

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE AUDITORIA  
MAESTRIA EN AUDITORIA Y CONTROL FINANCIERO**



**DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN**

**MONOGRAFÍA**

**"DISTORSIONES CONCEPTUALES SOBRE LA LIQUIDACIÓN DEL IUE Y LA  
IMPUTACIÓN CONTABLE DE LAS INVERSIONES PARA CONCESIONARIOS  
EN ZONAS FRANCAS DE BOLIVIA"**

**POSTULANTE: BRIGIDA ROXANA QUISPE LLUSCO**

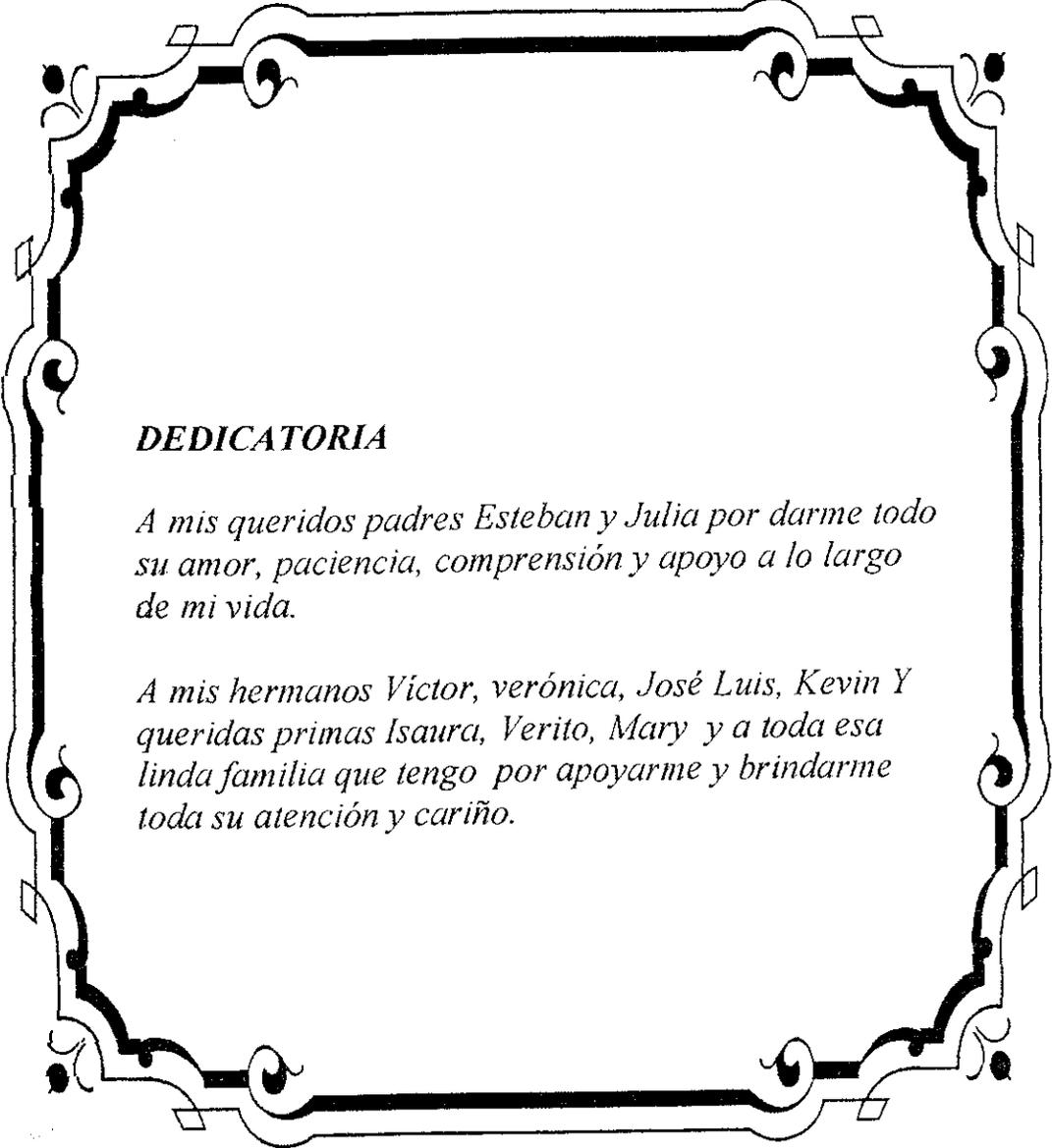
**LA PAZ - BOLIVIA  
2005**

### ***AGRADECIMIENTOS***

*A Dios por haber iluminado y guiado el camino que hoy recorro.*

*A nuestra querida Casa Superior de Estudios  
"Universidad Mayor de San Andrés"*

*A cada uno de los catedráticos, grandes profesionales, por haber compartido su tiempo, paciencia y sabiduría, con los participantes de este curso.*



**DEDICATORIA**

*A mis queridos padres Esteban y Julia por darme todo su amor, paciencia, comprensión y apoyo a lo largo de mi vida.*

*A mis hermanos Víctor, verónica, José Luis, Kevin Y queridas primas Isaura, Verito, Mary y a toda esa linda familia que tengo por apoyarme y brindarme toda su atención y cariño.*

## INDICE GENERAL

<b>AGRADECIMIENTOS.</b>	i
<b>DEDICATORIA.</b>	ii
<b>INTRODUCCIÓN</b>	
1. ANTECEDENTES.....	1
2.- PROBLEMA.....	2
3. JUSTIFICACIÓN.....	3
4.- OBJETIVOS.....	4
5. MARCO CONCEPTUAL.....	4
5.1. Marco Legal de las Zonas Francas en Bolivia .....	4
5.2.- Inversiones.....	5
5.2.1. Clasificación de las Inversiones.....	6
5.3. Bolivia Promoción de Inversiones.....	8
5.3.1. Zonas Francas Bolivianas.....	8
5.3.2. Tipos de Zonas Francas y operaciones.....	9
5.3.3. Concesionarios y usuarios de Zonas Francas.....	9
5.3.4. Operaciones comerciales e industriales en zonas francas .....	10
5.3.5. Servicios conexos.....	11
5.3.6. Tratamiento tributario y aduanero en zonas francas.....	11
5.4. Aspectos Generales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Bolivia.....	12
5.5. Impuesto sobre utilidades de las empresas (IUE).....	13
6.- METODOLOGÍA.....	14
6.1.- Fuentes.....	14
6.2.- Técnicas.....	14
7.- ÍNDICE DE LA MONOGRAFÍA.....	14

## **CAPITULO I**

<b>ANÁLISIS DE LAS DISTORSIONES CONCEPTUALES SOBRE LA LIQUIDACIÓN DEL IUE PARA LOS CONCESIONARIOS EN ZONAS FRANCAS.....</b>	<b>16</b>
1.1. ANÁLISIS SOBRE LAS CONTROVERSIAS PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IUE EN LAS INVERSIONES .....	16
1.2 EFECTOS DE LA APLICACIÓN PRACTICA CONTABLE Y TRIBUTARIA SOBRE LAS INVERSIONES COMO GASTOS DEDUCIBLES.....	18
1.3. INVERSIONES INDUSTRIALES Y COMERCIALES EN ZONAS FRANCAS DE BOLIVIA.....	21

## **CAPITULO II**

<b>ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL CREDITO FISCAL – IVA COMO GASTO DEDUCIBLE DE LA UTILIDAD NETA GRAVADA.....</b>	<b>24</b>
2.1. LOS CONCESIONARIOS DE ZONAS FRANCAS SOMETIDOS A LEY DE EXPORTACIONES.....	24
2.2. DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	26
2.3. EFECTOS DEL TRATAMIENTO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO GASTO DEDUCIBLE.....	28
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>32</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>33</b>

## **ANEXOS**

# INTRODUCCIÓN

## 1. ANTECEDENTES

Las zonas francas son áreas dentro del territorio nacional que gozan de un régimen aduanero y fiscal especial, y que tienen el propósito de fomentar las actividades industriales y comerciales orientadas principalmente a los mercados externos y, de manera subsidiaria, al mercado nacional. Para las operaciones con el resto del mundo las zonas francas se reconocen como parte del territorio nacional, mientras que para las operaciones de comercio con el país se toman como territorio extranjero.

Las zonas francas han sido concebidas como un instrumento de promoción del comercio exterior que tienen como objetivos la generación de empleos y divisas, la transferencia de tecnología, la atracción de inversión, la mejor utilización de los recursos productivos disponibles, para servir de polos de desarrollo en las regiones donde se ubican.

Dentro de las zonas francas existen dos operadores fundamentales, los usuarios que realizan operaciones comerciales o industriales, y los concesionarios, empresas del sector privado, los cuales se adjudican una concesión de administración por 40 años, y realizan inversión para la construcción de las instalaciones y el funcionamiento de las zonas francas, estos pueden otorgar a los usuarios los terrenos e instalaciones en venta, anticresis, usufructo oneroso, arrendamiento, o cualquier otra forma de disposición aplicable.

## 2.- PROBLEMA

La disposición del Decreto Supremo N° 27944 del 20 de diciembre del 2004, "Reglamento del Régimen especial de zonas francas comerciales e industriales", define en su artículo N° 39 referido a los tributos aplicables, en su párrafo segundo, lo siguiente: "Para la liquidación del IUE los concesionarios podrán acreditar contra

la utilidad neta gravada el valor actualizado de las inversiones totales realizadas desde el inicio de sus operaciones hasta la gestión 2003 inclusive, incluido el IVA pagado en el precio del bien”.

