

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE CIENCIAS CONTABLES, FINANCIERAS Y  
AUDITORÍA  
UNIDAD DE POSTGRADO**



**“MONOGRAFÍA”**

**DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN**

**“PROPUESTA DE MODIFICACION DEL ART. 8 DE LA LEY 843 REFERENTE A  
LAS COMPRAS O ADQUISICIONES VÁLIDAS PARA EL CÓMPUTO DEL  
CRÉDITO FISCAL DE LOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES”**

**Postulante: Ivonne Maldonado Álvarez**

**Docente: Ph.D. Luis Enrique Hinojosa Rodríguez**

**LA PAZ – BOLIVIA  
2018**

# DEDICATORIA

A mis queridos padres, que supieron  
con sus sabios consejos guiarme en  
el transcurso de mi vida

## AGRADECIMIENTOS

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

## ÍNDICE DE CONTENIDO

	Pág.
<b>Resumen</b> .....	<b>v</b>
<b>1. Introducción</b> .....	<b>1</b>
<b>2. Planteamiento del problema</b> .....	<b>3</b>
2.1 Formulación del problema .....	4
<b>3. Objetivos</b> .....	<b>5</b>
3.1 Objetivo general.....	5
3.2 Objetivos específicos .....	5
<b>4. Justificación</b> .....	<b>6</b>
4.1 Justificación Teórica .....	6
4.2 Justificación metodológica.....	6
4.3 Justificación Práctica .....	7
<b>5. Marco teórico y conceptual</b> .....	<b>8</b>
5.1 El tributo .....	9
5.1.1 Características del tributo.....	11
5.1.2 La obligación tributaria .....	12
5.2 Los sistemas tributarios.....	13
5.2.1 Tipos de regímenes tributarios .....	15
5.2.2 Regímenes Tributarios Presuntivos: Impuesto sobre la Renta.....	15
5.2.3 Regímenes Tributarios Presuntivos: Impuesto al Valor Agregado .....	16
5.3 El impuesto .....	18
5.3.1 Impuesto del Debito Fiscal al Valor Agregado.....	20
5.3.2 Impuesto del Crédito Fiscal al Valor Agregado.....	21
5.3.3 Diferencia entre Débito y Crédito Fiscal .....	22
5.3.4 Impuesto al Valor Agregado .....	23
<b>6. Marco metodológico</b> .....	<b>24</b>
6.1 Enfoque .....	24
6.2 Tipo de estudio.....	25
6.2 Diseño de la investigación .....	25
6.4 Métodos.....	25

6.5	Técnicas e instrumentos .....	26
<b>7.</b>	<b>Marco práctico.....</b>	<b>27</b>
7.1	Legislación comparada .....	27
7.2	Propuesta de modificación del Art. 8 de la Ley 843.....	29
<b>8.</b>	<b>Conclusiones.....</b>	<b>30</b>
<b>9.</b>	<b>Recomendaciones.....</b>	<b>32</b>
	<b>Referencias bibliográficas.....</b>	<b>34</b>

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación responde a la necesidad de modificar el Art. 8 de la Ley N° 843, para que todas las compras o adquisiciones (vinculadas o no a las operaciones gravadas), sean válidas para el cómputo del crédito fiscal de los profesionales independientes. Se estima que con esta modificación legal se pueda evitar la discrecionalidad en la identificación de las compras o adquisiciones efectivamente vinculadas con las operaciones gravadas y, además, reducir los índices de evasión tributaria de los profesionales independientes

El trabajo de investigación desarrolla teorías y conceptos relativos a los tributos, los sistemas tributarios y el impuesto. Por ser un trabajo monográfico, es de tipo descriptivo y propositivo, y está basado en la investigación documental como principal técnica de recopilación de información. Asimismo, el estudio hace una referencia sobre la forma como proceden los países de la región en el tratamiento del crédito fiscal.

Como aporte de la investigación, se elabora una propuesta de modificación del Art. 8 de la Ley 843, con relación a los requisitos para acceder al crédito fiscal, específicamente para los profesionales independientes. Finalmente, se exponen las conclusiones y recomendaciones de la investigación, así como las referencias del material bibliográfico utilizado.

## **1. Introducción**

La recaudación tributaria es una de las principales fuentes de ingresos para todos los países, ingresos que le sirven al Estado para cumplir la obligación de satisfacer todas las necesidades de la sociedad y del aparato gubernamental. En este sentido, es muy importante que el Estado cuente con recursos públicos para poder cubrir y hacer frente a los distintos gastos corrientes que dan sostenimiento a su actividad pública.

Para cumplir con los propósitos mencionados, el Estado requiere de ingresos de diversa índole, que le permitan financiar su funcionamiento. La principal fuente para cumplir con dichos gastos son los impuestos con los que contribuyen los ciudadanos y empresas, tributos provenientes del consumo, manifestación de riqueza, inversión en capital y de las distintas actividades económicas y comerciales que estos desempeñan.

En materia tributaria, la principal fuente de recaudación fiscal para el Estado, es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que es un tributo que afecta la totalidad de las operaciones llevadas a cabo en el ámbito comercial y que afecta tanto a las personas jurídicas como a las personas naturales sin negocio. El Impuesto al Valor Agregado “es un impuesto plurifásico, el cual se encuentra estructurado sobre la base de la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando de manera específica como método de deducción el de base financiera. Sobre esta base, el valor agregado se obtiene producto de la diferencia que se presenta entre las operaciones de ventas y compras que se llevaron a cabo en el periodo” (Alva, 2013).

