

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**



**TRABAJO DIRIGIDO
MONOGRAFIA**

Para optar al grado académico de licenciatura en Derecho

**NECESIDAD DE NORMAR LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SOBRE RECURSOS DE
COOPERACIÓN INTERNACIONAL.**

TUTOR: Dr. LUIS OSMAR SOTOMAYOR TERCEROS

POSTULANTE: OSCAR RODOLFO FERNÁNDEZ PINTO

LA PAZ – BOLIVIA

2011

DEDICATORIA

**A mi familia, mis padres, mi esposa y mis hijos, la razón
de mi existencia.**

AGRADECIMIENTOS

A los docentes de la Carrera de derecho de la Universidad Mayor de San Andrés, por su dedicación y vocación de enseñanza que hace grande esta profesión.

INDICE GENERAL

DEDICATORIA	1
AGRADECIMIENTOS.....	2
INDICE	3
RESUMEN	5
INTRODUCCIÓN	6
DISEÑO DE INVESTIGACION MONOGRÁFICA	7
CAPITULO I	
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BOLIVIA	11
1.1 HISTORIA	11
1.2 ESTRUCTURA DEL IVA EN BOLIVIA	11
1.3 LEGISLACIÓN DEL IVA EN BOLIVIA	12
CAPÍTULO II	
ANALISIS Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	18
2.1 CARACTERÍSTICAS DEL IVA	18
2.1.1 PROGRESIVO	18
2.1.2 PLURIFÁSICO	18
2.1.3 NO ACUMULATIVO	18
2.1.4 POR DENTRO	19
CAPITULO III	
LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN BOLIVIA	21
CAPITULO IV	
PROBLEMÁTICA	27
CAPÍTULO V	
ANALISIS JURÍDICO	28

5.1 LEGISLACIÓN INTERNACIONAL	28
5.1.1 CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS	28
5.1.2 CONVENCIÓN SOBRE PRIVILEGIOS E INMUNIDADES DE LOS ORGANISMOS ESPECIALIZADOS	29
5.2 LA NORMATIVA BOLIVIANA	31
5.3 LEGISLACIÓN COMPARADA	36
CAPÍTULO VI	
PROPUESTA DE SOLUCIÓN	57
6.1 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS	57
6.2 PROPUESTA DE DECRETO SUPREMO	58
CONCLUSIONES	60
BIBLIOGRAFÍA	62
ANEXOS	63

RESÚMEN.-

El presente trabajo, analiza la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre las transacciones realizadas con recursos de cooperación internacional, sean de donación o crédito, los cuales, por su naturaleza, se hallan exentos de impuestos.

Sin embargo, a efecto de la estructura técnica del IVA en nuestro país, no existe un mecanismo directo que aplique la exención de impuestos sobre este tipo de transacciones, por lo tanto, indirectamente, se está aplicando éste impuesto sobre recursos de cooperación internacional, lo cual viola los principios generales establecidos en la normativa internacional y en los convenios bilaterales de cooperación firmados por Bolivia.

Se analiza la incipiente legislación local acerca de la exención del IVA sobre recursos de cooperación internacional, se analiza legislación internacional, los convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas, consulares, así como sobre privilegios de organismos especializados, verificando que es necesario establecer mecanismos prácticos que eximan operativamente del pago del IVA con recursos de cooperación.

A partir del análisis del IVA, su estructura y aplicación, frente al mecanismo de funcionamiento de la cooperación internacional, se plantea un mecanismo directo y práctico basado en el principio de buena fe y el “pacta sunt servanda”, que rige el cumplimiento de los convenios internacionales.

Se trata de que el Gobierno central devuelva el monto de IVA recaudado sobre transacciones pagadas con recursos de cooperación internacional directamente al cooperante, sin intermediación de contrapartes locales y eliminando trámites engorrosos que perjudiquen a las partes, realizando, de ser necesario, un control ex post.

INTRODUCCIÓN.-

- I. La monografía abordará la problemática que plantea la exención del Impuesto al Valor Agregado sobre los recursos que se transfieren a Bolivia por medio de las agencias de cooperación de gobiernos amigos, y organismos internacionales, sea por donación o crédito, tomando en cuenta que, al tratarse de un impuesto indirecto, no existe un mecanismo de exención en la primera fase del proceso de adquisición de bienes o servicios en el mercado local.

Bolivia, dadas sus bajas condiciones de desarrollo económico y social, que se manifiestan con altos indicadores de pobreza, desnutrición y falta de acceso a servicios básicos, alberga a diversas instituciones extranjeras de cooperación, dependientes de gobiernos amigos, en especial de Europa, en muchos casos como parte de la delegación diplomática acreditada, las cuales se encargan de canalizar recursos provenientes de fondos fiscales que estos países, destinados específicamente para ayuda al desarrollo de países con características socio económicas como el nuestro.

DISEÑO DE INVESTIGACIÓN MONOGRÁFICA

I. JUSTIFICACIÓN.-

El sistema tributario boliviano, se rige bajo el principio de territorialidad, de manera que se hallan alcanzadas por la jurisdicción tributaria los bienes y recursos colocados o utilizados en el territorio nacional.

El impuesto indirecto más importante, y además objeto del presente estudio, es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual, por su naturaleza, es eminentemente un impuesto sobre las ventas, se trata de un impuesto indirecto, plurifásico y no acumulativo. Es decir, que se paga en cada fase de circulación económica de un bien o servicio, pero solo en relación al valor que se ha incorporado a la mercadería o producto en cada una de estas etapas.

Nuestro sistema tributario establece mecanismos de recaudación que en el momento de su implementación, como parte de una política fiscal de corte eminentemente restrictivo, se pretendió dejar los menores espacios posibles para exenciones o excepciones para la aplicación de impuestos; en tal contexto, se implementó un Impuesto al Valor Agregado (IVA) cerrado, de manera que la factura de venta muestra un solo valor total, sin exponer o mostrar el monto del impuesto, lo que no da lugar a que se omita su aplicación en cada transacción.

Los países amigos, firman con el Gobierno de Bolivia, documentos de Convenio en los que se establecen las bases legales para operativizar la canalización de los recursos de cooperación, definiendo los compromisos y obligaciones de cada una de las partes; en tal contexto, en el entendido de que los recursos de cooperación provienen de los impuestos de los contribuyentes de los países cooperantes, no se puede gravar con impuestos a recursos de impuestos de otros países, de manera que el gobierno receptor, en éste caso Bolivia, compromete la exención de impuestos a dichos recursos, es decir, que no se pueden aplicar tales fondos al pago de impuestos en territorio boliviano.

En tal sentido, la operativización y funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado se contraponen a la aplicación de la exención de impuestos planteada en los convenios de

cooperación, pues no existe forma directa para que las operaciones de venta de bienes o servicios que son pagadas con recursos de cooperación, dejen de aplicar el IVA sobre esas transacciones.

La situación descrita dificulta que una persona o institución cuyos recursos se hallan ya sea exentos o excluidos del IVA pueda dejar de ser incidida por el impuesto en el momento de realizar la compra de bienes o servicios en el mercado local, lo cual obliga a establecer un mecanismo a posteriori que neutralice el efecto del impuesto mediante la devolución del mismo al sujeto titular de la exención o exclusión.

Esta situación plantea la necesidad de establecer mecanismos operativos que permitan la aplicación de la exención del Impuesto al Valor Agregado sobre las compras de bienes y servicios realizadas en el mercado boliviano realizadas con fondos de cooperación internacional, a fin de cumplir con los principios internacionales para evitar la doble tributación y con los convenios marco de cooperación firmados por el Gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia con los gobiernos amigos.

II. DELIMITACIÓN DEL TEMA.- El tema se circunscribirá desde los siguientes contextos:

II.3. a) Delimitación Temática.- Se estudiará el Impuesto al Valor Agregado en relación a la forma en que se aplique su exención sobre la adquisición de bienes y servicios en el mercado interno con recursos de cooperación, en relación a convenios internacionales y legislación local.

II.3. b) Delimitación Temporal.- El estudio se circunscribirá al período comprendido entre el año 2000 al 2010.

II.3. c) Delimitación Espacial.- Se restringirá al Estado Plurinacional de Bolivia.

III. OBJETIVOS.-

- a) **General.-** Demostrar la necesidad de reglamentar la aplicación de la exención del IVA sobre recursos de cooperación externa y proponer un mecanismo que regule su implementación.

- b) **Específicos.-** Establecer normas que implementen mecanismos operativos que permitan la aplicación de la exención, regulando sus implicaciones, trámite y formalidades.

IV. MARCO TEORICO.- Se realizará el análisis en los siguientes contextos teóricos:

IV.1. Marco Conceptual.- Se definirán los conceptos de impuesto, exención, convenios de cooperación internacional y el origen de los fondos de cooperación.

IV.2. Marco Histórico.- Se analizará el desarrollo cronológico de la normativa en cuestión de exenciones, cooperación internacional y aplicación del IVA.

IV.3.- Marco Científico.- Se realizará el análisis desde el punto de vista científico acerca de las bases para la aplicación de una exención del IVA sobre recursos de cooperación internacional.

IV.4.- Marco Jurídico.- Se analizará e investigará la normativa jurídica existente acerca de exenciones tributarias, convenios de cooperación internacional con países amigos y la normativa internacional acerca de recursos de cooperación y doble tributación internacional.

V. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.-

Se plantea: ¿Por qué es necesario establecer una mejor forma de aplicar efectivamente la exención del Impuesto al Valor Agregado sobre los recursos de cooperación extranjera por las compras de bienes y servicios realizadas en el mercado local?

VI. ESTRATEGIA METODOLÓGICA.- La metodología aplicada preliminarmente comprenderá lo siguiente:

VI.1.- Métodos.- Se aplica un método esencialmente lógico deductivo y analítico, identificando los elementos específicos del tema, analizándolos en distintos contextos y luego relacionándolos para llegar a una conclusión y propuesta.

VI.2.- Técnicas.- Se aplican los métodos de observación, entrevistas, fichas temáticas.