Dando a interpretar que el 100% de estas inversiones se las esta tomando como un gasto deducible de la utilidad neta gravada, sin tomar en cuenta su composición y sin discriminar el IVA por separado, creando vacíos legales sobre la aplicación tributaria del IVA, y transgrediendo principios de contabilidad generalmente aceptadas como es el principio general de exposición.

Entonces surgen dos interrogantes:

**¿Cuál es el efecto contable e impositivo para el concesionario de zonas francas de aplicar el 100% de las inversiones actualizadas como un Gasto deducible de la utilidad neta gravada?**

**¿Cuáles son los efectos del IVA para la liquidación del IUE desde 1995 hasta el 2003 si se lo toma como un Gasto deducible de la utilidad neta gravada?**

### **3. JUSTIFICACIÓN**

Debido a que en la actualidad las zonas francas se han convertido en una de las actividades más atractivas para invertir, es importante tener claras las nuevas normas para este régimen especial, específicamente a su aplicación impositiva, y los vacíos que crea la misma cuando no son reglamentados de una manera clara.

Como se indicó en los párrafos precedentes las zonas francas para las operaciones de comercio con el país se toman como territorio extranjero y están exentas del pago de imposiciones tributarias y de aranceles aduaneros, a pesar de ello a partir de la vigencia de la ley 2493 del 4 de agosto del 2003, en su disposición adicional

primera, inciso ( c ), se aplica a los concesionarios de las zonas francas el impuesto sobre utilidades de las empresas (IUE) y con un vacío legal, si bien determina la especialidad (zonas francas) carece de temporalidad ya que no indica desde que año se tomarían las inversiones para acreditar contra la utilidad neta gravable y este vacío se trata de subsanar con el Decreto Supremo N° 27944 del 20 de diciembre del 2004, "Reglamento del Régimen especial de zonas francas comerciales e industriales", que toma las inversiones desde inicio de actividad hasta la gestión 2003, creándonos las siguientes distorsiones:

a) El Crédito Fiscal del impuesto al valor agregado (facturas por compras de bienes y/o servicios) acumulado por el concesionario desde el inicio de sus actividades hasta la gestión 2003, es considerado como un Gasto deducible. Cuando su tratamiento debería ser igual al de un exportador, es decir sujeto a la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Porque todo ingreso de mercaderías y bienes a las zonas francas son considerados a efectos fiscales y legales como exportaciones.

b) Para efectos de esta ley las Inversiones efectuadas por el concesionario, son aplicadas como un Gasto deducible, transgrediendo los principios de contabilidad generalmente aceptados ya que una Inversión contablemente es reconocido como un Activo.

c) El efecto para la acreditación de las inversiones contra la utilidad neta gravada será solo por una vez, ya que a partir de la gestión 2004 se tomarán inversiones sólo de esa gestión y así sucesivamente, es decir si no se invirtió en la gestión 2004 no habrá un gasto por inversión que deducir. Esta aplicación nos da a interpretar que el IUE en zonas francas se convierte en un impuesto aplicado a cualquier actividad comercial o industrial del país, independientemente del IVA ya que el estado pretende cobrar el 25% sobre rentas obtenidas por los concesionarios en zonas francas cuyo tratamiento es especial por estar bajo el principio de segregación aduanera y fiscal.

#### **4.- OBJETIVOS**

- Reflejar el efecto contable e impositivo para el concesionario de zonas francas de aplicar el 100% de las inversiones actualizadas como un Gasto deducible de la utilidad neta gravada, y que representa un activo y no un gasto.
  
- Analizar, el tratamiento impositivo del IVA como gasto deducible de la utilidad neta gravada, para concesionarios de zonas francas desde 1995 hasta el 2003, y sus efectos sobre la liquidación del IUE.

#### **5. MARCO CONCEPTUAL**

##### **5.1. Marco Legal de las Zonas Francas en Bolivia**

En Bolivia por vez primera se crea una zona franca comercial e industrial según la ley 571 sancionada por el congreso nacional y promulgada el 12 de octubre de 1983, en la ciudad de Cobija capital del departamento de Pando la misma no a perdido vigencia a pesar de que se han dictado otras disposiciones posteriores sobre el establecimiento de zonas francas. Fundamentalmente esta ley tiene el interés de acelerar el desarrollo social y económico de esta zona económicamente deprimida del territorio nacional boliviano.

Con la Promulgación del Decreto Supremo 21060 el 29 de agosto de 1985 se puso en marcha un programa económico que no se limitó al planteamiento de una política antiinflacionario, sino que sentó las bases para un cambio estructural, buscando el restablecimiento del orden económico, político y social.

En este marco, se dicta el Decreto Supremo 21660 el 10 de junio de 1987 el cual en su capítulo de exportaciones autoriza el establecimiento de zonas francas industriales dentro el territorio nacional para fomentar el desarrollo industrial en el rubro de exportaciones estando sometidos al principio de segregación aduanera y

fiscal. Luego el Decreto Supremo 22410 de 11 de enero de 1990, aprueba el régimen de las zonas francas industriales, zonas francas comerciales y terminales de depósito, internacional temporal y maquila, así como la simplificación del trámite de exportación, el transporte aéreo de carga y el despacho aduanero de mercaderías.

La normativa para las zonas francas siguió principalmente por la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 (Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones), Ley 1990 del 28 de julio de 1999, Ley N° 2493 de 4 de agosto de 2003 y por el Decreto Supremo N° 23565 de 22 de julio de 1993, N° 27944 de 20 de diciembre de 2004

## 5.2.- Inversiones

Para fines de nuestra investigación podemos definir que "La inversión es un activo que conserva una empresa para el acrecentamiento de la riqueza por medio de actos distributivos (tales como intereses, regalías, dividendos y arrendamientos) para que aumente el capital o para el logro de otros beneficios, tales como aquellos obtenidos a través de sus relaciones mercantiles. (NIC 25, 2000; 420)

Las inversiones que realiza una empresa pueden ser de manera temporal o permanente. "Las inversiones temporales consisten básicamente valores realizables de renta fija o variable, depósitos a plazo fijo en moneda nacional o extranjera y préstamos. Las inversiones permanentes en cambio, se realizan como parte de un plan o programa en el que se prevé el aumento de precio de los valores, o que la posesión de estos determine la conveniencia de conservar, mejorar o establecer una relación entre el inversor y la empresa emisora. (Centellas, 1998; 194).

Por otro lado se tiene la definición de inversiones de un gran contador público Enrique Fowler Newton que indica que "Los rubros de inversiones temporarias e inversiones permanentes incluyen partidas colocadas al margen de la actividad principal de la empresa. Son ejemplos de inversiones las que las empresas

comerciales e industriales realizan en depósitos a plazo fijo y otros préstamos financieros, acciones de otras sociedades, títulos públicos o inmuebles” (Fowler Newton, 1988, 147)

Así también podemos citar otro concepto sobre inversiones de un gran contador público boliviano a manera de ampliar nuestro conocimiento sobre dicho rubro, indicando que “Se denominan inversiones o activos financieros al conjunto de recursos efectivos que una empresa coloca en otras empresas, con la finalidad de obtener transitoria o permanentemente una fuente adicional de ingresos” (Terán Gandarillas, 389)

### **5.2.1. Clasificación de las Inversiones**

Para un mejor estudio sobre las inversiones y poder determinar nuestra área de estudio es importante tener el conocimiento sobre la clasificación de las inversiones las mismas que se clasifican desde diferentes puntos de vista que son:

- Por el tiempo
- Por la rentabilidad
- Por la Naturaleza

#### **5.2.1.1. Por el tiempo**

Esta clasificación hace referencia al tiempo que permanecerá la colocación de recursos financieros en la empresa inversionista.

#### **5.2.1.2. Por la rentabilidad**

Esta clasificación hace referencia a la rentabilidad, beneficio o lucro que puedan generar la colocación de recursos financieros en las empresas emisoras.

### **5.2.1.3. Por la naturaleza**

Bajo esta denominación deberán agruparse todas aquellas cuentas que representen colocación de capitales en otras empresas con la finalidad de obtener ingresos adicionales periódica o permanentemente y/o tener acceso a controlar a la empresa

emisora. Para mejor estudio las subclasificaremos en:

- Inversiones de capital
- Inversiones en obligaciones
- Inversiones financieras
- Inversiones en otros activos

#### **5.2.1.3.1. Inversiones de capital**

Se denominan inversiones de capital, a las colocaciones de recursos financieros destinados a formar parte del capital de la empresa emisora y poder tener la posibilidad de controlarla.

#### **5.2.1.3.2. Inversiones en obligaciones**

Se denominan inversiones en obligaciones a las colocaciones de recursos financieros destinados a formar parte de obligaciones (pasivos) a largo plazo de la empresa emisora.

#### **5.2.1.3.3. Inversiones financieras**

Se denominan inversiones financieras a las colocaciones de recursos financieros en entidades financieras (bancos, mutuales, financieras), con la finalidad de percépcionar periódicamente intereses.