Uno de los elementos fundamentales de la estructura del Impuesto al Valor Agregado es el crédito fiscal, a través del cual el impuesto puede llegar a alcanzar sus objetivos técnicos de neutralidad y recaudación a plenitud, pues gracias a él, los precios no se ven incrementados artificialmente y el fisco obtiene el tributo en la medida justa al percibir una suma equivalente a la que habría resultado de aplicar la tasa del mismo al valor de venta establecido al consumidor final, quien, de este modo, resulta siendo finalmente el sujeto económicamente incidido con el impuesto (Luque, 2003).

Es así que el crédito fiscal permite que el fisco recaude por concepto del impuesto una suma equivalente a la que le habría correspondido si el impuesto hubiese sido concebido como uno monofásico, con la ventaja de que un impuesto del tipo Impuesto al Valor Agregado de ventas, le asegura la recaudación del impuesto en forma paulatina y sin correr el riesgo de perderla en su totalidad ante una eventual omisión en la aplicación del impuesto en la única operación gravada.

La legislación boliviana (Ley N° 843 del 28 de mayo de 1986), restringe el crédito fiscal a las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, siempre que estas estén vinculadas a las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Este requisito exigido por la Ley tributaria, genera discrecionalidad no solo para identificar las compras o adquisiciones efectivamente vinculadas con las operaciones gravadas, sino que induce a que los contribuyentes opten por utilizar artificios para incrementar su crédito fiscal y evadir impuestos.

Para evitar esta desnaturalización del crédito fiscal, resultaría pertinente que la legislación considere que toda compra, adquisición o prestación sea válida para el crédito fiscal, independientemente de que esté o no vinculada con las operaciones gravadas; lo cual puede efectuarse a través de la modificación del Art. 8, de la Ley 843, Esta modificación legal permitirá evitar esta discrecionalidad y reducir los índices de evasión tributaria de los profesionales independientes.



## 2. Planteamiento del problema

El crédito fiscal es una operación que se realiza para deducir el pago de impuestos debido a algún tipo de transacciones, es decir, es un monto a favor del contribuyente, “es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectadas realizadas durante el mismo período. Se refiere que durante un período el contribuyente puede efectuar más compras que ventas, por lo tanto, generó crédito fiscal, lo cual se tendrá que compensar con débitos fiscales hasta agotarlo” (Villegas H. , 2009)

En Bolivia, según el artículo 8 de la Ley de Reforma Tributaria (Ley N° 843 del 28 de mayo de 1986), "Sólo darán lugar al crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda 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”.

De la disposición citada, se observa que existe ambigüedad respecto a los requisitos sustanciales para beneficiarse con el crédito fiscal, debido a que no se definen con claridad las compras “...que se vinculen con las operaciones gravadas...”, lo que crea incertidumbre respecto a las compras que dan derecho o no al crédito fiscal.

A causa de esta imprecisión, por una parte, los funcionarios de la administración tributaria, actúan discrecionalmente para restringir el crédito fiscal de las compras argumentando que no tienen relación con la actividad gravada y, por otra parte, los contribuyentes pueden argumentar que todas sus compras están vinculadas a la operación gravada.

Pero por otra parte, cuando un profesional independiente realiza sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y obtiene un saldo elevado a favor del fisco, supone que el gobierno le está cobrando mucho y que muchas grandes empresas pagan menos, por lo que puede tomar la decisión de disminuir el importe a pagar, incrementando su crédito fiscal con el uso de facturas donadas o duplicadas, o aplicando un monto de compras sin respaldo alguno, consciente

de que el riesgo de ser detectado es muy bajo (Camacho & Mamani, 2015). De esta manera los profesionales independientes incurrirían en evasión tributaria, afectando la recaudación fiscal.

El D.S. 25465 de 23/07/99 ha modificado el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (D.S. 21530), incluyendo un párrafo al artículo 8: "El Servicio Nacional de Impuestos Internos establecerá con carácter general, mediante resolución administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo". Sin embargo, hasta la fecha se desconoce de la existencia de dicha Resolución, por tanto, continúa la incertidumbre, dejando a discreción de las autoridades tributarias la determinación de cuáles son las compras vinculadas o no con la actividad gravada.

- A causa de que el Art. 8 de la Ley 843 no define con claridad las compras vinculadas con las operaciones gravadas, situación que genera discrecionalidad en su interpretación, tanto de parte de la autoridad tributaria como de los contribuyentes.
- Frente a este requisito para beneficiarse del crédito fiscal, los contribuyentes pueden optar por disminuir el importe a pagar, incrementando su crédito fiscal utilizando diversos artificios (facturas duplicadas, compras sin respaldo alguno)
- El Servicio Nacional de Impuestos Internos aún no ha establecido los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo, generando discrecionalidad al momento determinar las compras efectivamente vinculadas o no con la actividad gravada.
- Como consecuencia, se estaría incrementando la evasión tributaria, afectando la recaudación fiscal.

## **2.1 Formulación del problema**

En tal sentido, se formula el siguiente problema de investigación:

¿De qué manera se podrá beneficiar al modificar el Art. 8 de la ley 843 para redefinir las compras o adquisiciones válidas para el cómputo del crédito fiscal en los profesionales independientes?

