Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, Texto ordenado a diciembre de 2004 (actualizado al 31 de diciembre de 2005).

Ley 843, de 20 e mayo de 1986, Texto ordenado a diciembre de 2004 (actualizado al 31 de diciembre de 2005).

Machicado, M. (2004) *Apuntes para la reinención del Derecho Administrativo Boliviano*. La Paz, Bolivia: Temis.

Martín, J. M. & Rodríguez G. F. (1986). *Derecho Tributario General* (1ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Martín J. & Lozano C. & Poveda F. (2005). *Derecho Tributario* (10ª ed.). Navarra, España: Thomson Aranzadi.

*Memoria Anual de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.* (2010).. La Paz, Bolivia.

Otálora, C. (2009) *Economía Fiscal* (1ª ed.). La Paz, Bolivia: Plural Editorial.

Pérez, F. (2005) *Derecho Financiero y Tributario.* (15ª ed.). España: Aranzadi SA

Rodrigo, J. (2011) *El Valor de las Formalidades*, matutino La Prensa.

Villegas, H. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (8ª ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea

## **ANEXOS**

## **ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7**

Los **Anexos 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7** exponen las Resoluciones Jerárquicas emitidas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, entre el 17 de junio de 2005, y el 30 de junio de 2011. La primera fecha corresponde a la emisión de la Resolución Jerárquica STG-R/0064 (fundadora de la línea doctrinal del presente trabajo). Se exponen un total de 103 Resoluciones, con el detalle de cómo fueron valorados los tres requisitos establecidos en el lineamiento citado.

## ANEXO 1

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2005

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE |            |                      |            |
|----|---------------|------------|----|----|----------|------------|----------------------|------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA   | JERÁRQUICO | EL CARGO SE MANTIENE |            |
| 1  | STG-RJ/ 64    | √          | fe | -  | √        | confirma   | revoca               | sin efecto |
| 2  | STG-RJ/ 85    | X          |    | -  | X        | confirma   | confirma             | firme      |
| 3  | STG-RJ/ 122   | √          |    | -  | x        | confirma   | confirma             | firme      |
| 4  | STG-RJ/ 136   | √          |    | -  | x        | confirma   | confirma             | firme      |
| 5  | STG-RJ/ 144   | √          |    | -  | X        | revoca     | revoca               | firme      |

- √ Requisito cumplido
- x Requisito no cumplido
- Requisito no valorado
- fe factura extraviada

## ANEXO 2

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2006

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE     |              |                      |
|----|---------------|------------|----|----|--------------|--------------|----------------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA       | JERÁRQUICO   | EL CARGO SE MANTIENE |
| 1  | STG-RJ/ 116   | √          | -  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 2  | STG-RJ/ 119   | √          | √  | √  | revoca parc. | confirma     | sin efecto *         |
| 3  | STG-RJ/ 123   | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 4  | STG-RJ/ 142   | √          | √  | x  | confirma     | revoca parc. | sin efecto           |
| 5  | STG-RJ/ 182   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 6  | STG-RJ/ 196   | x          | x  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 7  | STG-RJ/ 204   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 8  | STG-RJ/ 222   | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 9  | STG-RJ/ 266   | √          | √  | X  | confirma     | confirma     | firme                |
| 10 | STG-RJ/ 279   | √          | √  | x  | revoca parc. | revoca parc. | firme                |
| 11 | STG-RJ/ 325   | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 12 | STG-RJ/ 345   | √          | √  | √  | revoca       | confirma     | sin efecto           |
| 13 | STG-RJ/ 348   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 14 | STG-RJ/ 377   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 15 | STG-RJ/ 382   | √          | f  | √  | revoca parc. | confirma     | sin efecto           |