#### **5.2.1.3.4. Inversiones en otros activos**

Este es el punto donde específicamente enfocaremos el desarrollo de nuestro tema debido a que dicha inversión es similar a la efectuada por el concesionario en zonas francas para ello se da el siguiente concepto

Se denominan inversiones en otros activos a las colocaciones de recursos financieros en bienes de diferentes características que al momento de su realización puedan generar beneficio adicional para las empresas.

### **5.3. Bolivia Promoción de Inversiones**

#### **5.3.1. Zonas Francas Bolivianas**

Las Zonas Francas Industriales y Comerciales, se implementaron en Bolivia el año 1991, con el objeto de facilitar las operaciones del sector comercial e industrial nacional e internacional, a partir del tratamiento de segregación aduanera y fiscal a las operaciones que se realicen en estas áreas. Las Zonas Francas, son administradas por empresas del sector privado, las cuales se adjudican una concesión de administración por 40 años.

Las Zonas Francas se encuentran en las principales ciudades capitales, así como en puntos fronterizos, sujetándose siempre al control y supervisión de la Aduana Nacional.

Desde la promulgación del D.S. 22526, se han otorgado catorce concesiones para zonas francas, once de las cuales son de carácter comercial y tres industrial. En la actualidad, se encuentran en operación diez Zonas Francas Comerciales y dos Zonas Francas Industriales.

Las Zonas Francas son áreas del territorio nacional perfectamente delimitadas y cercadas, dotadas de infraestructura adecuada para la realización de operaciones

comerciales e industriales y sujetas al principio de segregación aduanera y fiscal. En aplicación de este principio, las zonas francas están exentas del pago de impuestos internos y de aranceles aduaneros.

El marco jurídico general de las zonas francas está constituido, principalmente por la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993 (Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones), Ley 1990 del 28 de julio de 1999 y los Decretos Supremos N° 22410 de 11 de enero de 1990, N° 22526 de 13 de junio del mismo año y N° 23565 de 22 de julio de 1993. El Ministerio de Comercio Exterior e Inversión es responsable de la dirección del Régimen de Zonas Francas.

### **5.3.2. Tipos de Zonas Francas y operaciones**

Las zonas francas bolivianas pueden ser del tipo industrial o comercial. En las zonas francas industriales se pueden realizar operaciones de ensamblaje y producción de mercancías destinadas principalmente a mercados externos.

En las zonas francas comerciales se pueden realizar operaciones de almacenamiento de mercancías por tiempo ilimitado, acondicionamiento, combinación de mercancías, fraccionamiento indefinido, ventas al detalle y otro tipo de operaciones no industriales.

### **5.3.3. Concesionarios y usuarios de Zonas Francas**

Las zonas francas están administradas por sociedades anónimas (concesionarias), a las cuales el Estado les ha otorgado una concesión de administración, por lo general de cuarenta años, a objeto que cumplan una función de carácter público en beneficio de los operadores del comercio exterior.

Toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera puede ser usuaria de zona franca. La calidad de usuario le da el derecho a beneficiarse de los tratamientos tributarios y aduaneros especiales del Régimen.

El Régimen Especial de Zonas Francas Comerciales e Industriales, responde al principio de segregación aduanera y fiscal, cuyo tratamiento tributario y aduanero

### 5.3.5. Servicios conexos

Las personas naturales o jurídicas que presten servicios conexos dentro de las Zonas Francas Comerciales e Industriales, tales como bancos, empresas de seguros, agencias y despachantes de aduana, constructoras, restaurantes y toda otra persona natural o jurídica que no sea usuaria ni concesionaria y preste cualquier otro servicio, estarán alcanzadas por las normas administrativas, tributarias, aduaneras y demás disposiciones legales aplicables a sus operaciones, así como lo establecido en el Reglamento Interno de Funcionamiento de las Zonas Francas.

### 5.3.6. Tratamiento tributario y aduanero en zonas francas

Incentivo Tributario	Aplicación
Arancel	Exención del 100% para todas las mercancías
Impuesto al Valor Agregado	Exención del 100% por transacciones realizadas al interior de la Zona Franca
IVA- importaciones	Exención del 100% por transacciones realizadas al interior de la zona franca
Impuesto a las transacciones (IT)	Exención del 100% por transacciones realizadas al interior de la zona franca
Impuesto al valor agregado (IVA)	Exención del 100% por transacciones realizadas al interior de la zona franca
Impuesto a los consumos específicos (ICE)	Exención del 100% por transacciones realizadas al interior de la zona franca
Impuesto sobre las utilidades de empresas IUE (Concesionarios)	Sin exención, pero pueden acreditar contra la utilidad neta gravada el valor actualizado de las inversiones totales realizadas desde el inicio de sus operaciones.
Impuesto sobre las utilidades de empresas IUE ( Usuarios)	Están alcanzados en el % que sus utilidades se originen por la importación de bienes al resto del Territorio Aduanero Nacional
Impuesto a los hidrocarburos y sus derivados	Exención del 100% por transacciones realizadas al interior de la zona franca
Tributos municipales (tasas y patentes)	Los concesionarios y usuarios legalmente autorizados a la fecha de promulgación de la Ley 2493 mantendrán la exención de IPBI hasta la gestión 2008
Repartición de capitales	Sin restricciones
Repartición de utilidades	Se aplica una alícuota de 12.5% ( par beneficiarios del exterior por rentas de fuentes bolivianas)

Fuente: Ley N° 2493 del 4 de agosto del 2003 y D. S. N° 27944 del 27 de diciembre 2004

#### **5.4. Aspectos Generales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Bolivia**

Es importante poder ofrecer un resumen comprensible detallando las características de este impuesto para fines de nuestra investigación.

El IVA en Bolivia es un impuesto por dentro de tipo consumo. De acuerdo al artículo 5 de la ley N° 843 (texto ordenado en 2001), el IVA forma parte integrante del precio neto de venta, el servicio o prestación gravada y se factura conjuntamente con este, es decir, no se muestra por separado, a diferencia de la mayoría de los países que utilizan el IVA, donde el impuesto es presentado por separado.

Bajo la modalidad consumo del IVA, el contribuyente recibe un crédito fiscal por todas que realiza, incluyendo las inversiones de capital o compras de activo fijo. Esta forma de IVA es neutra con relación a los métodos de producción, debido a que la carga tributaria es la misma sin importar si se utiliza mano de obra o se realizan inversiones. Nuestro país a adoptado precisamente este último tipo de IVA precisamente porque no discrimina los métodos de producción utilizados y de esa manera, alienta las inversiones a ser realizadas en el país, además de ser el tipo de IVA más práctico para propósitos de implementación y administración.

Finalmente, Bolivia utiliza el principio de destino o ajuste en frontera. Bajo este principio, las exportaciones están sujetas al IVA pero con una tasa del 0%, lo que permite que el crédito fiscal generado en la producción y comercialización de los bienes importados sea devuelto al contribuyente, alcanzando de esta manera el principio de neutralidad impositiva. Adicionalmente, el IVA se aplica a las importaciones; por lo tanto la carga tributaria indirecta es la misma para los bienes importados que para los bienes producidos dentro del país, alcanzando una paridad de importación de bienes. (Rodrigo, 2004; 158)

## **6.- METODOLOGÍA**

### **6.1.- Fuentes**

Para el logro de nuestros objetivos se recurrió a dos fuentes normativas importantes una tributaria y la otra contable, mismos que se encuentran detallados en nuestra bibliografía.

### **6.2.- Técnicas**

la técnica aplicada en nuestro trabajo monográfico fue de tipo cualitativo porque se baso en un análisis de normas jurídicas tributarias y normas contables.

## **7.- ÍNDICE DE LA MONOGRAFÍA**

Nuestra monografía para su mejor comprensión esta basada bajo la siguiente estructura.

Una parte Introductoria donde presentamos de una manera general del porque se abordo el tema desarrollado compuesto por los antecedentes, Justificación, Problema, objetivos y el marco conceptual como parte importante del desarrollo de nuestro trabajo.

El cuerpo Central de la Monografía esta compuesto por dos capítulos que son los siguientes:

### **CAPITULO I- ANÁLISIS DE LAS DISTORSIONES CONCEPTUALES PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IUE ZONAS FRANCAS**

- 1.1. Análisis sobre las controversias para la liquidación del IUE en las inversiones
- 1.2. Efectos de la aplicación practica contable y tributaria sobre las inversiones como gastos deducibles.

1.3. Inversiones industriales y comerciales en zonas francas de Bolivia.

## **CAPITULO II - ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL CREDITO FISCAL – VA COMO GASTO DEDUCIBLE DE LA UTILIDAD NETA GRAVADA**

2.1. Los concesionarios de zonas francas sometidos a ley de exportaciones.

2.3. Efectos del tratamiento impositivo del impuesto al valor agregado como gasto deducible.

y por ultimo nuestra monografía contiene las conclusiones a las que se ha arribado, la bibliografía y anexos que han formado parte de nuestra investigación.

## **CAPITULO I**

### **ANÁLISIS DE LAS DISTORSIONES CONCEPTUALES SOBRE LA LIQUIDACIÓN DEL IUE PARA LOS CONCESIONARIOS EN ZONAS FRANCAS**

#### **1.1. ANÁLISIS SOBRE LAS CONTROVERSIAS PARA LA LIQUIDACIÓN DEL IUE EN LAS INVERSIONES**

Dentro del marco normativo establecido en el "Reglamento del Régimen Especial de Zonas Francas Comerciales e Industriales", específicamente en su artículo 24 referido a Inversiones indica que "Las inversiones necesarias para la construcción de las instalaciones de las zonas francas y el funcionamiento de las mismas, deben ser realizadas por el concesionario, salvo el caso en que el usuario asuma directamente las mismas conforme al contrato suscrito con el concesionario", también es importante aclarar que los concesionarios pueden otorgar a los usuarios los terrenos e instalaciones de la zona franca en venta, anticresis, usufructo oneroso por un periodo de tiempo, arrendamiento, arrendamiento con opción de compra, contrato de riesgo compartido (joint venture) o cualquier otra forma de disposición aplicable.