### **3. Objetivos**

#### **3.1 Objetivo general**

Proponer la modificación del art. 8 de la ley 843 para que todas las compras o adquisiciones (vinculadas o no a las operaciones gravadas), sean válidas para el cómputo del crédito fiscal de los profesionales independientes

#### **3.2 Objetivos específicos**

- Desarrollar la doctrina sobre la evasión fiscal y sus causas.
- Exponer los fundamentos jurídicos sobre el crédito fiscal.
- Analizar la normativa tributaria boliviana, respecto del crédito fiscal aplicable a los profesionales independientes.
- Examinar el tratamiento del crédito fiscal y sus requisitos sustanciales, en los países de la región, a través de la legislación comparada.
- Elaborar una propuesta legal para la modificación del Art. 8 de la Ley 843 para que toda compra o adquisición sea válida para el cómputo del crédito fiscal, independientemente de que estén o no vinculadas a las operaciones gravadas para profesionales independientes.

## **4. Justificación**

### **4.1 Justificación Teórica**

Teóricamente, el trabajo expone los argumentos que justifican la modificación del Art. 8 de la Ley 843, respecto de las compras o adquisiciones válidas para el cómputo del crédito fiscal de los profesionales independientes; es decir, el tratamiento del crédito fiscal relacionado con el Impuesto al Valor Agregado, que es uno de los tributos que intervienen en las actividades u operaciones de las personas o empresas generadoras de rentas, ya sea en calidad de vendedores de bienes, prestadores de servicios, contratistas de obras o importadores, quienes se encargan por mandato de la ley cobrar el Impuesto al Valor Agregado, y cuando actúan como adquirientes o usuarios de servicios soportan la carga de este impuesto.

Hay que tener presente que el Impuesto al Valor Agregado califica como un impuesto estructurado bajo el método de sustracción, adoptando de manera específica la deducción sobre base financiera que considera la comparación de impuesto contra impuesto. Ello equivale a decir, que la obligación tributaria se obtiene de deducir del débito fiscal (Impuesto al Valor Agregado de ventas) el crédito fiscal (Impuesto al Valor Agregado de ventas, de adquisiciones).

El crédito fiscal puede ser entendido como un derecho del contribuyente para deducir del impuesto que le tocaría pagar por sus ventas de un determinado período, el impuesto pagado por sus adquisiciones en el mismo lapso y, a la vez, puede ser considerado como un mecanismo utilizado por el Fisco para poder aplicar la técnica de imposición al valor agregado. Desde un enfoque jurídico se ha definido el crédito fiscal como el “derecho que tienen los sujetos pasivos para, previo el cumplimiento de los requisitos legales, compensar y, subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos so portados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios” (Emilfork, 1999).

### **4.2 Justificación metodológica**

Por ser un trabajo monográfico, la investigación se aborda desde una perspectiva exploratoria y descriptiva, recurriendo a la revisión de la doctrina existente respecto al crédito fiscal y la legislación comparada; para lo cual se utilizó la técnica de la investigación documental, y los métodos del análisis y síntesis.

En este sentido, a través de un proceso sistemático y organizado de métodos y técnicas, se elabora una propuesta legal de modificación del Art. 8 de la Ley 843, reformulando los requisitos del crédito fiscal, para que todas las compras o adquisiciones sean válidas para el cómputo del crédito fiscal, independientemente de que estén o no vinculadas a las operaciones gravadas.

#### **4.3 Justificación Práctica**

Para ejercer el derecho al crédito fiscal se han establecido requisitos sustanciales y requisitos formales. En el caso boliviano, el Art. 8, de la Ley 843, establece como requisito sustancial, que para el cómputo del crédito fiscal sólo son válidas las compras o adquisiciones vinculadas con las operaciones gravadas.

Sin embargo, como se ha señalado, el requisito exigido en el Art. 8, no solo genera discrecionalidad de parte de la autoridad tributaria y de los contribuyentes para identificar las compras o adquisiciones efectivamente vinculadas con el giro, sino que induce a que los profesionales independientes opten por utilizar artificios para incrementar su crédito fiscal y evadir impuestos.

Por ello resulta necesario modificar el Art. 8, de la Ley 843, para que toda compra, adquisición o prestación sea válida para el crédito fiscal, independientemente de que esté o no vinculada con las operaciones gravadas. Esta modificación legal permitirá evitar esta discrecionalidad y reducir los índices de evasión tributaria de los profesionales independientes.

De esta manera los beneficios no sólo serán para los profesionales independientes, sino para el Estado y la sociedad en general, ya sea a través de la reinversión que realiza el contribuyente

dentro de su empresa creando nuevas fuentes de empleo y, consecuentemente de tributos; o bien, simplemente por el aumento del gasto o consumo para incrementar deducciones, actitud que incentiva la producción, el movimiento económico y el producto nacional bruto, que también benefician al Estado y la sociedad.

## **5. Marco teórico y conceptual**

## 5.1 El tributo

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

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

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

En Bolivia, el Art. 9 del Código Tributario define a los tributos como “las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias define a los tributos como las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una

determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general (CIAT, 1999).

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

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

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

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



### 5.1.1 Características del tributo

Considerando las definiciones expuestas, una primera caracterización a cerca de los tributos, es la que proporciona (Villegas, 1994):

- a) **Prestaciones en dinero:** es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que se constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de cada país no disponga de lo contrario.
- b) **Exigidas en ejercicio del poder del imperio:** el elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.
- c) **En virtud de una Ley:** no hay tributo sin ley previa que lo establezca. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina "hecho imponible", es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.
- d) **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus bienes:** el objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

La doctrina boliviana, considera similares características, a decir de (Cossío & Nogales, 2007):

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

### 5.1.2 La obligación tributaria

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

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

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

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

## **5.2 Los sistemas tributarios**

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

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

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

Los sistemas tributarios están integrados con los variados impuestos que cada país adopta, según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones; y se ha afirmado que no es posible, por ello, establecer un sistema tributario ideal o modelo para todos los países ni para un país determinado. Por otro parte, en cada Estado se encuentran vigentes una gama de tributos, que pueden obedecer a cualquiera de las calificaciones que hemos detallado.