CAPITULO I

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BOLIVIA

1.1 HISTORIA.-

La hiperinflación y desorganización fiscal acaecida en Bolivia durante el primer lustro de la década de los 80, causó un déficit que, combinado con la deuda externa ya insostenible, y la venta de las reservas de estaño por parte de Estados Unidos, que ocasionó una caída nunca vista en el precio de ese metal, que era el principal componente de nuestras exportaciones, planteó una coyuntura extremadamente crítica en nuestro país, poniéndolo al borde de la quiebra total.

El Gobierno de Víctor Paz Estenssoro, implementó medidas económicas extremas; en base a una política de shock, reestructuró el sistema cambiario y fiscal mediante medidas eminentemente restrictivas.

Se creó un tipo de cambio flotante, en base a la libre oferta y demanda del dólar, regulando el mercado mediante el “bolsín”, como mecanismo para intervenir en la cotización de la divisa aumentando o bajando la oferta.

Era necesario estabilizar las cuentas nacionales atacando a la demanda agregada, bajando la oferta de dinero, disminuyendo el gasto público y obteniendo recursos inmediatos; en el contexto de éste último objetivo, se hacía necesario redefinir la estructura tributaria.

En Bolivia existían cientos de impuestos, casi todos dirigidos, mal estructurados, carentes de mecanismos de control, con un alto índice de evasión y poco efectivos. Ante tal panorama, se redujeron a simplemente ocho, siendo el más importante y base de la reforma el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1.2 ESTRUCTURA DEL IVA EN BOLIVIA.-

El IVA sustituyó a todos los impuestos que aplicaban a las ventas, basando su estructura en mecanismos que limitaran la necesidad de estructuras de control y recaudación muy complicadas y costosas, por lo tanto se restringieron las exenciones a prácticamente cero, limitándolas solo a ciertos casos de importación y definiendo el impuesto “por dentro”.

Basándose en una presunción que no admite prueba en contrario, se establece que el precio de venta de todo bien o servicio en el territorio nacional, incluye el IVA y debe ser obligatoriamente facturado y pagado.

1.3 LEGISLACIÓN DEL IVA EN BOLIVIA.-

La legislación boliviana en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, se funda en la normativa establecida en la Ley N° 843 de 20/05/1986, reformulada luego por la Ley 1601 de 22/12/1994, texto ordenado mediante D.S. 26077 de 19/02/1001, que establece:

Ley 843:

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

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

ARTICULO 2°.- *A los fines de esta Ley se considera venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin). También se considera venta toda incorporación de cosas muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios y el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3° de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.*

No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales las de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras, toda otra prestación realizada por las entidades financieras, retribuida mediante comisiones, honorarios u otra forma de retribución, se

encuentra sujeta al gravamen. Asimismo, están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra-venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito.

Tampoco se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencias de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. En estos casos los créditos fiscales o saldos a favor que pudiera tener la o las empresas antecesoras serán trasladados a la o las empresas sucesoras.

SUJETOS

ARTICULO 3°.- *Son sujetos pasivos del impuesto quienes:*

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

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

NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

ARTICULO 4°.- *El hecho imponible se perfeccionará:*

- a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente;*

b) *En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.*

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

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

c) *En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el Artículo 3° de esta Ley, con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.*

d) *En el momento del despacho aduanero, en el caso de importaciones definitivas, inclusive los despachos de emergencia.*

e) *En el caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el del pago final del saldo del precio al formalizar la opción de compra.*

CAPITULO II

LIQUIDACION

BASE IMPONIBLE

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

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

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

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

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

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

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

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

DEBITO FISCAL

ARTICULO 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.*

CREDITO FISCAL

ARTICULO 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 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.*

DIFERENCIA ENTRE DEBITO Y CREDITO FISCAL

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

PERIODO FISCAL DE LIQUIDACION

ARTICULO 10°.- *El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los Artículos 7° al 9° se liquidará y abonará - sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial - por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.*

ARTICULO 11°.- *Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen.*

En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título

ARTICULO 14°.- *Estarán exentos del impuesto:*

- a) *Los bienes importados por los miembros del cuerpo diplomático acreditado en el país o personas y entidades o instituciones que tengan dicho status de acuerdo a disposiciones vigentes, convenios internacionales o reciprocidad con determinados países.*
- b) *Las mercaderías que introduzcan "bonafide" los viajeros que lleguen al país, de conformidad a lo establecido en el arancel aduanero.*

ARTICULO 15°.- *La alícuota general única del impuesto será del 13% (TRECE POR CIENTO)''*

Esta norma se halla reglamentada, a efecto de su aplicación, por el D.S. 21530, el cual consolida las bases operativas del impuesto.

CAPITULO II

ANÁLISIS Y ESTRUCTURA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 CARACTERÍSTICAS DEL IVA.-

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), a efectos de su aplicación, tiene las siguientes características dadas por su naturaleza, objeto, alcance, etc:

2.1.1 Progresivo:

El IVA es un impuesto no recesivo, más bien progresivo, es decir que pague más el que tiene más. Al ser el poder de adquisición de bienes o servicios el parámetro más evidente de la manifestación de riqueza, es evidente que quien gaste más, pagará más impuestos, en este sentido, se aplica una tasa única y no diferenciada, de manera que se evite cualquier tipo de distorsión técnica o legal.

2.1.2 Plurifásico:

El IVA se aplica en todas y cada una de las etapas o fases de mercado, es decir, que cada participante del proceso de comercialización de un bien o servicio, deberá pagar el impuesto.

II.1.3 No acumulativo:

Si bien el IVA se aplica en todas las fases de comercialización de un producto, ello no implica que su carga se acumule, es decir, que no se constituye en base para el cálculo del mismo impuesto en la fase posterior; ello se debe a que el impuesto pretende alcanzar, tal como su nombre lo explica, solamente al valor que se agrega al precio del

bien o servicio en cada etapa de su comercialización, en tal contexto, su mecanismo de operación se basa en los criterios de Débito Fiscal (DF) y Crédito Fiscal (CF).

El CF, viene a ser el impuesto que el comprador paga por adelantado al momento de comprar un bien o servicio, el cual ha sido cargado con dicho impuesto por el vendedor.

El DF, es el impuesto que el vendedor devenga en el momento en que realiza la venta de un bien o servicio. La deferencia entre estos dos montos, será el impuesto a pagar.

COMPORTAMIENTO DEL IVA

	COMPRA	VENDE	(+) IVA	DF	CF	IMPUESTO
PRODUCTOR		100	114.94	14.94	0.00	14.94
RESCATADOR	114.94	150	172.41	22.41	14.94	7.47
MOLINO	172.41	200	229.89	29.89	22.41	7.47
EMBOSADOR	229.89	250	287.36	37.36	29.89	7.47
CONSUMIDOR	287.36		0.00	0.00	37.36	-37.36
TOTALES	804.60	700.00	804.60	104.60	104.60	0.00

2.1.4 Por Dentro:

El IVA, en Bolivia, tal como lo establece el penúltimo párrafo del Art. 5 de la Ley 843, se halla incluido en el precio de venta del bien o servicio, ello implica que el impuesto se halle “oculto” o “por dentro”, es decir, que no aparece discriminado en la factura de compra-venta, pues en ésta se muestra solamente un monto, sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto de 13%

Esta situación, determina además, la existencia de una tasa nominal y otra efectiva, es decir, la tasa nominal de 13%, se aplica a la suma del costo del bien más el valor agregado más el impuesto trasladado, por lo que, al aplicarse a esa base compuesta, el resultado es mayor al 13%.

La tasa efectiva se calcula dividiendo la tasa nominal entre su recíproco, es decir:

$$Te = Tn / (1 - Tn)$$

$$Te = 0.13 / (1 - 0.13)$$

$$Te = 14.942529 \%$$

Esto implica, que el vendedor de bienes, calculará su costo más su margen de utilidad y a esa suma le aplicará el 14.942529%, de manera que el efecto del impuesto para él, sea neutro.

CAPITULO III

LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN BOLIVIA

La cooperación internacional, nace de los principios universales de solidaridad entre los pueblos, basados en el respeto y protección de los derechos humanos, la búsqueda de mejores condiciones de vida y mayores recursos, que brinden a la población una situación de bienestar conforme a la dignidad humana.

El término cooperación, pretende alcanzar un ámbito más amplio e integral, por lo que, luego de la declaración de París de 2005, se acuña el concepto de “Cooperación Para el Desarrollo”. Como concepto, ha experimentado siempre cambios, en función del pensamiento, políticas y valores presentes en las relaciones Norte-Sur y los acontecimientos históricos que han influido decisivamente en su interpretación y expresión práctica.

En términos generales y sencillos, la cooperación para el desarrollo la podemos entender como un conjunto de actuaciones de carácter internacional orientadas al intercambio de experiencias y recursos entre países del Norte y del Sur para alcanzar metas comunes basadas en criterios de solidaridad, equidad, eficacia, interés mutuo, sostenibilidad y corresponsabilidad.

El fin primordial de la Cooperación para el Desarrollo debe ser la erradicación de la pobreza, el desempleo y la exclusión social; buscar la sostenibilidad y el aumento permanente de los niveles de desarrollo político, social, económico y cultural en los países en desarrollo (PED).

Bolivia, actualmente recibe diversos tipos de cooperación internacional de parte de gobiernos amigos, y organismos internacionales, ya sea de forma multilateral o bilateral principalmente de las siguientes instituciones:

- i) Agencias multilaterales (BID, BM, Comisión de la Unión Europea, CAF, FONPLATA, FMI, Fondo Nórdico);

(ii) Agencias Bilaterales (Alemania, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Francia, Holanda, Italia, Japón, Reino Unido, República Popular de China, Suecia, Suiza, Estado Unidos de Norteamérica);

(iii) Sistema de las Naciones Unidas (FAO, FIDA, OMS-OPS, PMA, PNUD, UNFPA, UNICEF, UNODC) y;

(iv) Sistema de Cooperación Técnica entre los Países en Desarrollo (Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Perú, Uruguay, Venezuela). (fuente: VIPFE: La Cooperación Internacional en Bolivia, 2004)

Es necesario también incluir que Bolivia también recibe ayuda de cooperación internacional procedente de las Organizaciones No Gubernamentales.