Como se indico en párrafos anteriores nuestro trabajo específicamente al hablar de inversiones según la naturaleza de actividad del concesionario en zonas francas será de la naturaleza de Inversiones de capital y con más incidencia en inversiones en otros activos.

Entonces si los concesionarios en zonas francas realizan inversiones en bienes muebles e inmuebles, para beneficiarse con su alquiler, venta, etc. Debemos apreciar dos aspectos importantes para su tratamiento, desde el punto de vista contable y desde el punto de vista impositivo.

En lo referente al tratamiento contable de las inversiones en activos fijos, se deben considerar que su registro contable en la incorporación de estos bienes es similar a la realizada en la adquisición de activos fijos, excepto que las cuentas deben reflejar la naturaleza de los activos haciendo mención que son bienes para alquilar. El devengamiento de alquileres debe contabilizarse en los periodos respectivos mediante un débito a una cuenta de activo, y crédito a una cuenta específica de ingresos.

El registro contable de la depreciación de estos bienes, son imputados a gastos y "Los criterios de valuación, por sus características, son similares a los activos fijos, es decir, contabilización al costo menos impuestos recuperables." (Centellas; 1998; 218).

Si la inversión total actualizada acumulada por el concesionario de zonas francas desde el inicio de su actividad se acredita contra la utilidad neta gravable en una sola gestión, se vulnera el principio general de exposición porque indica que "Los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos del ente a que se refieren", no se cumple este principio debido a que primero, no se discrimina correctamente la cuenta de inversión que evidentemente es un activo y no un gasto, y si fuera el caso entonces tampoco se hace prevalecer el derecho total de la inversión hasta la gestión 2003 porque si en el caso de que esta inversión exceda la utilidad neta gravable no será compensada de ninguna manera.

Tampoco se tomara en cuenta el monto del crédito fiscal acumulado por el concesionario (Facturas por compras y/o servicios), que contablemente es una cuenta por cobrar que pertenece al rubro de activos y que de ninguna manera se puede imputar a gastos a excepción de aquellos créditos fiscales no deducibles.

Por otro lado esta aplicación no solo contradice normas contables si no también normas tributarias como ser el Decreto Supremo N° 24051, para el caso de los bienes muebles e inmuebles sujetos a depreciaciones mismos que se encuentran normados en el artículo 22 de dicho decreto supremo, se vulnera dicho Decreto Supremo porque como hasta antes del 2003 los concesionarios de zonas francas no estaban sujetos a ningún impuesto no registraban contablemente los mismos y tampoco se llevaba a gastos deducibles las depreciaciones de estos bienes muebles e inmuebles.

El tratamiento impositivo que tienen estas inversiones según el Decreto Supremo 24051 en su artículo 18 inciso (b) titulado conceptos no deducibles es el siguiente "Los tributos originados en la adquisición de bienes de capital, no serán deducibles pero si serán computados en el costo del bien adquirido para efectuar las depreciaciones correspondientes."

## **1.2 EFECTOS DE LA APLICACIÓN PRACTICA CONTABLE Y TRIBUTARIA SOBRE LAS INVERSIONES COMO GASTOS DEDUCIBLES.**

Es importante hacer mención a la disposición del Decreto Supremo N° 27944 del 20 de diciembre del 2004, "Reglamento del Régimen especial de zonas francas comerciales e industriales", para poder ubicarnos claramente sobre nuestro problema de investigación y los efectos que tienen su aplicación, por lo mismo recordemos lo que se define en su artículo N° 39 de este reglamento "Para la liquidación del IUE los concesionarios podrán acreditar contra la utilidad neta gravada el valor actualizado de las inversiones totales realizadas desde el inicio de sus operaciones hasta la gestión 2003 inclusive, incluido el IVA pagado en el precio del bien. A partir de la gestión 2004, las inversiones realizadas en la gestión objeto de pago se acreditarán contra la utilidad neta gravada, excepto el IVA pagado en el precio del bien cuando el concesionario haya obtenido la devolución impositiva del crédito fiscal de ese impuesto."





de las inversiones en nuestro supuesto no se tuvo inversión en la gestión 2004, que es frecuente en zonas francas comerciales ya instaladas, y no así en zonas francas industriales.

Como se puede apreciar los efectos de esta aplicación normativa son negativos en los resultados del concesionario debido a que para la gestión 2005 sus inversiones acumuladas hasta la gestión 2003 no son compensables. Con este ejemplo tan simple podemos comprobar en lo anteriormente declarado.

### **1.3. INVERSIONES INDUSTRIALES Y COMERCIALES EN ZONAS FRANCAS DE BOLIVIA**

Otra situación con respecto a nuestro análisis son las inversiones industriales y comerciales en zonas francas bolivianas en el "Plan nacional de exportaciones para Bolivia con especial énfasis en la promoción del ATPDEA", elaborado por Araujo Ibarra & Asociados S.A., financiado por USAID, a requerimiento del Ministerio de Comercio Exterior e Inversión, se analizó la situación de las Zonas Francas Industriales en Bolivia en lo que a infraestructura y servicios se refiere, tomando como base la importancia que tienen estos mecanismos de comercio exterior para el desarrollo del país a nivel internacional.

El Gobierno Boliviano otorgó concesión a 14 zonas francas, aunque hoy en día estas son más, las cuales, en su totalidad, son de carácter comercial (en actividad); y tres de éstas 14 tienen, cada una, un lote con infraestructura adecuada para el desarrollo alterno de una zona franca industrial. ellas son: zona franca Industrial (GIT La Paz), Zona Franca Santa Cruz (GIT), y la zona franca "Cochabamba Comercial e Industrial S.A." (ZOFRACO); En las Zonas Francas del Alto y de Santa Cruz, todavía no existe una empresa industrial instalada, y en la Zona Franca de Cochabamba existe una empresa industrial dedicada a la fabricación de muebles y sus partes de madera.

A continuación, se hará una comparación de costos en servicios públicos, área construida, bodegas construidas disponibles, contenedores terrestres y costos de naves industriales para las tres zonas francas que podrían desarrollar una enorme

actividad industrial debido a que cuentan con una buena infraestructura instalada de servicios, y además son las que necesitan un impulso para salir adelante, ya que las zonas francas comerciales funcionan perfectamente.

**Costos de Zonas Francas Industriales y Parque Industrial  
(En dólares americanos)**

	<b>La Paz</b>	<b>Santa Cruz</b>	<b>Cochabamba</b>
Terreno m2	180.000	541.000	1.000.000
Bodega Construida disponible	3	0	0
Bodega proyectada	73 de 1.800 m2	28 ( 6 de 1.800 m2, 12 de 1.500m2, 6 de 864 a 885m2 y una de 2221,65m2	250 de 2.500 m2 c/u
<b>Costos</b>			
Mano de obra (\$US/Hora)	Desde 0,45	Desde 0,55	Desde 0.40
Con Beneficios sociales	Promedio 0,63	Promedio 0,77	Desde 0.56
Agua (\$US/M3)	0,79	0,50	0.64
Gas (US\$/Millar de pies)	1,80	1,70	1.75
Energía:			
Carga por demanda	6,305 \$us/KWH	4,50 Aa 5,50 \$us/KWH	4.23 a 6.40 \$us/KWH
Por energía	0,0442 \$us/KWH	0,045 \$us/KWH	0.040 \$us/KWH
Teléfono:			
Norte y Sudamérica	0,46	0,46	0.46
Centro América y Europa	0,61	0,61	0.61
Asia, África y Oceanía	0,71	0,71	0.71
<b>Costos de Naves Industriales</b>	<b>Venta (\$us m2)</b>	<b>Venta (\$us m2)</b>	<b>Venta (\$us m2)</b>
Naves industriales	Desde 95,00	Desde 100,00	100.00
Oficinas, servicios	Desde 199,00	Desde 180,00	150.00
Terreno	10,00 Arriendo mt2	10,00 Arriendo mt2	10,00 Arriendo mt2
Naves industriales	Desde 1,78	Desde 1,78	2.00
Oficinas, servicios	Desde 2,00	Desde 2,00	Desde 5,00
Terreno	0,20	0,20	n.d

Fuente: Ministerio de Comercio Exterior e Inversión; 2004

Estos Costos de zonas francas Industriales y parque Industrial y el interés por que se lleven adelante, fue una de las razones para aplicar la imposición tributaria a los concesionarios de las zonas francas debido a que el reglamento también indica que a partir de la gestión 2004 se tomarán inversiones sólo de esa gestión y así sucesivamente, es decir si no se invirtió en la gestión 2004 no habrá un gasto por inversión que deducir.