Toda esta gama de tributos debe tener su origen en la ley, en virtud del principio de legalidad. Ahora bien, ese aparente caos tributario, régimen para unos, sistema para otros, tiene cierto orden y cierta armonía que los estudiosos del derecho tributario han distinguido en dos tipos. El racional cuando es el legislador quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados y el histórico, cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica.

Este hecho ha sido puesto de manifiesto por Sáinz de Bujanda, al explicar que: “Por más tosca y primitiva que sea la hacienda de un país, siempre existe cierta armonía entre los diversos impuestos” (Sainz de Bujanda, 2010).

Por otra parte existe, en todos los gobiernos y por razones de recaudación, una tendencia hacia el perfeccionamiento de los instrumentos tributarios, como fenómeno constante y universal, por lo que, ambos elementos mencionados, el racional y el histórico, van a estar actuando en todas

las estructuras fiscales, debiendo dejar establecido en qué medida cada uno de ellos realiza su respectivo aporte.

### **5.2.1 Tipos de regímenes tributarios**

Dentro de los regímenes tributarios podemos distinguir: a) regímenes específicos y, b) los regímenes presuntivos (Gonzalez, 2002).

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

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

### **5.2.2 Regímenes Tributarios Presuntivos: Impuesto sobre la Renta**

Con respecto al Impuesto sobre la Renta, razones pragmáticas y no teóricas son las que han originado que los países del área, hayan aplicado técnicas para poder efectuar un control más efectivo sobre los contribuyentes y por otra parte, simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes de menor significancia fiscal.

Por otra parte, cabe destacar que las razones basadas en la equidad para sostener la imposición sobre la renta en forma real en el área, se han tornado inconsistentes, debido al alto grado de evasión existente, lo que ha provocado en el sistema general basado en la renta real, una mayor inequidad en los contribuyentes que cumplen debidamente sus obligaciones fiscales, con relación a los que lo evaden (Gonzalez, 2002).

A continuación se desarrollarán las principales técnicas presuntivas de la renta que se aplicaron en la materia, sistematizadas de conformidad al aspecto esencial que tuvieron en consideración para presumir la ganancia de los responsables: a) en base a los ingresos brutos o volumen de las operaciones, b) en base a conceptos patrimoniales y, c) en base a factores relacionados con la actividad económica.

La técnica en base a los ingresos brutos o volumen de las operaciones para presumir el rendimiento en el Impuesto sobre la Renta, puede aplicarse: a) para determinar la base imponible y, b) para determinar el impuesto a ingresar (Gonzalez, 2002).

La técnica en base a conceptos patrimoniales grava a la renta, en base a un determinado patrimonio que atribuye capacidad contributiva, que conforma el hecho fundante, a los efectos de imputar la renta al sujeto pasivo.

Con relación a esta clase de tributos se ha sostenido que es un gravamen que discrimina en contra de las actividades que requieren el uso intensivo de capital, atentando contra la renovación de los activos empresariales y la instalación de nuevas empresas. Por su parte en períodos de crisis económicas, se ha convertido de hecho en un impuesto autónomo, ante la existencia de pérdidas en el Impuesto sobre la Renta y la imposibilidad de computar el crédito o pago a cuenta, que agrava la situación financiera de las empresas.

Los países que han implementado regímenes presuntivos en base a conceptos patrimoniales, han tenido en consideración el fácil control que implica para la administración tributaria su implementación, antes que la calidad del hecho fundante (patrimonio) para determinar la renta de las diversas actividades económicas.

La técnica en base a factores relacionados con la actividad económica, determina presuntivamente la renta en base a determinados parámetros establecidos en la legislación o determinados por la administración tributaria a través de la delegación de dicha facultad.

### **5.2.3 Regímenes Tributarios Presuntivos: Impuesto al Valor Agregado**

Las principales técnicas utilizadas para presumir el valor agregado en los impuestos al consumo general tipo valor agregado, se puede sintetizar de la siguiente manera: a) en base a regímenes de sustitución tributaria, b) en base a un débito fiscal presunto y un crédito fiscal real, c) en base a un débito fiscal presunto y un crédito fiscal presunto y, d) en base a una cuota fija determinada por la legislación de conformidad con la categoría del contribuyente (Gonzalez, 2002).

La técnica presuntiva en base a regímenes de sustitución tributaria, se implementó utilizando la figura del responsable sustituto, mediante la cual se desplaza la responsabilidad tributaria a otros responsables, a saber: a) a los proveedores, quienes pasan a tener la responsabilidad de liquidar e ingresar el tributo correspondiente a los compradores que no revistan la calidad de consumidores finales y, b) a los compradores o prestatarios de los servicios quienes pasan a ser sujetos de la obligación impositiva.

En la primera de las modalidades indicadas, el vendedor o prestador de servicios sustituye en la liquidación del impuesto al responsable no inscrito o al sujeto no categorizado en el impuesto, asumiendo la calidad de responsable por deuda ajena, en base a la cual liquida e ingresa el tributo correspondiente al comprador o prestatario de los servicios. Para ello se establece una presunción en base a la cual se determina el valor agregado de las futuras ventas o prestaciones de servicios del sujeto no inscrito o no categorizado en el tributo, en base a las compras o prestaciones de servicios que efectúe. Esa proporción varía de acuerdo a las diversas legislaciones. De esta manera el vendedor o prestador de servicios actúa como agente de percepción del tributo con carácter definitivo (en algunos regímenes es un pago a cuenta, para que lo pueda utilizar el responsable en la medida que regularice su situación ante el fisco).