En la mayor parte de los casos, las agencias de cooperación de los países amigos, dependen y son parte de sus respectivas embajadas, lo cual los incluye como en la delegación diplomática acreditada en nuestro país, con los correspondientes privilegios e inmunidades que ello implica.

Los recursos de cooperación, son administrados y registrados de acuerdo a lo establecido en el **D.S. 29308 de 10/10/2007**, en el que se establecen las siguientes consideraciones:

“Que la Declaración de París sobre la Eficacia de la Ayuda al Desarrollo, adoptada en marzo de 2005, establece el compromiso de los donantes de alinearse a las estrategias de los países socios, respetando sus instituciones y procedimientos nacionales de desarrollo. Que igualmente la Declaración sobre el seguimiento de los compromisos de la Declaración de París ratifica la necesidad del alineamiento y armonización de los donantes, así como el reconocimiento de la necesidad de fortalecer la utilización de los Sistemas nacionales. Que en esta misma declaración los donantes se comprometen a respetar el liderazgo de los países socios y ayudarles a reforzar su capacidad de ejercerlo”

En este contexto, el decreto establece la obligación de registrar los recursos de donación, así como los mecanismos para la firma y ejecución de los convenios de cooperación, en los siguientes términos:

“CAPITULO II GESTION Y SUSCRIPCION DE CONVENIOS

ARTICULO 5°.- (GESTION). I. La gestión para la obtención de donaciones oficiales que efectúen el Ministerio de Relaciones Exteriores y Cultos o el Ministerio de Planificación del Desarrollo, según sus atribuciones y competencias establecidas en la Ley de Organización del Poder Ejecutivo deberá enmarcarse en el Plan Nacional de Desarrollo, Planes de Desarrollo Departamentales o Planes de Desarrollo Municipales. II. Las entidades públicas demandantes de donaciones podrán coadyuvar o acompañar al Ministerio de Planificación del Desarrollo durante el proceso de gestión de estas donaciones.

ARTICULO 6°.- (SUSCRIPCION DE CONVENIOS). I. Si la donación o aporte proviene de un Gobierno, el Convenio Marco debe ser suscrito por el Ministro de Relaciones Exteriores y Cultos. En caso de provenir de un organismo multilateral de financiamiento, será el Ministro de Planificación del Desarrollo la autoridad que suscriba el Convenio a nombre de la República de Bolivia. II. Los Convenios Específicos de Financiamiento serán suscritos por el Ministro de Planificación del Desarrollo. III. Los Convenios Subsidiarios serán suscritos por el Ministerio de Planificación del Desarrollo, el Ministerio de Hacienda y la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad ejecutora.

ARTICULO 7°.- (TERCIARIZACION DE SERVICIOS). I. Las entidades públicas que administren recursos de donación para la ejecución de programas y proyectos quedan prohibidas de contratar a terceros para su administración; en caso de que no cuenten con capacidad institucional propia podrán suscribir convenios interinstitucionales con entidades públicas nacionales para este fin. II. Se excluye de esta disposición la administración de recursos de donación que reciba el país para la atención de emergencias y/o desastres. En estos casos, el Consejo Nacional para la Reducción de Riesgos y Atención de Desastres - CONARADE, podrá autorizar la modalidad a utilizar para la administración de estos recursos.

ARTICULO 8°.- (CONTRATACION DE ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES). Las organizaciones no gubernamentales para ser contratadas en la ejecución de

programas y proyectos financiados con recursos de donación, deben cumplir con todos los requisitos legalmente exigidos por la legislación boliviana, en particular tener domicilio en el territorio nacional y representante legal con domicilio permanente en el país, así como haber cumplido con el registro correspondiente en el Registro Nacional de ONG s, a cargo del Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo.

ARTICULO 9°.- (PROHIBICION DE CONDICIONAMIENTOS). *No se aceptarán las donaciones en dinero y en especie que impliquen condicionamientos políticos ni ideológicos.*

CAPITULO III REGISTRO

ARTÍCULO 10°.- (REGISTROS OFICIALES). *I. Las donaciones oficiales deben ser registradas en el Sistema de Información sobre Financiamiento Externo - SISFIN y en el Sistema de Información sobre Inversiones - SISIN, si corresponde. El Ministerio de Planificación del Desarrollo, a través del Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo, elaborará y actualizará los formatos para que las entidades públicas procedan al registro de las donaciones recibidas. II. Las donaciones directas y no oficiales que las agencias de cooperación, organismos financieros multilaterales y Gobiernos realicen a personas naturales o jurídicas no estatales, deberán ser informadas al Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo en cuanto a montos, destinatarios, objeto de las ayudas y plazos.*

ARTICULO 11°.- (INSCRIPCION PRESUPUESTARIA). *I. Las donaciones, o su equivalente monetario, deberán inscribirse en los presupuestos institucionales y en el Presupuesto General de la Nación, según lo dispone el Artículo 8 de la Ley N° 2042 de 21 de diciembre de 1999, de Administración Presupuestaria, modificado por el Artículo 9 de la Ley N° 3547 de 1 de diciembre de 2006, y el Reglamento de Modificaciones Presupuestarias. II. Asimismo deberán registrar los bienes donados o adquiridos como producto de las donaciones que reciban en sus inventarios y reflejar en sus estados financieros, cumpliendo las normas y procedimientos de administración vigentes en el sector público.*

ARTICULO 12°.- (REMISION PERIODICA DE INFORMACION). *Las entidades públicas que ejecuten programas y proyectos con recursos de donación, en cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 11 de la Ley de Administración Presupuestaria tienen la*

obligación de presentar la información necesaria para el seguimiento y evaluación de la ejecución física y financiera de las donaciones que reciban.

CAPITULO IV ADMINISTRACION Y CONTROL

ARTICULO 13°.- (APERTURA DE LIBRETA). *Las entidades públicas ejecutoras o beneficiarias de recursos de donación están obligadas a abrir una libreta en la Cuenta Única del Tesoro en moneda extranjera para la ejecución de sus programas y proyectos, conforme lo dispone el Decreto Supremo N° 29236 de 22 de agosto de 2007.*

ARTICULO 14°.- (RESPONSABILIDAD). *La ejecución de los programas y proyectos financiados con recursos de donación externa es de responsabilidad de la entidad ejecutora.*

ARTICULO 15°.- (BIENES, SERVICIOS Y OBRAS). *En la contratación de bienes, servicios, obras y consultorías se observará lo dispuesto en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios y en otras disposiciones legales que rigen la materia, debiendo sujetarse los procesos de contratación bajo los principios de equidad, transparencia y competencia, excepto en los casos que las normas bolivianas permitan contrataciones directas.*

ARTICULO 16°.- (PERSONAL). *En la contratación de personal eventual, se seguirán procesos competitivos, equitativos y transparentes, excepto en los casos en que las normas bolivianas consideren otros criterios de contratación.*

ARTICULO 17°.- (ADMINISTRACION DE DONACIONES MONETIZADAS). *I. En los Convenios que establezcan donaciones en especie, para ser o no monetizadas, las autoridades bolivianas no aceptarán condicionamientos por las cuales se menoscabe la soberanía nacional. II. Los recursos financieros producto de la monetización de donaciones en especie serán administrados exclusivamente por las entidades públicas ejecutoras o beneficiarias o por las establecidas en las normas legales, sin injerencia de los donantes.*

ARTICULO 18°.- (EVALUACION Y CONTROL). *I. La entidad ejecutora de todo programa o proyecto financiado con recursos de donación externa deberá prever como parte de la donación, los recursos necesarios para contratar la auditoría externa, a su finalización. Independientemente y en cualquier momento estos programas y proyectos podrán ser auditados por la Contraloría General de la República - CGR, las Unidades de Auditoría Interna de las entidades beneficiarias, ejecutoras o de las entidades que*

ejercen tuición. II. Para los casos de donaciones en especie la entidad ejecutora deberá prever los recursos necesarios para contratar la auditoría externa, a su finalización. Estas auditorías podrán ser realizadas por las Unidades de Auditoría Interna de las entidades beneficiarias, la CGR o empresas auditoras autorizadas.

ARTICULO 19°.- (DONACION EN CASO DE DESASTRES O DE EMERGENCIA).

I. Las donaciones en dinero, en especie o en asistencia técnica, que reciba el país en casos de desastres o emergencias, serán ejecutadas de acuerdo a la Ley N° 2140 Prevención de Riesgos y Atención de Desastres, y serán inscritas en los respectivos presupuestos institucionales en el plazo de 90 días de efectivizada la donación. II. La ejecución de las donaciones para reconstrucción emergente de desastres, deberán ser registradas en los sistemas de información del Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo - VEPFE, según corresponda.”

Esta normativa, aplica y garantiza los principios de respeto y solidaridad que son la base de la cooperación entre los pueblos y rige el trabajo de la cooperación internacional en Bolivia.

CAPÍTULO IV

PROBLEMÁTICA

Actualmente, las entidades de cooperación financian proyectos en diversos ámbitos, que van desde salud, aguas, género, biodiversidad, agricultura, etc. En parte de los casos trabajan conjuntamente con contrapartes locales y en otras ejecutan proyectos en forma directa. Estos recursos provienen del presupuesto de los países cooperantes, es decir que es dinero de los impuestos que pagan los contribuyentes de dichos países cooperantes.

En todos los casos, se realizan pagos de bienes y servicios con recursos de cooperación, se compran equipos, vehículos, repuestos, combustible, material de escritorio, etc., además se realizan pagos a consultores, abogados, empresas de servicios y especialistas en diversos campos; todos estos pagos se hallan respaldados por la correspondiente factura, lo cual implica que los proveedores incluyen en sus precios de venta el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El proveedor agrega al precio del bien o servicio el 14.94% y sobre el monto total resultante, el Estado Boliviano recauda el 13%, es decir que el 13% de todos los gastos facturados realizados por los cooperantes pasan al Tesoro General de la Nación del Estado Plurinacional de Bolivia.