√ Requisito cumplido

x Requisito no cumplido

- Requisito no valorado

f Observa aspectos de forma

\* Incluye otros aspectos observados

## ANEXO 3

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2007

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE     |              |                      |
|----|---------------|------------|----|----|--------------|--------------|----------------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA       | JERÁRQUICO   | EL CARGO SE MANTIENE |
| 1  | STG-RJ/ 4     | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 2  | STG-RJ/ 5     | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 3  | STG-RJ/ 6     | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 4  | STG-RJ/ 7     | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 5  | STG-RJ/ 12    | √          | √  | x  | revoca parc. | revoca       | firme                |
| 6  | STG-RJ/ 56    | √          | √  | x  | confirma     | confirme     | firme                |
| 7  | STG-RJ/ 68    | √          | √  | x  | revoca parc. | revoca parc. | firme                |
| 8  | STG-RJ/ 156   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 9  | STG-RJ/ 186   | √          | f  | √  | confirma     | revoca parc. | sin efecto *         |
| 10 | STG-RJ/ 323   | x          | x  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 11 | STG-RJ/ 472   | x          | x  | x  | revoca parc. | confirma     | firme *              |
| 12 | STG-RJ/ 489   | √          | √  | √  | confirma     | revoca       | sin efecto           |
| 13 | STG-RJ/ 490   | √          | √  | x  | revoca       | revoca       | firme                |
| 14 | STG-RJ/ 516   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 15 | STG-RJ/ 526   | x          | √  | x  | anula        | revoca       | firme *              |
| 16 | STG-RJ/ 549   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 17 | STG-RJ/ 552   | √          | √  | √  | revoca       | confirma     | sin efecto           |
| 18 | STG-RJ/ 559   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 19 | STG-RJ/ 570   | √          | √  | x  | revoca       | confirma     | firme *              |
| 20 | STG-RJ/ 586   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 21 | STG-RJ/ 608   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 22 | STG-RJ/ 718   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 23 | STG-RJ/ 736   | √          | √  | √  | revoca       | confirma     | sin efecto           |
|    |               | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |

√ Requisito cumplido

x Requisito no cumplido

- Requisito no valorado

f Observa aspectos de forma

\* Incluye otros aspectos observados

## ANEXO 4

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2008

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE     |              |                      |
|----|---------------|------------|----|----|--------------|--------------|----------------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA       | JERÁRQUICO   | EL CARGO SE MANTIENE |
| 1  | STG-RJ/ 15    | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme *              |
| 2  | STG-RJ/ 45    | √          | x  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 3  | STG-RJ/ 78    | √          | x  | x  | anula        | revoca       | firme                |
| 4  | STG-RJ/ 147   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 5  | STG-RJ/ 178   | √          | √  | x  | anula        | revoca       | firme                |
| 6  | STG-RJ/ 184   | x          | -  | -  | revoca       | revoca       | firme                |
| 7  | STG-RJ/ 304   | -          | -  | x  | revoca parc. | revoca parc. | firme                |
| 8  | STG-RJ/ 344   | √ f        | -  | x  | revoca parc. | revoca parc. | firme                |
| 9  | STG-RJ/ 365   | √          | -  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 10 | STG-RJ/ 395   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 11 | STG-RJ/ 437   | √          | √  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 12 | STG-RJ/ 548   | x          | x  | x  | confirma     | confirma     | firme                |
| 13 | STG-RJ/ 555   | x          | x  | x  | confirma     | confirma     | firme                |

- √ Requisito cumplido
- x Requisito no cumplido
- Requisito no valorado
- f Observa aspectos de forma
- \* Incluye otros aspectos observados