En la segunda modalidad es el comprador quién debe liquidar el tributo sustituyendo al vendedor o prestador de servicios, actuando como un agente de retención con carácter definitivo.

La técnica en base a un débito fiscal presunto y un crédito fiscal real, fue la técnica dominante en los países latinoamericanos hasta la década de 1980, mediante la cual se establecía un débito fiscal presunto por categorías en base a capital, personal afectado a la actividad, etc., al cual le era computable el crédito fiscal real, es decir el impuesto soportado en las compras o

adquisiciones de servicios. Este sistema tendía de esta manera a estimular la contraposición de intereses entre los agentes económicos para mejorar la eficiencia del régimen. Con relación a estos regímenes, corresponde destacar a su vez las diversas modalidades que existieron según fuera el cómputo del crédito fiscal: a) cómputo total: mediante esta categoría el crédito fiscal se puede computar en forma íntegra. Cuando excede el débito fiscal presunto establecido, el saldo resultante se puede compensar en ejercicios futuros, contra los débitos fiscales que pudieren resultar de la liquidación del impuesto y, 2) cómputo reducido: esta categoría admite a su vez dos modalidades. Por la primera el crédito fiscal se admite hasta la concurrencia del débito fiscal presunto, es decir sólo se puede computar el crédito fiscal hasta el límite del débito fiscal establecido, no pudiendo por lo tanto los responsables trasladar el saldo a favor resultante a los ejercicios futuros. Por la segunda, que resulta más restrictiva que la anterior, se puede computar el crédito fiscal real únicamente hasta el porcentaje del débito fiscal presunto que hubiera establecido la respectiva legislación.

La técnica en base a un débito fiscal presunto y un crédito fiscal presunto, implicaba la adopción de un régimen presuntivo en el cual el crédito fiscal no se encontraba configurado por las compras o adquisiciones de servicios efectuadas, sino que lo establecía la legislación, eliminando de esta manera la contraposición de intereses entre los agentes económicos.

La técnica en base a una cuota fija determinada por la legislación de conformidad con la categoría del contribuyente, es la técnica presuntiva más simple para los contribuyentes por cuanto dan cumplimiento a sus obligaciones fiscales del impuesto al valor agregado abonando la cuota fija determinada, sin necesidad de efectuar liquidación alguna del tributo. Este sistema se ha implementado generalmente, a través de la determinación de categorías dentro de los pequeños contribuyentes, en base a sus ingresos brutos en forma exclusiva en algunas legislaciones y, conjuntamente con parámetros físicos en otras. A cada categoría, por su parte, se le asigna una cuota fija distinta (Gonzalez, 2002).

### **5.3 El impuesto**

Una primera definición sobre los impuestos es la que proporciona Luciano Castillo, quien señala que “el impuesto es una prestación determinada por Ley, en moneda o en especie, convertido



en dinero que obtiene el Estado de las personas naturales o jurídicas, con carácter coactivo, a título definitivo, sin contrapartida y para la cobertura de los egresos estatales, que se efectúa para atender los servicios públicos y las modernas funciones de intervención del Estado en la economía general” (Castillo, 1985).

Los impuestos “son tributos que tienen como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Es decir están destinados a financiar las actividades y servicios públicos en forma general. El destino de los recursos recaudados se define en el presupuesto general de la Nación” (Pereira, 2006).

El Art. 9 del Código Tributario Boliviano vigente y el Art. 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina, definen los Impuestos de la siguiente manera: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Esta definición establece la independencia entre la obligación de pagar el Tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto, pudiendo tener una finalidad extrafiscal. El Impuesto no supone una necesaria contraprestación directa, bastando identificarlo con los fines generales del Estado. Tampoco supone promesa de reembolso en caso de insatisfacción de alguna expectativa, aspiración, anhelo o reivindicación, siendo un pago a título definitivo independiente de su uso.

En criterio de (Cossío & Nogales, 2007), los Impuestos se dividen, en atención a la posibilidad de traslación del Tributo, en:

- a) **Directos:** Recaen sobre los ingresos y bienes de las personas, sean colectivas o individuales, es decir que tienen relación directa con la capacidad económica del contribuyente. Tradicionalmente los Impuestos Directos era definidos como aquellos que gravaban directamente a individuos o empresas, como por ejemplo el Impuesto a los ingresos y el Impuesto a las ganancias de capital. La idea original de esta definición se

basaba en que los sujetos a los cuales gravaban estos Impuestos, eran los que pagaban el Tributo, en contraste con los Impuestos Indirectos.

- b) **Indirectos:** Gravan el consumo de bienes y servicios. Son susceptibles de trasladarse a un tercero (esta característica es relativa pues, siendo que en contrasentido supone que los Impuestos Directos no son trasladables, está demostrado que estos son, en realidad, potencialmente trasladables). Los paga el consumidor final (contribuyente de hecho), puesto que pueden formar parte del precio de venta (Impuesto al Valor Agregado de ventas, Impuesto a los Consumos Específicos, Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados), aunque el responsable de su empoce al Fisco sea quien vende el bien o servicio (contribuyente de derecho).

### **5.3.1 Impuesto del Debito Fiscal al Valor Agregado**

Es el Impuesto al Valor Agregado recargado en las boletas, facturas, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito emitidas por el concepto de ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo. Para efectos impositivos se toma como debito a los ingresos obtenidos dentro el mes o en su caso a los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación.