Como se puede apreciar las inversiones en lo referente a zonas francas industriales se va multiplicando y aunque los beneficios en este único caso son para los

concesionarios la misma nos da a interpretar que el IUE en zonas francas se convierte en un impuesto aplicado a cualquier actividad comercial o industrial del país, independientemente del IVA ya que el estado pretende cobrar el 25% sobre rentas obtenidas por los concesionarios en zonas francas industriales y comerciales cuyo tratamiento según normas tributarias debería ser especial por estar bajo el principio de segregación aduanera y fiscal.

## **CAPITULO II**

### **ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL CREDITO FISCAL – IVA COMO GASTO DEDUCIBLE DE LA UTILIDAD NETA GRAVADA**

#### **2.1. LOS CONCESIONARIOS DE ZONAS FRANCAS SOMETIDOS A LEY DE EXPORTACIONES**

La Ley de exportaciones prevé, bajo el principio de “neutralidad impositiva”, la devolución de los impuestos y aranceles incorporados en el costo de los bienes exportados, incluidos los costos impositivos y arancelarios relacionados con los bienes de capital que participaron en el proceso de fabricación de dichos bienes (IVA, ICE y GA).

Es importante mencionar que no existen aranceles ni tributos que gravan a las exportaciones, los costos por concepto de honorarios de las empresas de comercio exterior por concepto de verificación de los bienes o mercaderías a ser exportadas los asume el Estado Boliviano como incentivo a las exportaciones.

En el eje troncal de Bolivia (La Paz, Cochabamba, Santa Cruz y Oruro) funcionan zonas francas comerciales e industriales, todas las operaciones comerciales desarrolladas dentro de éstas, ventas (incluidas las exportaciones), compras (incluidas las importaciones) y transformación industrial, gozan de una segregación aduanera y fiscal.

Es importante mencionar que todo ingreso de mercaderías y bienes a las zonas francas son considerados a efectos fiscales y legales como exportaciones. El régimen tributario aplicable a Zonas Francas, en el marco de las normas tributarias vigentes es el siguiente:

a. La internación de mercancías a Zonas Francas, provenientes de territorio aduanero extranjero está excluida del pago del Gravamen Arancelario, del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a los Consumos Específicos y del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados.

b. Las operaciones desarrolladas por los usuarios dentro de las zonas francas, están exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a las transacciones, del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, del Impuesto especial a los Hidrocarburos y sus Derivados y del Impuesto a los Consumos Específicos.

c. Los concesionarios de Zonas Francas, a partir de la vigencia de la presente Ley estarán alcanzados sólo por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, el cual podrá ser acreditado con las inversiones totales realizadas desde el inicio de sus operaciones y que realicen en sus concesiones, incluido el IVA pagado en el precio del bien, de acuerdo a reglamentación.

d. La mercancía introducida en territorio aduanero nacional está sujeta al pago de los tributos propios de cualquier importación. Las utilidades que obtengan los usuarios de Zonas Francas, estarán alcanzadas por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, en el porcentaje de la mercancía que sea internada a territorio aduanero nacional.

e. Los usuarios y concesionarios de zonas francas están alcanzados por los tributos municipales, los cuales podrán ser objeto de una política de incentivos y promoción, aplicado por un período de cinco años de administración de cada Gobierno Municipal, pudiendo otorgar un tratamiento excepcional mediante Ordenanza, la que entrará en vigencia a la aprobación por el H. Senado Nacional, mediante Resolución Camaral expresa, previo dictamen técnico de los Ministerios de Hacienda y Desarrollo Económico.

Los concesionarios y usuarios legalmente autorizados a la fecha de promulgación de la presente Ley, mantendrán la exención del Impuesto a la

Propiedad de Bienes Inmuebles, hasta la gestión 2008 inclusive, en el marco de los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio-OMC.

f. Las personas naturales o jurídicas que presten servicios conexos dentro de las Zonas Francas Comerciales e Industriales, tales como bancos, empresas de seguros, agencias y agentes despachantes de aduana, constructoras, restaurantes, y toda otra persona natural o jurídica que no sea usuaria ni concesionaria y preste cualquier otro servicio, estarán alcanzados por los tributos establecidos por la Ley N° 843 (Texto Ordenado) y demás disposiciones legales complementarias.

## **2.2. DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

La ley General de aduanas en su artículo 134 indica que "Zona Franca es una parte del territorio nacional en las que las mercancías que en ella se introduzcan se consideran fuera del territorio aduanero con respecto a los tributos aduaneros y no están sometidas a control habitual de la aduana."

Por otro lado la Ley N° 1489 del 16 de Abril de 1993 " Ley de desarrollo y tratamiento impositivo de las exportaciones", en su artículo 5° indica " De igual manera, se considera como exportación a los fines y alcances de la presente Ley, todo acto por el cual mercancías o servicios producidos o generados fuera de las zonas francas, y ubicados en el territorio aduanero, son introducidos a una de ellas". Mismo que nos da a comprender que el crédito fiscal acumulado por el concesionario por pertenecer a la zona franca se encuentra sometido a la devolución.

Para poder complementar esta aseveración el artículo 12° de la misma ley indica que "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. Podemos comprender entonces que

aquellas erogaciones efectuadas por parte del concesionario para llevar adelante su actividad desde su inicio, y que sean respaldadas por la factura correspondiente tienen derecho a su reintegro.

Y en su artículo 13 complementa indicando que con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el estado devolverá a los exportadores un montón igual al impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora”.

El Decreto supremo N° 25465 de 23 de julio de 1993 nos indica que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del Artículo 11 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).

A los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, no se entenderá como costo la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno.

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizara bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el Artículo 8 de la ley N° 843 (texto ordenado vigente).

Como los exportadores no generan (o generan parcialmente) debito fiscal, el excedente de crédito que resultare, en el periodo fiscal respectivo, sera devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Después de revisar normas tributarias sobre la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA), podemos dar los siguientes comentarios sobre el mismo. Impositivamente el crédito fiscal y bajo normativas internas en su alícuota determinada viene a ser considerado un monto exigible para el contribuyente coincidiendo que el mismo contablemente es un activo exigible, claro que con excepción de aquellos créditos fiscales no deducibles que forman parte de los gastos.

Los créditos fiscales-IVA acumulados por los concesionarios en zonas francas por concepto de materiales de construcción, maquinaria, equipos y otros bienes de producción nacional, internados a las zonas francas desde el resto del territorio nacional necesarios para su instalación, desarrolló, implementación y puesta en funcionamiento deberían ser devueltos a los mismos en un 100%, acogiéndonos a las normas descritas en párrafos anteriores.

Sin embargo la ley 2493 del 04 de agosto del 2003 en sus disposiciones adicionales inciso ( c ) literalmente indica que:

“ Los concesionarios de las zonas francas, a partir de la vigencia de la presente ley estarán alcanzados sólo por el impuesto sobre las utilidades de la empresas, el cual podrá ser acreditado con las inversiones totales realizadas desde el inicio de sus operaciones y que realicen en sus concesiones, incluido el IVA pagado en el precio del bien, de acuerdo a reglamentación.” Mismo que será analizado en nuestro siguiente punto

### **2.3. EFECTOS DEL TRATAMIENTO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO GASTO DEDUCIBLE.**

Entonces observemos de una manera práctica la aplicación del artículo 39 del Decreto Supremo N° 27944 del 20 de diciembre del 2004, “Reglamento del Régimen especial de zonas francas comerciales e industriales”, bajo nuestro siguiente ejercicio:

Ejercicio N° 1

Supuestos:

**ZONA FRANCA X**  
**ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004**  
**(Expresado en Bolivianos)**

	<b>A</b>	<b>B</b>
	Inversiones 100% (Inversión +Crédito Fiscal-IVA)	Inversiones 87% (Inversión - Crédito Fiscal- IVA)
Ventas de Servicio	1.000.000,00	1.000.000,00
Costos	(800.000,00)	(800.000,00)
Margen de Utilidad	200.000,00	200.000,00
<b>Gastos</b>		
Inversiones (1993 a 2003) Acumuladas	(87.000,00)	(87.000,00)
Crédito Fiscal IVA, Acumulado	(13.000,00)	
Utilidad Neta Gravada	100.000,00	113.000,00
Impuesto a las utilidades (IUE)	(25.000,00)	(28.250,00)
Utilidad Liquida	<b>75.000,00</b>	<b>84.750,00</b>
Devolución del 100% del Crédito Fiscal - IVA		13.000,00
Utilidad Liquida de la Gestión	75.000,00	97.750,00

Fuente: Planteamiento propio

Debemos resaltar que a fin de poder comprender de una manera sencilla los efectos de aplicar el impuesto al valor agregado contra la utilidad neta gravada no se considero la diferencia entre la utilidad neta contable de la gestión de estados financieros y la utilidad neta imponible o gravada, diferencia que surge debido a los gastos deducibles de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados y aquellos gastos deducibles bajo la normativa impositiva que señala el Decreto Supremo 24051.

### Caso A.

Para este caso se tomo en cuenta la disposición del Decreto Supremo N° 27944 del 20 de diciembre del 2004, "Reglamento del Régimen especial de zonas francas comerciales e industriales", que define en su artículo N° 39 referido a los tributos aplicables, en su párrafo segundo, lo siguiente: "Para la liquidación del IUE los concesionarios podrán acreditar contra la utilidad neta gravada el valor actualizado de las inversiones totales realizadas desde el inicio de sus operaciones hasta la gestión 2003 inclusive, incluido el IVA pagado en el precio del bien".