## ANEXO 5

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2009

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE     |            |                      |
|----|---------------|------------|----|----|--------------|------------|----------------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA       | JERÁRQUICO | EL CARGO SE MANTIENE |
| 1  | AGIT-RJ- 190  | √          | √  | √  | revoca       | revoca     | sin efecto           |
| 2  | AGIT-RJ- 232  | x          | √  | x  | confirma     | confirma   | firme                |
|    |               | √          | √  | √  |              | confirma   | sin efecto           |
| 3  | AGIT-RJ- 239  | x          | √  | x  | revoca parc. | confirma   | firme                |
|    |               | √          | x  | x  |              | confirma   | sin efecto           |
|    |               | √          | √  | √  |              | confirma   | firme                |
| 4  | AGIT-RJ- 247  | x          | f  | -  | revoca parc  | confirma   | firme                |
| 5  | AGIT-RJ- 331  | √          | √  | x  | confirma     | revoca     | firme                |
| 6  | AGIT-RJ- 334  | √          | √  | x  | confirma     | confirma   | firme                |
| 7  | AGIT-RJ- 341  | √          | √  | x  | confirma     | confirma   | firme                |
|    |               | √          | -  | x  |              | confirma   | firme                |
| 8  | AGIT-RJ- 409  | √          | -  | √  | confirma     | revoca     | sin efecto           |
| 9  | AGIT-RJ- 411  | x          | -  | -  | confirma     | confirma   | firme                |
|    |               | √          | √  | √  |              | confirma   | sin efecto           |
| 10 | AGIT-RJ- 413  | x          | √  | x  | revoca parc. | confirma   | firme                |
|    |               | √          | √  | √  |              | confirma   | sin efecto           |
| 11 | AGIT-RJ- 416  | x          | √  | x  | revoca parc. | confirma   | firme                |
|    |               | √          | √  | √  |              | confirma   | firme                |
| 12 | AGIT-RJ- 418  | √          | √  | √  | revoca parc. | confirma   | firme                |
|    |               | x          | √  | x  |              | revoca     | firme                |
| 13 | AGIT-RJ- 429  | √          | f  | √  | revoca       | confirma   | sin efecto           |
| 14 | AGIT-RJ- 460  | √          | √  | x  | confirma     | confirma   | firme                |

- √ Requisito cumplido
- x Requisito no cumplido
- Requisito no valorado
- f Observa aspectos de forma
- \* Incluye otros aspectos observados

## ANEXO 6

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2010

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE      |               |                      |
|----|---------------|------------|----|----|---------------|---------------|----------------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA        | JERÁRQUICO    | EL CARGO SE MANTIENE |
| 1  | AGIT-RJ- 129  | √          | √  | √  | revocar parc. | revocar parc. | firme *              |
| 2  | AGIT-RJ- 134  | -          | √  | -  | revoca parc.  | revoca parc.  | firme/sin efecto     |
| 3  | AGIT-RJ- 161  | -          | √  | -  | revoca parc.  | revoca parc.  | firme/sin efecto     |
| 4  | AGIT-RJ- 162  | -          | √  | -  | revoca parc.  | revoca parc.  | firme/sin efecto     |
| 5  | AGIT-RJ- 164  |            |    |    | revoca parc.  | revoca parc.  | firme/sin efecto     |
| 6  | AGIT-RJ- 175  | -          | -  | x  | revoca parc.  | revoca        | sin efecto           |
| 7  | AGIT-RJ- 182  | -          | f  | √  |               | confirma      | firme *              |
| 8  | AGIT-RJ- 195  | √          | f  | x  | confirma      | revoca        | firme                |
| 9  | AGIT-RJ- 209  |            |    |    |               |               |                      |
| 10 | AGIT-RJ- 216  | -          | √  | -  | confirma      | revoca        | sin efecto *         |
| 11 | AGIT-RJ- 279  | √          | √  | √  | revoca        | confirma      | sin efecto           |
| 12 | AGIT-RJ- 295  | -          | √  | -  | revoca parc.  | revoca        | firme *              |
| 13 | AGIT-RJ- 362  | -          | x  | -  |               | confirma      | sin efecto *         |
| 14 | AGIT-RJ- 387  |            |    |    | revoca        | confirma      | sin efecto *         |
| 15 | AGIT-RJ- 429  | -          | √  | -  | revoca parc.  | confirma      | sin efecto *         |
|    |               | -          | x  | -  | revoca parc.  | revoca        | firme                |
| 16 | AGIT-RJ- 515  | -          | √  | -  | revoca parc.  | revoca        | firme *              |

- √ Requisito cumplido
- x Requisito no cumplido
- Requisito no valorado
- f Observa aspectos de forma
- \* Incluye otros aspectos observados