Moya Millán sostiene que el débito fiscal es: “es la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas se determinara aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible. A los efectos del cálculo del impuesto para cada periodo de imposición dicha obligación se denominará debito fiscales” (Moya Millán, 2004).

A demás el monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirientes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

En Bolivia, la Ley 843 establece:

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°.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período.

### **5.3.2 Impuesto del Crédito Fiscal al Valor Agregado**

Por otra parte, el crédito fiscal es el monto que una empresa ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto o insumo y que puede deducirlo ante el Estado al momento de realizar una reventa. Por ejemplo: Un comercio compra un reproductor de DVD y lo paga a 125 dólares, de los cuales 25 corresponden a impuestos. Al día siguiente, el comerciante vende ese equipo a un consumidor final por 250 dólares (50 correspondientes a impuestos). A la hora de rendir tributo ante el Estado, el comerciante abonará 25 dólares de impuestos por esas transacciones, ya que los 25 restantes los puede computar con crédito fiscal por su compra original.

Para efectos impositivos se toma como Crédito a los gastos realizados debidamente documentado con la factura o nota fiscal que acredite el gastos y donde el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación.

La definición de crédito fiscal proviene de dos palabras en latín: Crédito que surge del verbo *credere* fiscal que es *fiscus* que significa cesto. Actualmente, existen dos conceptos que engloban este término (Cabanellas, 1996).

La primera definición, consiste en la posibilidad que posee un negocio en reducir sus impuestos locales a través de los diversos pagos. Es la suma del impuesto cargado al contribuyente para las operaciones afectas realizadas durante el mismo periodo (Cabanellas, 1996). El concepto de crédito en su contexto general es aquel que el contribuyente tiene derecho de reclamar para ser

líquido y exigible, siempre y cuando exista la documentación correspondiente que demuestre su origen.

En el caso boliviano, el Art. 8 de la Ley 843 señala:

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.

### **5.3.3 Diferencia entre Débito y Crédito Fiscal**

El Art. 9 de la Ley 843 establece que 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.

#### **5.3.4 Impuesto al Valor Agregado**

La Ley 843, en su Artículo 1 establece que el Impuesto al Valor Agregado que se aplicará sobre:

- a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país.
- b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación.
- c) Las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza.

Art. 3. Sujetos.-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.

Art. 4 Nacimiento Del Hecho Imponible

- 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.

**Liquidación Base Imponible.-** Constituye la base imponible el precio neto de la venta. 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.

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.

## **6. Marco metodológico**

El trabajo de investigación debe guiarse por un conjunto de pasos que conducirán al logro de los objetivos formulados. En este sentido, el presente estudio considerará los siguientes elementos metodológicos:

### **6.1 Enfoque**

El estudio tiene un enfoque cualitativo, debido a que se efectúa un análisis de la necesidad de modificar al Art. 8 de la Ley 843, en base a información documental o bibliográfica, sin necesidad de que estos datos sean cuantificados.

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

## **6.2 Tipo de estudio**

El presente estudio es de tipo descriptivo y propositivo, porque se culminará con una propuesta legal de modificación del Art. 8 de la Ley 843, reformulando los requisitos del crédito fiscal, de modo que todas las compras o adquisiciones sean válidas para el cómputo del crédito fiscal, independientemente de que estén o no vinculadas a las operaciones gravadas, para lo cual será necesario describir los argumentos que reflejen claramente los beneficios de esta modificación, tanto para las contribuyentes, para la administración tributaria, como para la sociedad en general.

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

## **6.3 Diseño de la investigación**

El estudio es de carácter no experimental, ya que se observaron y analizaron los hechos tal como se presentan en la realidad, sin manipularlos ni alterarlos deliberadamente.

"La investigación no experimental es sistemática y empírica en la que las variables independientes no se manipulan porque ya han sucedido. Las inferencias sobre las relaciones entre variables se realizan sin intervención o influencia directa, y dichas relaciones se observan tal como se han dado en su contexto natural." (Hernández, Fernández, & Baptista, 2014).

## **6.4 Métodos**

Los métodos de investigación utilizados fueron el analítico y sintético, mediante los cuales se efectuó una evaluación de la legislación interna vigente relativa al crédito fiscal y la legislación comparada respecto al tratamiento del tema.

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

## **6.5 Técnicas e instrumentos**

Teniendo en cuenta que el presente es una investigación monográfica, la técnica principal fue la investigación documental, a través de la cual se recabó información bibliográfica sobre los tributos, el Impuesto al Valor Agregado, el Crédito Fiscal y otros temas inherentes al problema de estudio. Para el efecto, se consultaron obras científicas, revistas especializadas, manuales, páginas web y otros.

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



## 7. Marco práctico

### 7.1 Legislación comparada

Con relación a los requisitos de carácter sustancial, la legislación comparada suele establecer dos exigencias: (I) que el impuesto que se pretenda deducir haya sido asumido como consecuencia de las exigencias de la empresa; (II) que las adquisiciones por las que se pagó el impuesto a deducir sean destinadas a operaciones gravadas (Córdova, 2006).

Con respecto al primer requisito, se identifican dos opciones seguidas por la legislación comparada. Por un lado, algunas legislaciones han configurado el referido requisito en términos amplios, otorgando el derecho a crédito fiscal siempre que el impuesto que se pretenda deducir haya sido soportado como consecuencia de haber desarrollado las actividades propias del giro del negocio. Cuando las legislaciones optan por este modelo, se establecen taxativamente los supuestos en que se encuentra prohibido el uso del crédito fiscal.