Bajo el criterio básico de reciprocidad internacional, no se tendría que pagar impuestos de un país con los impuestos de otro. **Esto se halla plasmado en los respectivos Convenios Marco de cooperación firmados por Bolivia con cada cooperante**, en todos ellos se establece que los recursos de cooperación se hallan exentos de todo gravamen, impuesto o tasa local.

Actualmente varios cooperantes contabilizan el IVA de las compras en el mercado local, como un exigible en cuentas como “IVA por cobrar” o “IVA por recuperar”, cuya necesidad de efectivización se halla contemplada en las agendas de negociación bi anual con algunos gobiernos cooperantes y en proceso de coordinación, pero a la fecha no se logró realizar.

CAPITULO V ANÁLISIS JURÍDICO

5.1 LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

En lo que se refiere a la normativa internacional acerca de la exención de impuestos sobre recursos de cooperación internacional, existen dos convenios que son el fundamento y la base que sustenta la aplicación de exenciones en los convenios de cooperación y de financiamiento internacional, estos convenios, a su vez se fundan en dos principios jurídicos esenciales en el derecho internacional:

- **Pacta Sunt Servanda**". Que quiere decir "Los pactos deben ser cumplidos", es el principio que rige los convenios internacionales; es decir, que las partes comprometen su cumplimiento sin restricción o reserva alguna.

- **"Principio de Buena Fe"**: En aplicación a los tratados o convenios internacionales, plantea que el cumplimiento e interpretación de los mismos debe ser en su sentido amplio y tomando en cuenta todo el contexto del convenio, sin tratar de forzar interpretaciones que no se adecuan a la intención de las partes; asimismo, ninguna de ellas incurrirá en subterfugios o manipulaciones para evadir su cumplimiento o aprovecharse indebidamente.

5.1.1 CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS

Estos principios se ven reflejados en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 1969 en el siguiente contexto:

Preámbulo:

“Los Estados Partes en la presente Convención

Considerando la función fundamental de los tratados en la historia de las relaciones internacionales;

Reconociendo la importancia cada vez mayor de los tratados como fuente del derecho internacional y como medio de desarrollar la cooperación pacífica entre las naciones, sean cuales fueren sus regímenes constitucionales y sociales:

Advirtiendo que los principios del libre consentimiento y de la buena fe y la norma "pacta sunt servanda" están universalmente reconocidos”

Art. 26:

“PARTE III

Observancia, aplicación e interpretación de los tratados.

SECCION PRIMERA

Observancia de los tratados.

26. "Pacta sunt servanda". Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.”

5.1.2 CONVENCION SOBRE PRIVILEGIOS E INMUNIDADES DE LOS ORGANISMOS ESPECIALIZADOS.-

Asimismo, la **Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados**, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947, establece:

“Sección 9.

Los Organismos especializados, sus haberes, ingresos y demás bienes estarán exentos:

- a) de todo impuesto directo; entendiéndose, sin embargo, que los Organismos especializados no reclamarán exención alguna en concepto de impuestos que, de hecho, no constituyan sino una remuneración por servicios, de utilidad pública;*
- b) de derechos de aduana y de prohibiciones y restricciones a la Importación y a la exportación, respecto a los artículos importados o exportados por los Organismos especializados. para su uso oficial; entendiéndose, sin embargo, que los artículos importados con tal exención no. serán vendidos en el país en que hayan sido introducidos sino conforme a las condiciones convenidas con el Gobierno de tal país.*
- c) de derechos de aduana y de prohibiciones y restricciones respecto a la importación y exportación de sus publicaciones.*

Sección 10.

Si bien los Organismos especializados no reclamarán, en principio, la exención de derechos de consumo ni de impuestos sobre la venta de bienes muebles e inmuebles incluidos en el precio que se haya de pagar, cuando los Organismos especializados efectúen, para su uso oficial, compras importantes de bienes gravados o gravables con tales derechos o impuestos, los Estados partes en la presente Convención adoptarán siempre que así les sea posible, las disposiciones, administrativas pertinentes para la remisión o reembolso de la cantidad correspondiente al derecho o al impuesto.”

Lo expuesto nos muestra que el contexto del Derecho Internacional Público, establece el marco general para el tratamiento tributario sobre recursos de cooperación, señalando en primer lugar la obligatoriedad de cumplir con los convenios internacionales, precepto que se extiende a los convenios bilaterales de cooperación con los gobiernos amigos, en los cuales siempre se presume la buena fe de las partes; en segundo lugar, plantea las bases para que los gobiernos receptores establezcan las medidas administrativas y legales para viabilizar la exención y/o devolución de impuestos sobre las compras en el mercado local con recursos de cooperación extranjera.

5.2 LA NORMATIVA BOLIVIANA

La legislación boliviana, es esencialmente consecuente con el principio de no pago de impuestos con recursos de cooperación internacional y la consecuente aplicación de exención, pero aplica una exención indirecta o ex-post, pues traslada la responsabilidad del pago o devolución del IVA sobre las compras locales, a las entidades gubernamentales que actúan como contraparte en dos contextos posibles:

- La contraparte estatal será la responsable del pago del impuesto,
- La contraparte estatal será responsable de la devolución del impuesto ya pagado con recursos de cooperación.

En todo caso, se parte de la premisa de que el impuesto debe ser pagado, en un primer caso el Estado paga y el Estado recibe; en el segundo caso, el Estado recibe y luego devuelve.

Esta situación se halla plasmada y regulada en dos normas, el **D.S. 22225 de 13/06/1989**, que establece:

“ARTÍCULO 38°.- *Las entidades públicas que por convenios marco internacionales y contratos con el Estado obtengan Créditos, deberán prever en sus presupuestos el pago de tributos, no pudiendo utilizar fondos de los créditos para tal fin.”*

El **Decreto Supremo N° 26516 de 21 de febrero de 2002**, establece en términos generales la obligación de las contrapartes estatales de pagar o devolver el IVA con cargo a sus presupuestos en los siguientes términos:

CONSIDERANDO:

Que las entidades beneficiarias responsables de financiar la contraparte establecida por los Convenios de Donación y/o crédito, cuando corresponda de acuerdo a los convenios, están en la obligación de cubrir el pago de los impuestos o su devolución a los gobiernos amigos, organismos bilaterales y multilaterales. (cuarto considerando)

“ARTÍCULO 1.-(CONVENIOS DE DONACIÓN O CRÉDITO). *Cuando así lo establezcan los convenios de donación o crédito, las entidades beneficiarias ejecutoras*

directas deberán financiar la contraparte convenida incluyendo los impuestos correspondientes en las actividades financiadas por la cooperación internacional.

ARTICULO 2.- (OBLIGACIONES IMPOSITIVAS). Las entidades públicas beneficiarias de los convenios de donación y/o crédito, incorporarán en sus presupuestos anuales los recursos necesarios para cubrir la contraparte y las obligaciones impositivas, de acuerdo a lo establecido en dichos convenios.

ARTÍCULO 3.- (CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES IMPOSITIVAS). El Ministerio de Hacienda a través de los Viceministerios de Inversión Pública y Financiamiento Externo y de Presupuesto y Contaduría, cuando corresponda a proyectos de inversión y a otros gastos respectivamente, verificará la incorporación de los recursos necesarios para el cumplimiento de la contraparte incluyendo el pago de las obligaciones, impositivas en los presupuestos institucionales, de acuerdo, a lo establecido en los Convenios de Donación y/o Crédito.

ARTÍCULO 4.- (DEBITO AUTOMÁTICO). Se faculta al Ministerio de Hacienda, para que en el marco de las disposiciones legales vigentes, ajuste el presupuesto de aquellas instituciones que no incorporen los recursos necesarios en partidas de gasto para el cumplimiento de las contrapartes y el pago o devolución de impuestos establecidos en los convenios de donación y/o crédito y se autoriza a proceder con el débito automático en los casos en que las instituciones no cumplan las obligaciones establecidas en dichos Convenios.”

Asimismo, concordante con los criterios de éste decreto, la **Ley 062 de 28/11/2010**, que regula el Presupuesto General de la Nación para la gestión 2011, establece:

“Artículo 19. (TRATAMIENTO DE DONACIONES).

I. La importación de mercancías donadas a entidades públicas directamente desde el exterior o adquiridas por éstas con recursos provenientes de cooperación financiera no reembolsable o de donación, ya sean destinadas a su propio uso o para ser transferidas a otras entidades públicas, organizaciones económico productivas y territoriales, o beneficiarios finales de proyectos o programas de carácter social o productivo, estará

exenta del pago total de los tributos aduaneros aplicables. La tramitación de las exenciones será reglamentada mediante Decreto Supremo.

II. *Las mercancías señaladas en el párrafo precedente podrán ser transferidas a título gratuito a entidades públicas, organizaciones económico-productivas y territoriales, o a los destinatarios finales de proyectos, con la exención total del pago de tributos aduaneros de importación y del Impuesto a las Transacciones (IT).*

III. *En la adquisición de bienes y servicios en el mercado interno, destinados a la ejecución de programas o proyectos en virtud a los convenios o acuerdos de cooperación financiera no reembolsable o donación, las entidades beneficiarias del nivel central del Estado o de las entidades territoriales deberán prever en su presupuesto los recursos necesarios para el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) incorporado en las compras de bienes y servicios en condición de contraparte nacional.*”

Análisis.- Como un principio general de los Convenios Internacionales, se ha acordado en la mayoría de los casos que sus donaciones no están sujetas al pago de impuestos locales, ni pueden usarse para financiar estos tributos.

Tanto la Ley Financiera de 2011, su reglamento, como el D.S. 26516, establecen claramente que las contrapartes del Estado de los proyectos de cooperación deben prever dentro de su aporte de contraparte, los recursos para el pago y/o devolución del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, en la práctica, NO EXISTE UN MECANISMO PARA APLICAR EL PAGO DE IMPUESTOS POR LA CONTRAPARTE O SU DEVOLUCIÓN A LOS COOPERANTES, esta normativa no se halla reglamentada y luego de varias reuniones entre personeros del Gobierno y los cooperantes, no se llegó a una solución definitiva, prueba de ello que los cooperantes siguen realizando compras sin devolución y contabilizando el IVA como un exigible.