Entonces para este caso se tomo en cuenta un supuesto de las inversiones acumuladas totales desde el año 1993 hasta el 2003, donde se incluyo también el crédito fiscal acumulado con las que se tiene un total del 100% de la inversión.

### **EFEECTO**

Aplicando la disposición por Decreto Supremo N° 27944, Se tiene como resultado, que sólo se considera deducible el 25% del 13 % total de crédito fiscal acumulado, cuando se debería de considerar el devolver a los concesionarios de zonas francas el 100% del Crédito Fiscal - IVA. Dicho en otras palabras se pierde el 75% del valor acumulado en Crédito Fiscal - IVA desde la gestión 1995 hasta la gestión 2003.

Por otro lado el artículo 18 del Decreto Supremo 24051 titulado conceptos no deducibles, inciso (b) indica "Los tributos originados en la adquisición de bienes de capital, no serán deducibles pero si serán computados en el costo del bien adquirido para efectuar las depreciaciones correspondientes". Entonces se puede hacer dos observaciones:

1. Las inversiones realizadas por los concesionarios en zonas francas, requieren de bienes de capital, los mismos cuentan con facturas, estos tributos debieron ser devueltas al concesionario en su totalidad por considerarse como un exportador.

2. Se vulnera el Decreto Supremo 24051, porque los tributos originados por la compra de bienes, se imputa a gastos deducibles de la utilidad neta gravada, el mismo que se indica claramente no pertenecer a esta operación.

#### **CASO B.**

En este caso se obtiene un mayor saldo a favor del contribuyente, debido a que si dentro lo dispuesto no se hubiera incorporado el párrafo "incluido el IVA pagado en el precio del bien" el concesionaria podía haber recuperado a través del CEDEIM (Certificados de Devolución de Impuestos) el impuesto invertido.

#### **EFFECTOS**

El no aplicar esta operación vulnera los principios constitucionales tributarios como el de igualdad y generalidad por que no se esta tratando de igual manera a contribuyentes considerados con la misma aplicación tributaria (exportadores),

## CONCLUSIONES

La información que se pudo obtener respecto a liquidación del IUE para los concesionarios en zonas francas fue muy escasa, debido a que el mismo apenas esta empezando a madurar, si bien existe una gran demanda de información sobre el tratamiento contable y liquidación tributaria en zonas francas, actualmente no se cuenta con el personal idóneo para disipar estas inquietudes.

Por otro lado, hasta la fecha no se cuenta con el reglamento operativo de zonas francas que regularía los vacíos normativos, como los analizados en el presente trabajo.

Sin embargo se cuenta con normas de aplicación a operaciones específicas como las abordadas en la presente monografía, que sirvieron de pilar para llegar a las siguientes conclusiones:

- a) El Impuesto al Valor Agregado acumulado para los concesionarios en zonas francas debió plantearse con recuperación del CEDEIM.
- b) Se debió discriminar la composición de las Inversiones acumuladas por el concesionario desde el inicio de sus actividades hasta la gestión 2003, y no acreditarlas en su totalidad y por una sola vez como un gasto deducible de la utilidad neta gravable.
- c) Deben de efectuarse regularizaciones sobre el tratamiento tributario en las zonas francas debido a que disposiciones como ser la ley de exportaciones o la ley general de aduanas, etc. indican que las zonas francas están sujeta al principio de segregación aduanera y fiscal, y sin embargo en la actualidad el estado pretende cobrar el 25% sobre rentas obtenidas por los concesionarios en zonas francas.

## BIBLIOGRAFIA

- Céspedes Peña Abel 2003 "Contabilidad Comercial Aplicada al Sistema Tributario", Peña del Villar Ediciones. Bolivia.
- Céspedes Peña Abel 2005 "Compendio de Disposiciones Legales del Sistema Tributario, volumen I", Peña del Villar Ediciones. Bolivia.
- Centellas España Rubén 1998 "Contabilidad a Moneda Constante" 2da., Edit. X-CELENCIA, Bolivia.
- Fowler Newton Enrique; Carlos Alberto Slosse 1989 "Moderno Tratamiento Contable de los Impuestos a las Ganancias y a las Ventas", Ediciones Macchi S.A. Argentina.
- García canseco Oscar 2003 "Derecho Tributario", publicaciones de la facultad de ciencias económicas y financieras. Bolivia.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., "Normas Internacionales de Contabilidad", traducida al español Andrade Espinoza Simón. México.
- Rodrigo Machicado Jaime, Cárdenas Castillo Gonzalo 2004, "Temática Tributaria Boliviana", Azul editores, Bolivia
- Terán Gandarillas Gonzalo J., " Temas de Contabilidad Básica e Intermedia", Edit. Educación y Cultura.
- Viscafé Ureña Roberto 2004, "Sistema Tributario Boliviano, compendio de normas actualizado a octubre del 2003 incluye el I.T.F." 2da., Edit. Universidad Andina "Simón Bolívar, segunda edición 2004.

- ley N° 2493 del 4 de agosto del 2003 y su Decreto Supremo N° 27944 del 20 de diciembre del 2004, "Reglamento del Régimen especial de zonas francas comerciales e industriales".
- Decreto Supremo N° 25465 del 23 de julio de 1999, texto ordenado del decreto supremo N° 25465
- Ley 1489 de 16 de abril de 1993, Ley de "Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones".
- Ley N° 843 "Ley de Reforma Tributaria" , ( Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995"
- Decretos Reglamentarios de la Ley N° 1606 "Reforma Tributaria"

**ANEXOS**

# **ANEXO N° 1**

**AUTO CONSTITUCIONAL 079/2003-CA  
RECURSO CONTRA TRIBUTOS IMPUESTOS A LOS  
CONCESIONARIOS EN ZONA FRANCA**

## ANEXO N° 1

**AUTO CONSTITUCIONAL 079/2003-CA**

**Sucre, 14 de febrero de 2003**

**Expediente: 2003-05983-12-RTG**

**Materia: Recurso contra tributos**

Recurso contra tributos interpuesto por Prudencio Flores Barrancos en representación de General Industrial & Trading S.A. contra Eduardo Zegada Claire, Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos nacionales, solicitando se declare la inaplicabilidad del Proveído de 3 de septiembre de 2002.

### **I. ANTECEDENTES DEL RECURSO**

#### **I.1. Antecedentes**

El recurrente refiere que la Asociación Nacional de Concesionarios de Zonas Francas (ANCOZOFRA) ha venido gestionando durante los últimos años un pronunciamiento definitivo de las autoridades fiscales relativo al tratamiento impositivo aplicable a las zonas francas creadas en el país conforme a las leyes 1182 de 17 de septiembre de 1990 y 1489 de 16 de abril de 1993.

Continúa refiriendo que mediante proveído de 3 de septiembre de 2002 el Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) ha declarado no haber lugar a la solicitud presentada por ANCOZOFRA al directorio del SIN en 24 de julio de 2002, amparada en el derecho de petición consagrado por el Art. 7-h) de la Constitución Política del Estado solicitando que se amplíen al total de concesionarios de zonas francas a nivel nacional, los alcances y efectos de fallos judiciales ejecutoriados y del pronunciamiento emitido por la Dirección Distrital GRACO de Cochabamba a favor de ZOFRACO S.A.

## **1.2. Argumentos jurídicos del recurso**

Argumenta el recurrente que ANCOZOFRA ha venido gestionando durante los últimos años un pronunciamiento definitivo de las autoridades fiscales relativo al tratamiento impositivo aplicable a las zonas francas creadas en el país, ante el convencimiento de que los concesionarios de zonas francas en virtud del art. 17 de la Ley 1489, están liberados del pago de todo impuesto aplicable en el país, incluidos los impuestos sobre las utilidades de las empresas (IUE), a la propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores (IPBIVA) y el municipal a las transacciones (IMT) creados mediante la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994, bajo el argumento resumido en que, la ley 1489 al igual que las leyes 876 y 877 de 25 de abril y 2 de mayo de 1986, disponen la liberación de impuestos a las industrias que se instalen en los Departamentos de Oruro y Potosí.

Afirma el recurrente que varios Gobiernos Municipales reconocieron expresamente los efectos liberatorios de la ley 1489. En otros casos, los respectivos procesos administrativos derivaron en procesos contencioso-tributarios, como el de ZOFRACO contra el actualmente Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) en el departamento de Cochabamba respecto al IUE, donde la autoridad judicial dictó en doble instancia fallos, hoy ejecutoriados, favoreciendo a la zona franca demandante. Asimismo la Dirección Distrital GRACO Cochabamba a solicitud de ZOFRACO S.A. emite pronunciamiento de acuerdo al cual, ZOFRACO como empresa concesionaria de una zona franca se beneficia con la exención del pago de IUE sobre las actividades realizadas dentro de la zona franca.

Fundamente asimismo señalando que los principios constitucionales de igualdad, generalidad, equidad e irretroactividad en materia tributaria son exigibles en toda forma de ejercicio del poder tributario del Estado, tanto en el ejercicio de la potestad de crear e imponer tributos como en el ejercicio de la potestad de eximir, por lo que lo resuelto en el caso ZOFRACO S.A. que era

del Tribunal Constitucional (LTC), **procede** contra toda disposición legal que cree, modifique o suprima un tributo, impuesto, tasa, patente, derecho o contribución de cualquier clase o naturaleza, que hubiere sido establecida sin observar las disposiciones de la Constitución Política del Estado.