En este supuesto encontramos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado venezolana (artículo 33°) que establece que los contribuyentes tendrán derecho a la deducción de los créditos fiscales soportados “(...) *con motivo de la adquisición o importación de bienes muebles corporales o servicios, siempre que correspondan a costos, gastos o egresos propios de la actividad económica habitual del contribuyente (...)*” (Gaceta Oficial N° 38.435 de fecha 12 de mayo de 2006).

Asimismo, se puede observar que algunas legislaciones han sido más exigentes, pues, sólo otorgan derecho al crédito fiscal respecto a aquellas adquisiciones estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa, como es el caso de la legislación chilena. En efecto, la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios chilena (artículo 23°, inciso 1) señala que “(...) *dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente (...)*”. Agrega luego esta norma (artículo 23°, inciso 2)

que “(...) no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que (...) no guarden relación directa con la actividad del vendedor.” (Decreto Ley 825, de 27 de diciembre de 1974).

Otras legislaciones son aún más rigurosas, ya que condicionan la utilización del crédito fiscal a que las adquisiciones constituyan costo o gasto para efectos del Impuesto a la Renta. Así la Ley del Impuesto al Valor Agregado de México, (artículo 5°) establece que para que el impuesto pagado por el contribuyente sea acreditable es necesario “(...) que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto (...)”. (Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de diciembre de 1978. DOF 30-11-2016).

Con relación al segundo requisito sustancial para la utilización del crédito fiscal, esto es, la exigencia que las adquisiciones deban estar destinadas a operaciones gravadas, la legislación comparada es uniforme.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado uruguayo (artículo 9°) establece que a efectos de liquidar el impuesto a pagar podrán descontarse los impuestos que “(...) provengan de bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo de bienes y servicios destinados a las operaciones gravadas.” (Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006).

En los mismos términos, la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios chilena (artículo 23°, inciso 2) dispone que “no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley (...)”.

De igual modo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado argentina (artículo 12°) señala que “sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones

*y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con operaciones gravadas (...)*". (Ley de Impuesto al Valor Agregado de la Nación, Ley 20.631, 15 de Abril de 1997).

## **7.2 Propuesta de modificación del Art. 8 de la Ley 843**

Conforme al objetivo general del presente trabajo, a continuación, se propone el texto de modificación del Art. 8 de la Ley de Reforma Tributaria (Ley 843), reformulando los requisitos del crédito fiscal, para que todas las compras o adquisiciones sean válidas para el cómputo del crédito fiscal, independientemente de que estén o no vinculadas a las operaciones gravadas, para el caso de los profesionales independientes. El texto propuesto es el siguiente:

### **CREDITO FISCAL**

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.

*Para el caso de las profesiones liberales y oficios independientes, darán lugar al cómputo del crédito fiscal toda compra o adquisición de cualquier naturaleza, indistintamente de que estén o no vinculadas con las operaciones gravadas. Los*

*sujetos pasivos podrán cancelar hasta el 50% del impuesto determinado, con el 13% del crédito fiscal IVA contenido en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes recibidos por compras de bienes y servicios, conforme al inciso c) del D.S 24051 del 29 de junio de 1995 (Reglamento del impuesto sobre las utilidades de las empresas).*

- c) 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.

## **8. Conclusiones**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), denominado también como Impuesto General a las Ventas (IGV) en otros países, es una de las herramientas más eficaces de la política fiscal del Estado. Este impuesto grava las transferencias de bienes y las prestaciones de servicios y sus principales características son la generalidad y la neutralidad. Es general porque, en tanto impuesto indirecto, grava todas las transferencias de bienes y servicios sin observar el sujeto ni la capacidad económica de este; y neutral, en tanto está diseñado de tal forma que quien asume la carga económica del impuesto es el consumidor final de los bienes y servicios, de modo que es neutral para el empresario.

Uno de los elementos fundamentales de la estructura del Impuesto al Valor Agregado es el crédito fiscal, cuya aplicación correcta permite que el tributo grave el consumo final de bienes y servicios con la exacta carga tributaria con que se desea afectar al sujeto que materializa el hecho imponible, lo que lo hace comparable con un impuesto monofásico aplicado a nivel de consumidor final.

En el derecho comparado se observa que, generalmente, las legislaciones tributarias de países de la región consideran dos tipos de requisitos de carácter sustancial: a) que el impuesto que se pretende deducir haya sido asumido como consecuencia de las exigencias de la empresa; b) que las adquisiciones por las que se pagó el impuesto a deducir sean destinadas a operaciones gravadas. En este sentido, algunas legislaciones configuran términos amplios, otorgando facilidades para deducción del crédito fiscal consecuencia de haber desarrollado las actividades propias del giro del negocio, cuando otros modelos optan por legislaciones más restrictivas. Por tanto, el crédito fiscal no recibe un tratamiento común en los países latinoamericanos, sino divergente.

En Bolivia, el Art. 8, de la Ley 843, establece que para la deducción del crédito fiscal, sólo son válidas las compras o adquisiciones vinculadas con las operaciones gravadas. La exigencia legal de este requisito no solo genera discrecionalidad de parte de la autoridad tributaria y de los contribuyentes para identificar las compras o adquisiciones efectivamente vinculadas con el giro, sino que induce a que los contribuyentes opten por utilizar artificios para incrementar su crédito fiscal y evadir impuestos. Para evitar estos problemas, el presente trabajo propone la

modificación del Art. 8 de la Ley 743, para que toda compra o adquisición sea válida para el crédito fiscal, independientemente de que estén o no vinculadas a las operaciones gravadas.