En las negociaciones entre el Estado Plurinacional de Bolivia que se realizan cada dos años dentro del contexto de los convenios bilaterales de cooperación, el Gobierno de Bolivia reconoce la deuda pendiente por devolución del IVA que se tiene con los gobiernos cooperantes por gestiones pasadas y, concretamente en las negociaciones con Alemania, compromete la búsqueda de soluciones.

La obligación de devolución del IVA sobre las compras de bienes o servicios en el mercado local con recursos de cooperación internacional, surge a partir de la vigencia de los propios convenios marco de cooperación o financiamiento con los países u organismos cooperantes, en los cuales se establece la exención de tributos sobre tales recursos.

Algunos gobiernos cooperantes, como Alemania, condonaron la deuda por devolución de IVA de gestiones anteriores al 2002, en el criterio que a partir de esa fecha las devoluciones se efectuarían en forma regular, sin embargo ello no se pudo realizar hasta la fecha.

El Grupo de Socios para el Desarrollo de Bolivia (GRUS), que aglutina a las agencias de cooperación bilateral y organismos multilaterales tiene en agenda el tema de devolución del IVA y el mes de agosto del presente año, realizó un taller para tratar el tema.

En el marco de las normas citadas precedentemente, considerando que las contrapartes que constituyen entidades beneficiarias de las donaciones efectuadas por los cooperantes, no presupuestaron los recursos para el pago y devolución de los impuestos para proyectos cerrados, sería necesario que las entidades beneficiarias reconstruyan la información de todos los proyectos realizados en el pasado y presupuesten el monto a devolver para la gestión venidera, lo cual operativa y financieramente es muy difícil.

Cuando estas donaciones son usadas para servicios de asistencia técnica directamente por las agencias de cooperación, no ha sido posible implementar la devolución, reduciendo de tal manera el monto efectivo de cooperación disponible para los proyectos acordados y generando un pasivo acumulado para el Gobierno de Bolivia. Es el caso de las agencias de cooperación internacional, cuyos impuestos pagados y no devueltos, se encuentran en sus estados financieros como cuentas por cobrar al gobierno boliviano. Pese a que el Gobierno de Bolivia ha declarado una amplia predisposición para la solución de este asunto, los procedimientos propuestos no han sido posibles de implementar hasta la fecha.

La insuficiente reglamentación para efectivizar la aplicación operativa de la exención del IVA sobre los recursos de cooperación, ocasionaron los siguientes problemas:

- Gran parte de los proyectos ya se hallan cerrados, por lo que, reconstruir la información financiera es muy difícil, por lo que hasta la fecha no se

estableció un mecanismo para la devolución del IVA correspondiente a gestiones pasadas.

- Las contrapartes se manifiestan reacias a la afectación de sus presupuestos, pues entienden que la partida que correspondería al pago o devolución de impuestos iría a gasto corriente y no a inversión. Solamente se puede aplicar 25% del presupuesto para gasto corriente (Ley 2296 de 20/12/2001), por lo que presupuestar impuestos implicaría, indirectamente, una reducción en su disponibilidad de recursos para sueldos, equipos, etc., en especial en el caso de gobiernos locales.
- En los casos en que las entidades cooperantes implementan proyectos en forma directa, sin una contraparte gubernamental, no existe mecanismo alguno para aplicar la exención del IVA y por lo tanto no se puede operativizar la devolución del impuesto, reduciendo de tal manera el monto efectivo de cooperación disponible para los proyectos acordados y generando un pasivo acumulado para el Gobierno de Bolivia que aun no se logró contabilizar.
- El procedimiento administrativo para la devolución, es pesado y los tiempos de respuesta de las entidades públicas demasiado largos.

Tales situaciones no han podido ser solucionadas hasta la fecha de manera práctica y concreta, ocasionando que cada día, la deuda por devolución del IVA a los cooperantes, se vaya incrementando.

5.3 LEGISLACIÓN COMPARADA

Todos los países que reciben cooperación internacional, reconocen en su legislación el hecho de que tales recursos no se hallan alcanzados por impuestos, y aplican en unos casos exenciones ex – ante o ex – post.

Las exenciones ex-ante, se caracterizan por ser aplicadas directamente en el momento del hecho generador del impuesto, es decir en el momento en que se originaría o nacería la obligación impositiva, en el caso del IVA, normalmente es el momento de la venta o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio de un bien o la prestación de un servicio.

Los países sudamericanos en general, comparten los principios tributarios de territorialidad y domicilio, sin embargo aquellos con sistemas tributarios con esquemas similares al nuestro lo son sin lugar a dudas Colombia y Argentina.

Caso Colombia:

En nuestro continente, el caso más desarrollado en dicho contexto, lo constituye la legislación colombiana, cuya normativa señala:

“DECRETO 540 DE 2004

(Febrero 24)

Por el cual se reglamenta el artículo 96 de la Ley 788 de 2002.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, especialmente las otorgadas por el artículo 189 numeral 11 de la Constitución política y el artículo 96 de la Ley 788 de 2002,

DECRETA:

Artículo 1º.*Aplicación. Las disposiciones contenidas en el presente decreto se aplicarán en relación con los fondos o recursos en dinero originados en auxilios o donaciones destinados a programas de utilidad común en Colombia, provenientes de entidades o gobiernos de países con los cuales existan acuerdos intergubernamentales o convenios con el Gobierno colombiano.*

En el caso de existir tratado o convenio internacional vigente que consagre privilegios respecto de tales auxilios o donaciones, el tratamiento será el establecido en el respectivo tratado o convenio.

Artículo 2º.*Exención de impuestos, tasas o contribuciones. La exención a que se refiere el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, se aplicará respecto a impuestos, tasas, contribuciones, del orden nacional, que pudieren afectar la importación y el gasto o la inversión de los fondos provenientes de auxilios o donaciones realizados al amparo de los acuerdos intergubernamentales o convenios con el Gobierno colombiano, destinados a realizar programas de utilidad común.*

También se encuentran exentos del pago de impuestos, tasas o contribuciones del orden nacional, los contratos que deban celebrarse para la realización de las obras o proyectos de utilidad común, así como la adquisición de bienes y/o servicios y las transacciones financieras que se realicen directamente con los dineros provenientes de los recursos del auxilio o donación, con el mismo fin.

Parágrafo. *Para efectos de esta exención, corresponde a cada entidad pública del sector, ya sea del nivel nacional o territorial, certificar si los proyectos e inversiones a que están destinados los auxilios o donaciones correspondientes, son de utilidad común. Dichas certificaciones deberán remitirse de manera inmediata a la entidad ejecutora de los recursos, que a su vez las enviará dentro de los primeros cinco(5) días hábiles de cada trimestre a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, para lo de su competencia.*

Artículo 3º.*Exención del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y del Gravamen a los Movimientos Financieros(GMF).La exención del Impuesto sobre las Ventas (IVA)*

respecto de los recursos de que trata el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, procederá en forma directa sobre las operaciones de adquisición de bienes o servicios gravados con este impuesto que el administrador o ejecutor de los recursos realice directamente o mediante contratos para la realización de programas de utilidad común, con el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 4° del presente decreto.

La exención del Gravamen a los Movimientos Financieros(GMF), operará directamente respecto de la disposición de los recursos de la cuenta abierta exclusivamente para el manejo de los mismos. Para este efecto, el administrador o ejecutor deberá marcar en la entidad financiera la cuenta que se utilizará para el manejo exclusivo de los recursos.

Artículo 4°.Requisitos generales de la exención. Para la procedencia de la exención establecida en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002 el donante podrá ejecutar los recursos administrándolos directamente; a través de organismos internacionales; de entidades públicas debidamente autorizadas, o designar organizaciones no gubernamentales debidamente acreditadas en Colombia como entidades ejecutoras de los fondos objeto de donación debiendo en cada caso cumplir los siguientes requisitos generales :

1. En el caso de la Organización no Gubernamental que se designe para administrar y ejecutar los recursos, el representante legal de la misma debe adjuntar certificación expedida por el Gobierno o entidad extranjera otorgante de la cooperación, en la cual conste su calidad de entidad ejecutora de los fondos objeto de donación, debiendo llevar contabilidad separada de los recursos administrados.

2. El representante legal de la entidad que administre o ejecute los recursos deberá expedir certificación respecto de cada contrato u operación realizados con los recursos del auxilio o donación en la que conste la denominación del convenio, acuerdo o actuación intergubernamental que ampara el auxilio o donación, con indicación de la fecha del mismo y de las partes intervinientes. Esta certificación servirá de soporte para la exención del impuesto de timbre nacional, del impuesto sobre las ventas, del Gravamen a los Movimientos Financieros, (GMF) y de otras tasas y contribuciones del

orden nacional que pudieran recaer sobre la utilización de los recursos, certificación que deberá estar suscrita por Revisor Fiscal o Contador Público, según el caso. El administrador o ejecutor de los recursos deberá entregar dicha certificación a los proveedores de bienes y servicios, con el fin de que se dé aplicación a la correspondiente exención del IVA.

3. El administrador o ejecutor de los recursos deberá manejar los fondos del auxilio o donación en una cuenta abierta en una entidad financiera, destinada exclusivamente para ese efecto, la cual se cancelará una vez finalizada la ejecución total de los fondos así como del proyecto u obra beneficiario del auxilio o donación.

4. El proveedor por su parte deberá dejar esta constancia en las facturas que expida y conservar la certificación recibida como soporte de sus operaciones, para cuando la Administración lo exija, la cual además le autoriza para tratar los impuestos descontables a que tenga derecho de conformidad con los artículos 485 y 490 del Estatuto Tributario, aunque sin derecho a solicitar devolución del saldo a favor que se llegue a originar en algún período bimestral.

Parágrafo. *Los aspectos no contemplados en el presente decreto se regirán por las normas generales contenidas en el Estatuto Tributario y en los correspondientes reglamentos.*

Artículo 5º. *Vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación.*

Publíquese y cúmplase.

Dado en Bogotá, D. C., a 24 de febrero de 2004.

ÁLVARO URIBE VÉLEZ

El Ministro de Hacienda y Crédito Público,

Alberto Carrasquilla Barrera.”