## ANEXO 7

## REQUISITOS VALORADOS

Gestión 2011

| N° | N° RESOLUCIÓN | REQUISITOS |    |    | RESUELVE |              |                      |              |
|----|---------------|------------|----|----|----------|--------------|----------------------|--------------|
|    |               | 1°         | 2° | 3° | ALZADA   | JERÁRQUICO   | EL CARGO SE MANTIENE |              |
| 1  | AGIT-RJ- 7    | √          | f  | –  | –        | revoca parc. | confirma             | sin efecto   |
| 2  | AGIT-RJ- 62   | √          | f  | √  | √        | revoca parc. | confirma             | sin efecto * |
| 3  | AGIT-RJ- 63   | √          | f  | √  | √        | confirma     |                      |              |
| 4  | AGIT-RJ- 65   | √          | f  | √  | √        | revoca parc. | confirma             | sin efecto * |
| 5  | AGIT-RJ- 68   | √          |    | √  | x        | confirma     | confirma             | firme        |
| 6  | AGIT-RJ- 87   | -          |    | √  | -        | revoca parc. | revoca               | firme        |
| 7  | AGIT-RJ- 100  | -          |    | x  | -        |              | confirma             | sin efecto * |
| 8  | AGIT-RJ- 104  | –          |    | √  | –        | revoca parc. |                      | sin efecto   |
| 9  | AGIT-RJ- 138  | √          |    | √  | x        | confirma     | confirma             | firme        |
| 10 | AGIT-RJ- 147  | √          | f  | √  | √        | revoca       | confirma             | sin efecto   |
| 11 | AGIT-RJ- 148  | √          | f  | √  | x        | confirma     | confirma             | firme        |
| 12 | AGIT-RJ- 150  | √          | f  | √  | √        | revoca       | confirma             | sin efecto   |
| 13 | AGIT-RJ- 187  | √          | f  | √  | √        | revoca parc. | confirma             | firme        |
| 14 | AGIT-RJ- 196  | √          | f  | √  | √        | revoca parc. | revoca               | sin efecto   |
|    |               | –          |    | x  | -        |              | confirma             | firme        |
| 15 | AGIT-RJ- 298  | x          | f  | –  | –        | revoca parc. | confirma             | firme        |
| 16 | AGIT-RJ- 304  | √          | f  | x  | x        | revoca       | revoca               | sin efecto * |
| 17 | AGIT-RJ- 311  | √          | f  | √  | √        | revoca parc. | confirma             | sin efecto   |

- √ Requisito cumplido
- x Requisito no cumplido
- Requisito no valorado
- f Observa aspectos de forma
- \* Incluye otros aspectos observados

## **ANEXOS 8, 9, 10, 11 y 12**

El **Anexo 8** incluye el Informe Técnico - Jurídico N° 0064/2005, de 17 de junio de 2005, base de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/2005, de 23 de junio de 2005.

En el **Anexo 9** se adjunta una impresión de la pantalla de Línea Doctrinal de la AGIT. Requisitos de validez del crédito fiscal, obtenida de la página de la Autoridad General de Impugnación Tributaria:  
[http://www.ait.gob.bo/linea\\_doctrinal.aspx](http://www.ait.gob.bo/linea_doctrinal.aspx)

El **Anexo 10** incluye el Certificado emitido por el Subdirector de Recursos Jerárquicos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que acredita que la autora del presente trabajo participó en la elaboración del Informe Técnico - Jurídico N° 0064/2005, base de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/2005.

En el **Anexo 11** se incluye la nota del Dr. Jaime Rodrigo Machicao, miembro del Tribunal en la defensa del presente trabajo, dando conformidad sobre la certificación contenida en el Anexo 10.

En el **Anexo 12** se incluye la nota del Dr. Jorge Bedregal Marzluf, miembro del Tribunal en la defensa del presente trabajo, dando conformidad sobre la certificación contenida en el Anexo 10.

Nota: Los anexos 8 al 12 consultar en documento físico de Tesis.