## **9. Recomendaciones**

Al momento de interpretarse las normas que regulan el Impuesto al Valor Agregado, es fundamental centrarse en el hecho imponible sujeto a tributación, cual es el consumo de los bienes y servicios, debiendo adoptarse aquella conclusión que no desnaturalice la estructura jurídica-económica del impuesto, muchas veces, por la aplicación literal de las normas tributarias, puede llegarse a conclusiones equivocadas que terminan vulnerando la naturaleza misma del tributo.

Las restricciones que pudieran establecerse al uso del crédito fiscal terminan por desnaturalizar la estructura del Impuesto al Valor Agregado y no permiten su correcta aplicación, generando efectos acumulativos y distorsionando el nivel de los precios de los bienes y servicios que afectan al consumidor final (empresas) debido a que no podrá trasladar dicho impuesto, afectando sus derechos de seguridad jurídica y capacidad contributiva, evidenciando un supuesto de confiscación descrito en la Ley. Ello a su vez termina afectando el principio de neutralidad, fundamental en este tipo de impuestos.

Para evitar esta ambigüedad y el incremento de la evasión tributaria, se cree pertinente modificar el Art. 8, de la Ley 843, para que toda compra o adquisición sea válida para el crédito fiscal, independientemente de que estén o no vinculadas a las operaciones gravadas, tendrá diversas repercusiones en el ámbito social, teniendo en cuenta que el crédito fiscal constituye la columna vertebral del Impuesto al Valor Agregado de ventas, que se determina por sustracción del impuesto soportado en las adquisiciones.

## Referencias bibliográficas

- AELE, Asesoramiento y Análisis Laborales. (1998). *Código Tributario, Decreto Legislativo N° 816, Texto Ordenado y Sumillado*. Lima, Perú: AELE.
- Alva, M. (2013). *Manual práctico del Impuesto General a las Ventas. Actualizado con las últimas modificaciones de la reforma tributaria 2012-2013*. Lima, Perú: Instituto Pacifico.
- Ataliba, G. (1987). *La hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Argentina: Ley de Impuesto al Valor Agregado de la Nación, Ley 20.631, 15 de Abril de 1997.
- Bermejo, Q. P. (2008). *Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco*. Guatemala: Facultad de Derecho, Universidad Francisco Marroquín.
- Cabanellas, G. (1996). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Argentina: Heliasta, , Tomo II, C-CH, 24ª. Edición.
- Camacho, M., & Mamani, H. (2015). *Causas de la evasión impositiva del I.V.A.* . Monografía. La Paz, Bolivia : Facultad de Ciencias Económicas y Financieras, Carrera de Contaduría Pública, Unidad de Post – Grado, Diplomado en Tributación, UMSA.
- Castillo, L. (1985). *Finanzas Públicas*. Lima: 4ª. Edición.
- Chile: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley 825, de 27 de diciembre de 1974
- CIAT. (1999). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Córdova, A. (2006). *Aspectos técnicos del impuesto general a las ventas: necesidad de preservarlos. Temas de Derecho tributario y de derecho público*. Lima, Perú: Palestra.
- Cossío, F., & Nogales, J. A. (2007). *El ámbito tributario en las relaciones fiscales intergubernamentales en Bolivia*. La Paz – Bolivia: Laboratorio Tributario de la Descentralización. FIDEM-USAID.



- Danós, O. J., & otros. (2006). *Temas de Derecho Tributario de Derecho Público*. Lima – Perú: Palestra editores.
- Emilfork, E. (1999). *Impuesto al Valor Agregado*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Congreso.
- Fonrouge, G. (1986). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Desalma, Vol. I.
- Gonzalez, D. (2002). *Regímenes especiales de tributación: tendencias actuales en la política y administración tributaria de los países de América Latina*. Argentina: Boletín AFIP N° 59.
- Luque, J. (2003). Impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal. *VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 41*, 173-234.
- México: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. DOF 30-11-2016.
- Moya Millán, E. J. (2004). *Elementos de Finanzas Publicas y Derecho Tributario*. Caracas: Mobiliarios, 4ta ed.
- Münch, L., & Ángeles, E. (2003). *Métodos y técnicas de investigación*. México: Edit. Trillas.
- Pereira, J. C. (2006). *La política y la administración tributaria en el marco de la descentralización fiscal*. La Paz, Bolivia: Documento de Trabajo. Red de Análisis Fiscal (RAF).
- Rodríguez, F., Barrios, I., & Fuentes, M. (1994). *Introducción a la metodología de las investigaciones sociales*. La Habana, Cuba: Editora Política.
- Sainz de Bujanda, F. (2010). *Hacienda y derecho*. Madrid, España: Instituto de Estudios Políticos.
- Uruguay: Ley del Sistema Tributario, Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006
- Velásquez, C. J., & Vargas, C. W. (1997). *Derecho Tributario Moderno*. Lima: Grijley E.I.R.L.
- Villegas, H. (2009). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Villegas, H. B. (1994). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Venezuela: Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Oficial N° 38.435 de fecha 12 de mayo de 2006

Witker, J. (1995). *La Investigación Jurídica*. México: McGraw-Hill/Interamericana.

Yapu, M. (2006). *Pautas metodológicas para investigaciones cualitativas y cuantitativas en ciencias sociales y humanas*. La Paz, Bolivia: Universidad para la Investigación Estratégica en Bolivia U-PIEB.