Como se aprecia, esta normativa prevé la aplicación de la exención directamente por los proveedores de bienes o servicios del mercado local, quienes, ante la presentación de la respectiva certificación de exención, no aplican el impuesto sobre la venta y emitirían una factura o comprobante que no contempla el componente impositivo.

Nótese que la exención incluye a los gastos en proyectos administrados directamente por el donante o cooperante, no solamente a los proyectos operados con contrapartes locales.

Caso Argentina:

Asimismo, cabe analizar el caso de Argentina, quienes establecen también un mecanismo ex-ante, sin embargo se aplica también un mecanismo de devolución a favor del proveedor; la legislación regulatoria establece lo siguiente:

TO la Ley N° 23.905, Título X, artículo 21, y

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 21 (Título X)*

CONSIDERANDO

Que por la citada ley se disponen determinados beneficios tributarios para quienes intervengan en la ejecución de programas derivados de la instrumentación de donaciones provenientes de gobiernos extranjeros, con los cuales la República Argentina tiene concertados tratados de cooperación internacional.

Que el artículo 22 de la mencionada ley prevé la exención del impuesto al valor agregado y la aplicación -respecto de los créditos fiscales facturados por las adquisiciones, locaciones o prestaciones de servicios que estén relacionadas con la ejecución de los programas- del tratamiento a que se refiere el primer y segundo párrafo del artículo 41 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones.

Que, asimismo, se establece para los entes designados por el gobierno donante y su representación en Argentina, la exención de los impuestos internos, y la devolución del tributo que le hubieran facturado sus proveedores por las adquisiciones efectuadas en el mercado interno.

Que corresponde instrumentar un procedimiento que viabilice la aplicación de los referidos beneficios, atendiendo en tal sentido a las particulares características que revisten los programas desarrollados por organismos internacionales, como así también a las disposiciones que reglan los impuestos al valor agregado e internos, particularmente en lo referente al carácter que revisten los aludidos sujetos y a las condiciones en que procede la facturación de los mencionados gravámenes.

Que en consecuencia se hace necesario establecer los requisitos, formas y demás condiciones que deberán cumplimentar los sujetos alcanzados por los citados beneficios, cuando las operaciones concertadas estuvieran afectadas a la ejecución de los mencionados programas.

Que ha tomado la intervención que le compete la Dirección de Legislación.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 22*
- *Ley N° 23349 Artículo N° 41 (Primero y segundo párrafos)*
- *Ley N° 11683 (T.O. 1978) Artículo N° 7 (LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.)*

EL DIRECTOR GENERAL DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

RESUELVE:

Artículo 1:

ARTICULO 1° - Los responsables indicados en el artículo 22, Título X, de la Ley N° 23.905 deberán observar -a los fines de la aplicación de los beneficios dispuestos en el mencionado artículo y en el inciso c) del artículo 23 de la aludida ley- los requisitos, formas y condiciones que se establecen por la presente resolución general.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 22 (Título X, artículo 22, inciso c))*

Artículo 2 Texto vigente según RG AFIP N° 1960/2005:

ARTICULO 2°.- Las empresas argentinas que realicen las obras o presten los servicios correspondientes a la ejecución de los programas a que se refiere el artículo 21, Título X, de la Ley N° 23.905, como asimismo quienes realicen la provisión de bienes y servicios al ente designado por el gobierno donante o, en su caso, a su Representación en la República Argentina, deberán consignar en la factura o documento equivalente que emitan por las mencionadas operaciones la leyenda "Beneficio IVA - Artículo 22 Ley N° 23.905".

Cuando se trate de operaciones que se financien parcialmente con fondos donados, corresponderá proceder con arreglo a lo que para cada clase de factura o documento equivalente, se indica a continuación:

a) Clase "A": deberá discriminarse el monto de la operación que se encuentra alcanzado por el beneficio -equivalente al importe que será cancelado con fondos donados-.

b) Clase "B": deberán detallarse el importe neto de la operación que se encuentra alcanzado por el beneficio -equivalente al importe que será cancelado con fondos donados-, el importe neto gravado y el monto del impuesto que recae sobre la operación.

En ambos casos deberán cumplirse, además, los restantes requisitos previstos en la Resolución General N° 1.415, sus modificatorias y complementarias.

Modificado por:

- *Resolución General N° 1960/2005 Artículo N° 1 (Sustituido)*

Artículo 2 Texto original según RG DGI N° 3559/1992:

Artículo 3:

ARTICULO 3° - La Dirección General de Cooperación, dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, extenderá y pondrá a disposición del ente designado por el gobierno donante o, en su caso, de su representación en la República Argentina, una constancia que acredite como mínimo los siguientes datos:

- a) Características e identificación de los programas a que se refiere el párrafo primero del artículo 21, Título X, de la Ley N° 23.905;*
- b) gobierno donante e importe de la donación que se afectará a la ejecución de los programas aludidos en el inciso anterior;*
- C) que las operaciones contratadas por el ente o su representación en el país, se encuentran afectadas a la ejecución de los respectivos programas.*

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 21 (Título X, artículo 21, párrafo primero)*

Artículo 4 Texto vigente según RG AFIP N° 1960/2005:

ARTICULO 4° - El ente designado por el gobierno donante o, en su caso su representación en la República Argentina deberá extender y entregar a sus proveedores, locadores o prestadores, un comprobante por las facturas o documentos equivalentes emitidos por estos últimos en el curso de cada mes calendario, correspondientes a bienes

y servicios apropiados a la ejecución de los respectivos programas, que contendrá los siguientes datos:

1. Lugar y fecha.

2. Denominación y domicilio del ente designado por el gobierno donante o, en su caso, su representación en la República Argentina.

3. Apellido y nombres, razón social o denominación, domicilio comercial y clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.) del proveedor, locador o prestador.

4. Numeración y fecha de emisión de la factura o documento equivalente.

5. Importe total facturado.

6. Indicación que acredite que las operaciones realizadas se encuentran afectadas a la ejecución de los programas a que se refiere el artículo 21, Título X, de la Ley N° 23.905.

La obligación establecida precedentemente se cumplimentará dentro de los primeros cinco (5) días del mes inmediato siguiente al cual corresponda la información de los comprobantes recepcionados.

Asimismo, el mencionado ente o, en su caso, su representación en la República Argentina deberá adjuntar al primer comprobante que emita conforme lo dispuesto en el párrafo primero, copia autenticada de la constancia a que se refiere el artículo 3°.

Además, en caso de verificarse la situación prevista en el segundo párrafo del artículo 2°, el beneficiario deberá, con anterioridad a la fecha de la operación de que se trate, comunicar al proveedor, locador o prestador de servicios, mediante nota firmada por el responsable de la entidad o persona debidamente autorizada, el monto proveniente de los fondos donados que será afectado a la cancelación del importe correspondiente a la operación.

Modificado por:

- *Resolución General N° 1960/2005 Artículo N° 1 (Ultimo párrafo incorporado)*

Artículo 4 Texto original según RG DGI N° 3559/1992:

Artículo 5:

ARTICULO 5° - Sin perjuicio de lo establecido por el artículo 4°, el ente o su representación en el país queda obligado a presentar a este Organismo, copia de los comprobantes emitidos en cada mes calendario, de conformidad a lo dispuesto en el mencionado artículo.

La referida obligación se cumplimentará hasta el último día hábil del mes en el cual hubieran sido extendidos los citados comprobantes, ante la dependencia de este Organismo en el cual el ente o su representación se encuentre inscripto.

Asimismo, en oportunidad de efectuarse la primera presentación junto con la documentación a que se refiere el párrafo primero, deberá adjuntarse copia autenticada de la constancia extendida por la Dirección General de Cooperación, que se menciona en el artículo 3°.

Artículo 6:

ARTICULO 6° - A los efectos de solicitar, cuando correspondiere, la acreditación, devolución o transferencia de los importes de los créditos del impuesto al valor agregado a que se refiere el segundo párrafo del artículo 22, Título X, de la Ley N° 23.905, los responsables indicados en el artículo 2° deberán presentar:

1. Copia autenticada del comprobante emitido por el ente designado por el gobierno donante o, en su caso, su representación en la República Argentina, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4° y de la constancia indicada en el último párrafo del citado artículo.

2. Nota por original y duplicado, que contendrá los siguientes datos:

2.1. Lugar y fecha.

2.2. Apellido y nombres, razón social o denominación, domicilio comercial y clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.).

2.3. De cada una de las facturas o documentos equivalentes correspondientes a los bienes adquiridos o a los servicios y locaciones contratadas, atribuibles a las operaciones afectadas a la ejecución de los respectivos programas:

2.3.1. Numeración y fecha.

2.3.2. Apellido y nombres, razón social o denominación y clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.), del proveedor.

2.3.3. Descripción del bien, locación o prestación del servicio.

2.4. Importe del crédito fiscal facturado que resulte de los comprobantes indicados en el punto 2.3. y de las notas de débito y de crédito referentes al mismo concepto. El importe del crédito fiscal deberá ser informado individualmente cuando el mismo supere la suma de cien pesos (\$ 100.-) por cada comprobante.

Con relación a los importes de los créditos fiscales que sean inferiores a la citada suma, los mismos deberán informarse individualmente hasta los diez importes de mayor monto y el resto en forma global.

2.5. Importe del crédito fiscal a que se refiere el punto

2.4. imputado a las operaciones efectivamente realizadas con el ente o su representación en el país.

2.6. De corresponder, saldo resultante del crédito fiscal mencionado en el punto 2.5. cuando la compensación prevista en el primer párrafo del artículo 41 de la Ley de

Impuesto al Valor Agregado, según texto sustituido por la Ley N° 23.349 y sus modificaciones, sólo hubiera sido efectuada parcialmente.

La aludida nota deberá ser suscripta por el responsable, presidente, gerente u otra persona autorizada, precedida de la fórmula prevista en el artículo 28 "in fine" del Decreto N° 1.397/79 y sus modificaciones.