En el caso de análisis, el recurrente demanda la inconstitucionalidad del proveído de 3 de septiembre de 2002 pronunciado por el Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales como consecuencia del memorial presentado por la Asociación Nacional de Concesionarios de Zonas Francas (ANCOZOFRA), solicitando que se amplíe al total de concesionarios de zonas francas a nivel nacional, los alcances y efectos de los fallos judiciales ejecutoriados y del pronunciamiento emitido por la Dirección Distrital GRACO de Cochabamba a favor de ZOFRACO S.A.

El proveído impugnado dispone: "No haber lugar a lo solicitado por ANCOZOFRA por tener efecto particular el fallo que sustenta la solicitud y por encontrarse pendiente el pronunciamiento definitivo que viene gestionando ANCOZOFRA ante la entidad que ejerce tuición..", del mismo que se infiere que no cree, modifica o suprime tributo, impuesto, tasa, patente, derecho o contribución alguna.

Por otra parte, por Sentencia Constitucional 74/01 de 11 de septiembre de 2001, el tribunal Constitucional ha puntualizado que se entiende por disposición legal no solamente el instrumento que emana del Poder Legislativo, sino que también puede ser el que emita otro órgano del Estado, siempre que reúna los caracteres de generalidad, autoridad y obligatoriedad necesarios, como los Decretos Supremos que son leyes materiales, aunque no formales, en ese entendido dentro de tal catalogación no ingresa el proveído impugnado, el mismo que es pronunciado como consecuencia de la solicitud formulada por ANCOZOFRA, por lo que no puede ser considerada una disposición legal al no contener los caracteres referidos, constituyendo simplemente la respuesta a la solicitud planteada.

En consecuencia, el recurso planteado por Prudencio Flores Barrancos en representación de General Industrial & Trading S.A. contra Eduardo Zegada

# **ANEXO N° 2**

**DIRECTORIO DE ZONAS  
FRANCAS ESTABLECIDAS EN BOLIVIA**

## ANEXOS N° 2

### Directorio de zonas francas

Alguna de las zonas francas establecidas en nuestro país son las siguientes:

Razón Social	Ubicación	Teléfono - fax
Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija (Administración Pública)	Dpto. de Pando Frontera con Brasil, Km.2 carretera Porvenir	Telf. 3 – 842-2357
Zona Franca Cochabamba Comercial e Industrial S.A.	Km. Cuatro Av. Blanco Galindo - Albarrancho	Telf. 4 – 4280490-4280587 Fax: 4 – 4280444 Zofraco@pino.cbb.entelnet.bo
Zona Franca Desaguadero S.A.	La Paz frontera con el Perú	Telf.2-2135056 Fax: 2-2135026 zfd@mail.megalink.com
Zona Franca La Paz Comercial (G.I.T)	Km. 17, carretera La Paz-Oruro	Telf.2-2851651, 2-2851952 Fax: 2-2851954
Zona Franca Guayaramerin S.A.	Prov. Vaca Diez- Beni a 3 km de la frontera del Brasil	Telf.3-8553381, 3-8552557 Fax: 3- 8553371
Zona Franca de Oruro S.A.	Carretera Oruro-Machacamarca Km. 10	Telf. 2-5252816, 2-5254855 Zofros@nogal.oru.entelnet.bo
Zona Franca Puerto Aguirre	Av. Luis Salazar de la Vega Hidrovia Paraguay-Paraná, frontera con Brasil	Telf. 3-9782126, 3-9782128 Fax: 3-9782106 maguirre@ptoaguirre.com
Zona Franca Puerto Suárez Comercial industrial y maquiladora S.A	A 9 km. De Corumba, línea fronteriza Boliviano-Brasileña	Telf. 3-9762803,3-9762802 Fax: 3-9762801 zoframaq@infonet.com.bo
Zona Franca Santa Cruz	Provincia Warnes a 23 Km de la ciudad de Santa Cruz	Telf. 3-9232777 Fax: 3-9232776
Zona Franca San Matías S.A.	Frontera con la ciudad de Cáceres Brasil	Telf.2-2139226, 2-2139227 Fax: 2-2139228 zofrasmat@infonet.com.bo
Zona Franca Yacuiba S-A.	Campo Grande km. 5 Carretera Santa Cruz	Telf. 4-6825559,4-6825559 zofry@oliva.tja.entelnet.bo
Zona Franca Villazón	Calle alejo Calatayud s/n zona YPFB	Telf.4-4563634 zofrabil@cedro.pts.entelnet.bo
Zona Franca Industrial (GIT) La Paz	Km.7 carretera a Viacha	Telf. 2-2832905 git@caoba.entelnet.bo
Zona Franca Comercial industrial WINNER S.A.	Parque industrial Santa Cruz	Telf. 3- 3493362 Fax: 3-3493364 infracomex@yahoo.com

# **ANEXO Nº 3**

**DOCUMENTOS Y FORMAS UTILIZADOS POR  
CONCESIONARIOS EN ZONAS FRANCAS**

El Alto, 11 de marzo de 2005

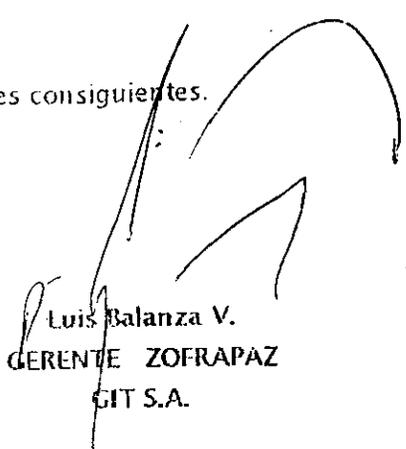
ZFC 0215/2005

## CERTIFICADO

A QUIEN CORRESPONDA:

A solicitud del interesado, General Industrial & Trading, en su calidad de Concesionaria de la Zona Franca Industrial "El Alto", a través de la Gerencia de la misma, certifica que el Sr. **QUISPE MAGNE OCTAVIO** con NIT N° 2607478017 es Usuario de la Zona Franca Industrial "El Alto" a partir del 10 de diciembre de 2004, bajo contrato N° 017/2005.

Es cuanto certificamos para los fines consiguientes.



Luis Balanza V.  
GERENTE ZOFRAPAZ  
GIT S.A.

c.c. File Usuario  
CCG/jmw

# FACTURA DE VENTA EN ZONA FRANCA IND.

Nº 000383

Lugar: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

## RUBRO 1: DATOS GENERALES DEL CONSIGNATARIO

NOMBRE O RAZON SOCIAL	NIT o C.I.	DIRECCION

## RUBRO 2: DESCRIPCION DETALLADA DE LA MERCANCIA

Nº	ITEM	DESCRIPCION DE LA MERCANCIA	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD	VALOR UNITARIO (SUS)	VALOR TOTAL (SUS)	Nº PLANILLA RECEPCION

**TOTAL (\$US)**

### RUBRO 3: FIRMA Y SELLO DEL USUARIO

Son: .....

..... Dólares Americanos



CLAUSULAS GENERALES

La operación de transporte automotor de carga representada por este Conocimiento, será regida por las siguientes condiciones generales, cuyas cláusulas tendrán valor efectivo hasta el punto en que no se opongan a las leyes, reglamentos y convenciones existentes, o que venga a existir al respecto.

1.- La mercadería (o volúmenes declarados como contenidos en la mercadería) descrita en el anverso, es aceptada para transporte desde su recepción en la terminal o sucursal de origen - o a partir del momento en que es recogida en el local predeterminado por el Embarcador - hasta que se caracterice el acto de entrega en destino, al consignatario o al destinatario indicado en el despacho.

2.- Para efecto de las cláusulas de exención y/o limitación de responsabilidad abajo citada, se considerará "Transportador" a los agentes, empleados o apoderados de

o de los eventuales co-transportadores automotores, ferrocarriles, acorvados y marítimos. Si previo acuerdo, el transporte contratado en este Conocimiento, fuese ejecutado por dos o más transportadores consecutivos, será considerado una operación, para todos los fines y efectos.

3.- El Transportador no será responsable por cualquier daño, pérdida o perjuicio, directa o indirectamente imputable a, o resultante de:

- a) Negligencia o falta de datos o elementos aclaratorios, citados en la cláusula Nº 5 de estas Condiciones Generales, por parte del Embarcador consignatario o destinatario.
- b) Aprehesión o conflicto de la mercadería, en virtud del no cumplimiento de leyes, reglamentos, órdenes y requisitos fiscales, así como medidas de orden judicial y sanitaria.
- c) Riesgos de guerra, huelgas, motines, hostilidades, actos de represalia o arresto.
- d) Vicios inherentes a mercadería, insuficiencia o impropiedad de embalaje o acondicionamiento.
- e) Fenómenos de naturaleza o cualquier otra causa fortuita de fuerza mayor.
- f) Incendio, rayo y sus consecuencias que pueden ocurrir en almacenes, propios o de terceros, estén o no bajo jurisdicción aduanera donde se encuentran depositadas las mercaderías por motivos de fuerza mayor y ajenas a su voluntad.

4.- Las indemnizaciones y reembolsos debidos estarán siempre limitados al perjuicio real y nunca excederán al valor fiscal de la mercadería. Cualquier derecho o reivindicación contra el Transportador deberán hacerse efectivos dentro de los plazos estipulados por la legislación vigente contados a partir de la fecha del evento que motivó el reclamo.