3. Copia del formulario de declaración jurada mensual del impuesto al valor agregado, correspondiente al o a los períodos fiscales en los cuales se hubieran realizado las operaciones con el ente o su representación en el país, a que se refiere la solicitud.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 22 (Título X, artículo 22, segundo párrafo)*
- *Ley N° 23349 Artículo N° 41 (Primer párrafo)*
- *Decreto N° 1397/1979 Artículo N° 28 (DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.)*

Artículo 7:

ARTICULO 7° - Los elementos indicados en el artículo anterior podrán ser presentados a partir del quinto día del mes calendario inmediato siguiente a aquel en el cual se hubieran realizado las correspondientes operaciones afectadas a la ejecución de los programas a que se refiere el artículo 21, Título X, de la Ley N° 23.905.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 21 (Título X.)*

Artículo 8:

ARTICULO 8° - Cuando la presentación a que se refiere el artículo 6° estuviere incompleta en cuanto a los elementos que resulten procedentes o, en su caso, se comprobaren deficiencias formales en los datos que deben contener dichos elementos

(por ejemplo: falta de firmas, fechas incompletas, entrega de fotocopias en lugar de originales, etc.), el juez administrativo requerirá dentro de los tres (3) días hábiles inmediatos siguientes a la presentación realizada, que se subsanen las omisiones o deficiencias observadas. A tales efectos, se otorgará un plazo no inferior a tres (3) días hábiles, bajo apercibimiento de disponer el archivo de las actuaciones en caso de incumplimiento.

Artículo 9:

ARTICULO 9° - Sin perjuicio de la documentación indicada en el artículo 6°, el juez administrativo competente, podrá solicitar, mediante acto fundado, las aclaraciones o documentación complementarias que considere necesarias a los fines de la tramitación de las solicitudes.

Hasta tanto no se cumplimente el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior, la tramitación de las solicitudes permanecerá suspendida y no se devengarán intereses a favor de los peticionantes durante el lapso transcurrido entre la fecha de notificación de dicho requerimiento y la de observancia del mismo, ambas inclusive.

Si el requerimiento no fuera cumplimentado dentro de los diez (10) días inmediatos siguientes al del vencimiento del plazo otorgado, el juez administrativo, sin necesidad de más trámites, ordenará el archivo de las solicitudes.

Artículo 10:

ARTICULO 10 - Los responsables aludidos en el artículo 6° quedan obligados a dejar constancia en el cuerpo de la factura o documento equivalente, de los siguientes datos:

a) Crédito computado:\$.

b) Monto imputado:\$.

Artículo 11:

ARTICULO 11 - Las solicitudes de transferencias se regirán por lo establecido en la Resolución General N° 2.785.

A dicho fin los cedentes deberán presentar un formulario de declaración jurada F. 355, por cada cesionario a favor del cual se solicite la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro, suscripto por las partes interesadas.

Por su parte, los cesionarios deberán presentar -luego de dictada la resolución prevista en el artículo 12-, formulario F. 277 por cada impuesto y concepto que se compense, copia del F. 355 presentado por el cedente, debidamente intervenido por la dependencia receptora del mismo y copia de la mencionada resolución.

Los cesionarios formalizarán la presentación dispuesta en el párrafo anterior, ante la dependencia de este Organismo que tenga a su cargo el control de las obligaciones que se compensen. Cuando existiera pluralidad de impuestos a compensar y correspondiera la presentación ante dos o más oficinas, el cesionario procederá a cumplimentar dicha obligación en forma unificada optando por alguna de ellas.

Textos Relacionados:

- *Resolución General N° 2785/1988*

Artículo 12:

ARTICULO 12 - El juez administrativo, una vez reunidos los elementos necesarios para pronunciarse, dictará una resolución que deberá consignar:

- 1. Importe del crédito fiscal atribuible a la operación de que se trate.*
- 2. Fecha a partir de la cual surten efectos las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia.*
- 3. Importes y conceptos compensados de oficio.*

4. Cuando corresponda, los fundamentos que avalen la impugnación -total o parcial- del crédito declarado por el beneficiario.

5. Importe de la transferencia o devolución anticipada, que se hubiera concedido de acuerdo con lo reglado por el artículo 14 y concordantes.

Artículo 13:

ARTICULO 13 - Cuando proceda la impugnación parcial de los créditos imputados en las solicitudes a que se refiere el artículo 6°, dicha impugnación operará en el siguiente orden:

a) Contra la devolución.

b) Contra la transferencia.

c) Contra las acreditaciones.

d) Contra las compensaciones.

Artículo 14:

ARTICULO 14 - Los responsables que soliciten el reintegro de los créditos fiscales del impuesto al valor agregado en los términos del artículo 6°, podrán optar con carácter provisional por requerir la devolución o transferencia anticipadas del total de los importes correspondientes a los mencionados créditos.

A fin de formalizar la opción establecida precedentemente los responsables deberán constituir una garantía a favor de este Organismo por el importe cuya devolución o transferencia anticipadas se solicita, consistente en seguro de caución o aval otorgado por entidades bancarias autorizadas a operar

en cambios (Categoría C Banco Central de la República Argentina), por el término de:

a) Trescientos sesenta (360) días corridos, cuando se trate de solicitudes de devolución.

b) Ciento ochenta (180) días corridos, cuando se trate de solicitudes de transferencia a terceros.

Artículo 15:

ARTICULO 15 - La interposición del pedido de devolución o transferencia a que se refiere el artículo anterior implicará la aceptación del régimen que se establece y la renuncia anticipada a toda acción o recurso contra las disposiciones que se dicten en su consecuencia.

Artículo 16:

ARTICULO 16 - Los responsables que opten por la devolución o transferencia anticipada quedan obligados a presentar juntamente con los elementos indicados en el artículo 6°:

1. Nota en carácter de declaración jurada de la que resulte tener regularizada la determinación y pago de las obligaciones fiscales vencidas y no prescriptas al momento del pedido -excepto las que correspondan a regímenes de facilidades de pago en vigencia-.

2. Formulario de declaración jurada N° 355 -cuando se trate de transferencia- por cada cesionario a favor del cual se solicite la transferencia de los créditos susceptibles de reintegro, suscripto por las partes interesadas.

3. Comprobante correspondiente a la garantía, constituida de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 14 (aval bancario o póliza de caución). El aval bancario deberá ajustarse al modelo que se incluye en el Anexo que forma parte integrante de la presente resolución general.

4. Nota, adjunta al comprobante indicado en el punto anterior, en la que se consignarán los siguientes datos:

4.1. Lugar y fecha.

4.2. *Nombres y Apellidos o denominación, domicilio y clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.).*

4.3. *Tipo de garantía constituida.*

4.4. *Autorización irrevocable a favor de la Dirección General Impositiva para ejecutar la garantía.*

4.5. *Firma del responsable o de otra persona debidamente autorizada.*

4.6. *Fotocopia autenticada del poder que acredite la personería del sujeto indicado en el punto anterior.*

Artículo 17:

ARTICULO 17 - El plazo de vigencia de la garantía podrá ser ampliado por exigencia del juez administrativo y mediante acto fundado. Caso contrario deberá ser devuelta a los responsables dentro de los dos (2) días hábiles inmediatos siguientes al cumplimiento de dicho plazo.

Artículo 18:

ARTICULO 18 - Este Organismo autorizará la transferencia o pondrá a disposición el importe cuya devolución fue solicitada, dentro del plazo de tres (3) días o quince (15) días, respectivamente, posteriores a la interposición de la correspondiente solicitud de reintegro anticipado o de la fecha que el mismo resulte formalmente admisible.

Artículo 19:

ARTICULO 19 - La impugnación de la existencia o legitimidad -total o parcial de los créditos que dieran origen al reintegro o transferencia a que se refiere el artículo 14, no requerirá el ejercicio de las facultades de determinación de oficio de los artículos 23 a 25 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, sino que la misma

quedará ejecutoriada con la notificación del acto administrativo que así lo hubiere resuelto.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 11683 (T.O. 1978) Artículo N° 23 (LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.)*

Artículo 20:

ARTICULO 20 - La transferencia anticipada resultará procedente desde el momento en que se hubieran cumplimentado los requisitos indicados en el artículo 16 y dentro del plazo fijado en el artículo 18, no resultando aplicable a la misma lo dispuesto por la Resolución General N° 2.785.

Dicha transferencia se efectuará bajo las condiciones establecidas en el artículo 36 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 11683 (T.O. 1978) Artículo N° 36 (LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.)*

Textos Relacionados:

- *Resolución General N° 2785/1988*

Artículo 21:

ARTICULO 21 - A los fines de las compensaciones que se realicen como consecuencia de las solicitudes de transferencias a que se refieren los artículos 11 y 14, los cesionarios que se encuentren bajo la jurisdicción de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales, deberán observar los requisitos, formalidades y demás condiciones establecidas en la Resolución General N° 3.282 y sus modificaciones.

Textos Relacionados:

- *Resolución General N° 3282/1991*

Artículo 22:

ARTICULO 22 - Las solicitudes que se interpongan de acuerdo con lo previsto en los artículos 6° y 14, no podrán ser modificadas con posterioridad a su fecha de presentación.

Artículo 23:

ARTICULO 23 - Las presentaciones, excepto las indicadas en el último párrafo de artículo 11, que requiere la presente resolución general deberán ser efectuadas ante la dependencia de este Organismo que tenga a su cargo el control de las obligaciones del impuesto al valor agregado de los petitionarios.

Artículo 24:

ARTICULO 24 - A los fines de la devolución de los impuestos internos previstos en el inciso c) del artículo 23, Título X, de la Ley N° 23.905, el monto de dichos tributos que se consigne en la factura o documento equivalente, se detraerá del precio total indicado en el respectivo comprobante, resultando la diferencia el importe que deberá ser abonado por el ente o su representación en la República Argentina al proveedor de los bienes.

Lo dispuesto precedentemente configurará para el citado ente o su representación el reintegro del impuesto interno facturado y para el proveedor, una deducción permitida, que será computada en la declaración jurada del período fiscal al cual resulten imputables las correspondientes operaciones.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 23 (Título X, inciso c) del artículo)*

Artículo 25:

ARTICULO 25 - Los sujetos aludidos en el artículo 2° deberán mantener registraciones contables por separado, que permitan individualizar los conceptos e importes de las operaciones relacionadas con la ejecución de los programas a que se refiere el artículo 21, Título X, de la Ley N° 23.905, o adecuar a dichos efectos la metodología contable y los registros respectivos.

Referencias Normativas:

- *Ley N° 23905 Artículo N° 21 (Título X.)*

Artículo 26:

ARTICULO 26 - Regístrese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.

ANEXO I - RG N° 3559(DGI).

ANEXO I (RESOLUCION GENERAL N° 3.559)

AVAL BANCARIO

BUENOS AIRES,

DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

Presente.

De nuestra consideración:

Por la presente avalamos a la empresa (1)..... la devolución / transferencia (2) anticipada del crédito fiscal del I.V.A. (R. G. N° 3.559) por la suma de pesos (3).....(\$.....),por el término de 360 (trescientos sesenta) / 180 (ciento ochenta) días corridos (2) a partir del día.....inclusive.

El presente aval se constituye para cumplimentar lo dispuesto en la Resolución General N° 3.559 de la Dirección General Impositiva, comprometiéndose el Banco avalista en calidad de fiador solidario, renunciando al beneficio de exclusión y división sin ningún tipo de restricción.

Sin otro particular saludamos a Uds. atte.

(1) Denominación de la empresa.

(2) Táchese lo que no corresponda.

(3) Importe solicitado.”

Debe tomarse en cuenta, que los mecanismos de recaudación y control tributario con que cuentan estos países, en especial Argentina, son sumamente desarrollados, de manera que su sistema puede recibir y procesar la información específica de las operaciones que originan obligaciones tributarias, así como de las particularidades y excepciones legales. En nuestro país, establecer un mecanismo de devolución al contribuyente impactado por el tributo, es decir al comerciante o proveedor que vendió bienes o servicios al ente cooperante, podría abrir una fisura en el sistema, de manera que lo podría llegar a distorsionar y vulnerar ocasionando una defraudación tributaria difícil de controlar.

PAIS	MECANISMO EXENCIÓN	EXPOSICIÓN DEL TRIBUTO
COLOMBIA	Ex - ante	Por fuera
ARGENTINA	combinada	Por fuera
BOLIVIA	Ex - post	Por dentro

Como se observa, nuestro país es uno de los pocos que aplica el Impuesto al Valor Agregado “por dentro”, ello debido justamente a las limitaciones del sistema de control, pues de esa manera se elimina la posibilidad de aplicar exenciones en forma indiscriminada.

CAPITULO VI

PROPUESTA DE SOLUCION

Tomando en cuenta que nuestro sistema tributario limita la posibilidad de establecer una exención al IVA ex-ante, ya que en el momento de la venta no se puede discriminar el componente impositivo, debe optarse necesariamente por una exención ex – post.

En tal contexto, se propone la emisión de un Decreto Supremo que autorice al Ministerio de Economía y Finanzas del Estado Plurinacional de Bolivia, por medio del Viceministerio del Tesoro y Crédito Público a efectuar, en forma directa, la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) planteado en tres facetas:

- El IVA que adeuda el Estado Plurinacional de Bolivia sobre las compras de bienes o servicios con recursos de cooperación internacional, correspondiente a gestiones pasadas.
- El IVA correspondiente a los proyectos vigentes y futuros que incluyen como contraparte a una entidad pública estatal.
- El IVA correspondiente a gastos realizados directamente por los organismos cooperantes con recursos de cooperación internacional y en proyectos administrados y ejecutados directamente sin contraparte local.

6.1 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Que el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, establece la obligatoriedad del cumplimiento de los convenios internacionales;

Que los convenios de cooperación y/o financiamiento con gobiernos amigos, agencias de cooperación internacional y organismos multilaterales establecen que los recursos de cooperación resultantes de tales convenios se hallan exentos de impuestos y no pueden ser aplicados al pago de los mismos.

Que en este contexto, el Estado Plurinacional de Bolivia percibe recaudaciones por pago del Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones realizadas con recursos de cooperación internacional, ya que actualmente se realizan compras en el mercado local para los proyectos de cooperación, sin que a la fecha se haya implementado y ejecutado

efectivamente un mecanismo que culmine con la devolución de esos recursos a los entes cooperantes.

Que esta situación ocasiona un pasivo para el Estado boliviano, el cual no se halla dimensionado ni contabilizado, lo cual implica que la información de las cuentas nacionales se halla sesgada y no refleja la verdadera situación financiera del Tesoro.

Que la población que se constituye en el beneficiario final de los proyectos de cooperación internacional, se ve perjudicada, pues los recursos ejecutados en dichos proyectos se ven disminuidos en un 13%, lo cual afecta el alcance e impacto de tales proyectos.

6.2 PROPUESTA DE DECRETO SUPREMO

Se propone un Decreto Supremo con el siguiente contenido resolutivo:

ARTICULO 1.- Cuando los convenios de cooperación, donación o crédito con organismos internacionales, agencias de cooperación internacional y los convenios de cooperación bilateral con otros países establezcan la inaplicabilidad de dichos recursos al pago de impuestos, el Viceministerio del Tesoro y Crédito Público efectuará la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a compras de bienes o servicios en el mercado local a los cooperantes en forma directa.

ARTÍCULO 2.- Los entes cooperantes, remitirán al Viceministerio del Tesoro y Crédito Público, en forma semestral, las facturas correspondientes a las compras realizadas con recursos de cooperación, acompañadas de un informe que detalle el Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a cada uno de los proyectos ejecutados y detallando las entidades beneficiarias y contraparte estatal, en caso de proyectos ejecutados en esa modalidad; se detallará en cada caso el importe proporcional en cada proyecto si las entidades beneficiarias fueran mas de una en cada proyecto. El informe deberá tener un dictamen emitido por una firma independiente.

ARTÍCULO 3.- En el caso de existir gastos con recursos de cooperación que correspondan a gestiones anteriores en aplicación de los respectivos convenios de cooperación o financiamiento, los entes cooperantes remitirán un informe específico, que

además clasifique los gastos por gestión, cumpliendo además con las condiciones establecidas en el Art. 2 del presente decreto.

ARTÍCULO 4.- El Viceministerio del Tesoro y Crédito Público efectivizará en forma directa la devolución de los montos establecidos a la entidad cooperante tanto en los casos de proyectos de cooperación con entidades contraparte gubernamental, con entidades autónomas o proyectos y gastos ejecutados directamente por el cooperante.

ARTÍCULO 5.- A efectos de la aplicación del presente decreto supremo, las entidades cooperantes deberán comprometer la entrega de cualquier información y o documentación que pueda ser requerida por el Estado Plurinacional de Bolivia a efecto de verificar la información contenida en los informes emitidos por dichas entidades cooperantes.

CONCLUSIONES.-

Lo expuesto y analizado en la presente monografía, se establecen las siguientes conclusiones:

- No se pueden pagar impuestos con recursos de cooperación que provienen de las contribuciones de los ciudadanos de los países cooperantes.
- El mecanismo de recaudación, liquidación y pago del IVA en Bolivia, dificulta la aplicación de la exención del IVA sobre las compras con recursos de cooperación en el mercado local en el momento de nacimiento del hecho imponible, lo cual implica que sea más viable un mecanismo de exención ex – post.
- El pago o devolución del IVA con recursos de contraparte local sobre las compras realizadas con recursos de cooperación internacional, como lo establece la Ley del Presupuesto General de la Nación 2011 y el D.S. 26516 en la actualidad no cuenta con una normativa que establezca los mecanismos operativos para ejecutar tales pagos o devoluciones.
- El Impuesto al Valor Agregado, pagado sobre la compra de bienes y servicios comprados en el mercado local con recursos de cooperación que ingresó en las cuentas fiscales del Tesoro, debe ser devuelto en su integridad, de la manera más expedita y simple posible.
- El hecho de no establecer mecanismos que efectivicen la exención del IVA sobre los gastos con recursos de cooperación, podría implicar que el Estado Plurinacional de Bolivia, incumpla los convenios internacionales de cooperación.
- El mecanismo para la devolución debe ser planteado y basado en la norma del “pacta sunt servanda”, pues estando vigentes los convenios marco de cooperación, éstos obligan a las partes y deben ser cumplidos de buena fe, lo que implica que no sea necesario aplicar mecanismos de control previo demasiado estrictos.
- En tal contexto, se plantea que la devolución sea realizada en forma directa a requerimiento de los cooperantes en función de un formulario de solicitud e informe auditado por una empresa independiente, en el cual se declaren los datos de los montos de recursos de cooperación aplicados en cada período y el

porcentaje que corresponda a gastos con IVA, acompañados de los datos de las facturas.

- Tomando como base el PRINCIPIO DE BUENA FE que rige a los convenios internacionales, todo control o verificación de la información declarada por los cooperantes, debería ser posterior. Asimismo, los cooperantes deberán estar dispuestos a entregar toda información requerida por el Viceministerio del Tesoro o la Administración Tributaria en calidad de agentes de información al efecto.

BIBLIOGRAFIA.-

- QUERALT, Juan Marín – LOZANO SERRANO, Carmelo; Curso de derecho Financiero y Tributario. Madrid – España: Editorial Tecnos, 2002.
- PLAZA VEGA, Mauricio; El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Bogotá – Colombia: Editorial “Temis”, 1998.
- VILLEGA, Hector; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires – Argentina: Ediciones Depalma, 1990.
- BENITEZ, Alfredo; Compendio de Derecho Financiero Boliviano. La Paz – Bolivia: Primera edición, 1988.
- JARACH, Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires – Argentina: Editorial Cangallo, 1983.

ANEXOS

1. DECRETO SUPREMO N° 29308 DE 10 DE OCTUBRE DE 2007
2. DECRETO SUPREMO N° 26516 DE 21 DE FEBRERO DE 2002
3. LEY GENERAL DE ADUANAS (Arts. 28, 91-95)
4. DECRETO SUPREMO 27661 DE 10 DE AGOSTO DE 2004
5. ACTAS DE NEGOCIACIÓN BIANUAL ENTRE BOLIVIA Y ALEMANIA.