5.- El Embarcador cumplirá todas las disposiciones - Aduaneras o no - de cualquier país de donde, para donde o por donde la mercadería deba ser transportada y que sean aplicables al caso, incluyendo las sumas necesarias para el pago de cualquier derecho, multa, tasas o embargos, impuestos y a hacer cualquier otro desembolso, relacionado con la mercadería, quedando el Embarcador, Consignatario o Destinatario obligado al reembolso de la suma adelantada.

6.- El Transportador queda autorizado (mas no obligado) a adelantarse las sumas necesarias para el pago de cualquier derecho, multa, tasas o embargos, impuestos y a hacer cualquier otro desembolso, relacionado con la mercadería, quedando el Embarcador, Consignatario o Destinatario obligado al reembolso de la suma adelantada.

7.- El Embarcador será siempre co-responsable, juntamente con el Consignatario o Destinatario cuando el pago de cualquier gasto a este debido, incluso cuando existiera y no provocados por el transportador.

8.- El Embarcador será siempre co-responsable, juntamente con el Consignatario o Destinatario, cuando el pago de cualquier gasto a este debido, incluso cuando existiera y no provocados por el transportador.

CLAUSULAS GERAIS

A operação de transporte rodoviário representada neste conhecimento, será regida pelas seguintes condições, cujas cláusulas terão validade efectiva até o ponto em que não colidam com as leis, regulamentos ou convenções existentes ou que venham a existir a respeito.

1.- A mercadoria (ou os volumes declarados como conteúdos na mercadoria) descrita no anverso é aceite para transporte desde o seu recebimento no terminal ou sucursal de origem - ou partir do momento em que é recolhida no local predeterminado pelo Embarcador - até que se caracterize o ato de entrega no destino, ao consignatário ou ao destinatário indicado no despacho.

2.- Para fins das cláusulas de isenção, e/ou limitação de responsabilidade abaixo citadas, o termo "Transportador" compreende os agentes, empregados ou propositos de

ou dos eventuais co-transportadores rodoviários, ferroviários, acorvados ou marítimos. Se, mediante prévio acordo, o transporte contratado neste conhecimento for executado por dois ou mais transportadores consecutivos, será considerado uma única operação, para todos os fins e efeitos.

3.- O Transportador não será responsável por qualquer dano, perda ou prejuízo directo ou indirectamente imputável a, ou resultante de:

- a) Negligência ou falta accessória contributiva por parte do Embarcador, consignatário ou destinatário.
- b) Apreensão ou retenção em decorrência de inobservância de leis, regulamentos, ordens ou requisitos fiscais, assim como medidas judiciais ou sanitárias.
- c) Risco de guerra, greves, motins, hostilidades, atos de represália ou arresto.
- d) Vícios inerentes à mercadoria, insuficiência ou impropriedade de embalagens ou acondicionamento.
- e) Fenómenos de natureza ou qualquer outras causas fortuitas ou de força maior.
- f) Incêndio, raios e suas consequências que possam ocorrer em armazéns alugados ou próprios ou de terceiros, onde estejam as mercadorias depositadas por mais de quinze dias por motivos de força maior e independente de sua vontade.

4.- As indenizações ou ressarcimentos cabíveis estarão sempre limitados ao prejuízo real e nunca excedente ao valor fiscal da mercaderia. Quaisquer direitos e reivindicações contra o Transportador deverão ser feitos dentro dos prazos estipulados.

5.- O embarcador cumprirá todas as disposições - alfandegárias ou não - de qualquer país de onde, para onde ou por onde a mercaderia de ba ser transportada e que forem aplicáveis ao caso, inclusive as relativas a embargos, impostos e entrega de mercadorias, além de fornecer toda as informações necessárias a boa orientação do Transportador, juntando a este conhecimento toda a documentação hábil para todo o percurso contratado.

6.- Transportador fica autorizado (mas não estará obrigado) a adiantar as taxas ou emolumentos imprevistos, e a fazer qualquer outro desembolso relacionado com a mercadoria, obrigando-se o embarcador, Consignatario ou Destinatario a o pronto reembolso de tais adiantamentos.

7.- O Embarcador será sempre coobrado, juntamente com o Consignatario ou Destinatario, perante o Transportador quanto ao pagamento do frete e reembolsos de quaisquer despesas a este devidos, inclusive estadias quando existente e nao provocados pelo transportador.

8.- O Embarcador será sempre coobrado, juntamente com o Consignatario ou Destinatario, perante o Transportador quanto ao pagamento do frete e reembolsos de quaisquer despesas a este devidos, inclusive estadias quando existente e nao provocados pelo transportador.

ANEXO SOLICITUD DE REEXPEDICION FACTURA

ACEPTACION	USO EXCLUSIVO SOCIEDAD ADMINISTRADORA DE ESPACIO DE MERCANCIAS
NUMERO FECHA	NOMBRE Y FIRMA FUNCIONARIO TIMBRE UNIDAD

SALIDA DE MERCANCIAS DESDE ZONA FRANCA

VEHICULO 1	TIPO	PATENTE	TIPO DE BULTOS	CODIGO	CANTIDAD	SELLOS NRO.
<i>Camion</i>		<i>5F6-145</i>				
NOMBRE EMPRESA TRANSPORTISTA		NACIONALIDAD				
<i>Rene Monzon</i>		<i>Chileno</i>				
NOMBRE CONDUCTOR		CEDULA DE IDENTIDAD				
<i>Rene Monzon</i>		<i>19716631-5</i>				
DIRECCION			MARCAS			
<i>Los Pinos 2937 A Hospiti</i>						
FECHA			PESO BRUTO (KGS)		FECHA:	
<i>Jaime Chungara</i>						
VEHICULO 2	TIPO	PATENTE	TIPO DE BULTOS	CODIGO	CANTIDAD	SELLOS NRO.
NOMBRE EMPRESA TRANSPORTISTA		NACIONALIDAD				
NOMBRE CONDUCTOR		CEDULA DE IDENTIDAD				
DIRECCION			MARCAS			
FECHA			PESO BRUTO (KGS)		FECHA:	

TRANSBORDOS EN ZONA FRANCA PRIMARIA		PRESENTACION DE MERCANCIAS EN ADUANA DE DESTINO			
		(USO EXCLUSIVO SERVICIO DE ADUANAS)			
1 DE VEHICULO		ADUANA		RECONOCIMIENTO FISICO	
A VEHICULO		AVANZADA		SI	
PATENTE DE		VIA TRANSPORTE		NO	
FECHA		FECHA		OBSERVACIONES:	
NOMBRE Y FIRMA FUNCIONARIO - TIMBRE UNIDAD		VEHICULO		IDENTIFICACION DE BULTOS	
		TIPO		TIPO CODIGO CANTIDAD	
		1			
		PATENTE			
		PESO BRUTO			
		2			
		PATENTE			
		PESO BRUTO			
		CONTROL SALIDA DE MERCANCIAS			
		VEHICULO		IDENTIFICACION DE BULTOS	
		TIPO		TIPO CODIGO CANTIDAD	
AUTORIZACION SALIDA MERCANCIA (USO EXCLUSIVO SERVICIO ADUANA)				ZONA FRANCA DE DESTINO (USO EXC. SOC. ADMINISTRADORA)	
NRO. CERTIFICADO				RECEPCION DE MERCANCIAS	
FECHA Y TIMBRE		NOMBRE Y FIRMA FUNCIONARIO TIMBRE CIA. TRANSPORTISTA		NOMBRE Y FIRMA FUNCIONARIO TIMBRE UNIDAD	

ACEPTACION - LEGALIZACION		SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS/CHILE			FACTURA Nº 4455	
ADUANA EN QUE SE PRESENTA		CODIGO		FECHA		
PERSONA QUE LA PRESENTA		CODIGO		INFORME ADICIONAL		
IMPORTADORA Y EXPORTADORA MATSUDA MOTORS LTDA. IMPORT. Y EXPORT. VEHICULOS - MOTORES - PARTES PIEZAS Usuario Almacén Público - Zona Franca D. Part.: Arturo Prat 2748 • Depto. 112 • IQUIQUE			R.U.T.		77.878.230 - 8	
ADQUIRENTE			R.U.T.			
DIRECCION						
UBICACION DE MERCANCIAS		CODIGO	MONEDA DE VENTA		CODIGO	
DESCRIPCION DE LAS MERCANCIAS						
ITEM Nº	CANTIDAD DE MERCANCIAS	UNIDAD OF MEDIDA	DESCRIPCION DE LAS MERCANCIAS		VALOR DE VENTA UNIT.	VALOR DE VENTA TOTAL
AUTORIZACION SALIDA MERCANCIAS (USD EXC. ADUANA)			IMPITO, LEY 18.211		TOTAL	
RECONOCIMIENTO FISICO SI _____ NO _____			IVA I/M E O M/N		PARIDAD A US\$ POR US\$ 1	
OBSERVACIONES			IMPUESTOS ADICIONALES		TOTAL VENTA I/M E O M/N	
NOMBRE Y FIRMA FUNC. - TIMBRE UNIDAD			USO EXCLUSIVO S.I.I. (TIMBRAJE)			
USO EXCLUSIVO BANCO CENTRAL DE CHILE			FIRMA Y TIMBRE USUARIO QUE TIENE		FIRMA USUARIO COMERCIAL	