

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA



EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA CONSTRUCCIÓN
DE DEPARTAMENTOS
PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACIÓN PARA ANTIGUOS
ESTUDIANTES NO GRADUADOS

Memoria Laboral presentada para la obtención del Grado de Licenciatura

POR: RONALD MARCONI PATY

TUTOR: LIC. DEMETRIO ANCALLE CHOQUE

LA PAZ - BOLIVIA

Noviembre, 2015

DEDICATORIA

La presente Memoria Laboral la dedico a todas las personas que contribuyeron en la realización de la misma: clientes que realizaron sus consultas y observaciones, colegas y amigos con los cuales tuve interesantes tertulias sobre el tema, docentes que me transmitieron sus experiencias y me dieron la ayuda en el sustento legal.

AGRADECIMIENTOS

A Dios porque siempre ha estado abriendo puertas en mi vida; a mi familia y en especial a mi esposa, por su apoyo incondicional y la tolerancia a mis rabietas; a mis docentes y revisores por sus observaciones y recomendaciones; en especial a mi tutor, por la paciencia, apoyo y presión ejercida; sirvió de mucho.

EL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN LA CONSTRUCCIÓN
DE DEPARTAMENTOS

RESUMEN

El rubro de la construcción tuvo en los últimos años en nuestro país un auge inusitado, debido al crecimiento sostenido que Bolivia Ha ostentado en la región desde hace varios años, fruto del auge de los precios de los hidrocarburos además de otros factores.

Para cubrir aquella demanda insatisfecha generada, muchas personas y empresas iniciaron actividades en ese rubro; viendo una oportunidad atractiva de negocios, varios de ellos se pusieron a construir en terrenos propios y ajenos, edificios de pequeña, mediana y gran envergadura.

Está claro que la construcción es un importante generador de empleo tanto directo como indirecto en cualquier país y que parte de ese requerimiento de personal, es administrativo y por supuesto contable.

Por otra parte, de acuerdo a normativa vigente, la actividad de la construcción está alcanzada principalmente por tres impuestos: El Impuesto a las Transacciones IT, el Impuesto a las Utilidades IUE y el Impuesto al Valor Agregado IVA en el servicio de construcción, no así en la construcción de inmuebles para la venta.

Si bien la normativa es clara cuando menciona que la compra venta de inmuebles no está dentro del objeto del Impuesto al Valor Agregado IVA, existe una diversidad de criterios relacionados por un lado con la contabilización, así como con el tratamiento del crédito fiscal en estos casos, además de su declaración en el formulario tributario respectivo. En la presente Memoria Laboral, intentamos uniformar criterios, sugerir la contabilización de este impuesto en nuestros registros contables, así como la declaración de estos en el formulario tributario, basado en la actual normativa tributaria.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. OBJETIVOS	2
2.1 OBJETIVO GENERAL	2
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	2
3. ASPECTOS METODOLÓGICOS	2
3.1 JUSTIFICACIÓN	2
3.2 ALCANCE	4
3.3 METODOLOGÍA	4
3.4 MARCO PRÁCTICO	4
4. MARCO TEÓRICO NORMATIVO	5
4.1 PRELACIÓN DE LEYES Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD	5
4.2 DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	6
4.3 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA	8
4.3.1 Objeto, sujeto y nacimiento del hecho imponible	8
4.3.2 Débito y Crédito fiscal	14
4.3.3 Exenciones	19
5. MARCO PRÁCTICO	19
5.1 GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA	19
5.2 EL IVA, UN IMPUESTO INDIRECTO	28
5.3 ROMPIMIENTO DE LA CADENA DEL IVA CUANDO NO SE EMITE FACTURA	29
5.4 SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA	30
5.5 EL IVA EN EL SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN EN TERRENO AJENO POR MANDATO DE UN TERCERO	34
5.5.1 Requisitos para beneficiarse con el crédito fiscal de las facturas de compra	42
5.5.2 Obligación tributaria, perfeccionamiento del hecho imponible y emisión de la factura	46
5.6 EL IVA EN LA CONSTRUCCIÓN EN TERRENO PROPIO CON FINES COMERCIALES	50

5.6.1	TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COMPRAS Y VENTAS	51
5.6.2	OPERACIONES MIXTAS Y LA PROPORCIONALIDAD DEL IVA EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS	55
6.	BIBLIOGRAFÍA	61

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, nuestro país ha experimentado un crecimiento sostenido en el rubro de la construcción, tanto las obras estatales como las particulares. Muchas empresas se han creado para atender la demanda creciente de este mercado, en el área estatal por los requerimientos de esta, las empresas cumplen con los requisitos de ley; entre ellos el contar con un Número de Identificación Tributaria NIT, sin embargo en las obras particulares, este formalismo no es un requisito esencial.

También es importante mencionar que muchos propietarios de terrenos, al ver la demanda y los precios atractivos de mercado, se animaron a construir en sus propiedades con fines de comercializar posteriormente las mismas y así obtener “utilidades extraordinarias”.

Las actividades lucrativas en el país tienen por lo general, la obligatoriedad de pagar tres impuestos: El Impuesto al Valor Agregado IVA el Impuesto a las Transacciones IT y el Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE. En las construcciones sin embargo, no siempre ocurre así, hay que diferenciar el servicio de construcción a un tercero, con la construcción en terreno propio para una posterior venta con valor agregado. El primero tiene mínimamente las tres obligaciones mencionadas anteriormente, el segundo en cambio se encuentra exento del pago del Impuesto al Valor Agregado IVA, motivo por el cual muchas empresas no se sienten “obligadas” a respaldar todos sus gastos con factura y al no estar obligados a la presentación de una Nota Fiscal por la venta de estas construcciones, tampoco ven inclusive la necesidad de inscribirse en el Padrón Biométrico Digital y obtener un NIT. En este entendido, el Servicio de Impuestos Nacionales inició operativos para identificar aquellas construcciones que personas y/o empresas realizaban, sin estar inscritos en el Padrón Nacional de Contribuyentes y por ende sin contar con un NIT, a fin de presionarlos a su inscripción voluntaria o definitivamente inscribirlos de oficio y así cumplir con el pago de las otras obligaciones tributarias, principalmente el Impuesto a las Utilidades.

En el presente trabajo iremos describiendo este fenómeno que se presenta en el rubro de la construcción, y analizando además el efecto que causaría la emisión de una Nota Fiscal o documento equivalente, por la venta de estas construcciones en su primera venta.

2. OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GENERAL

Describir el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado IVA en la construcción de departamentos que realizan las Empresas Constructoras, tanto en terreno ajeno por mandato de un tercero, así como la edificación en terreno propio con fines comerciales.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Explicar el rompimiento de la cadena del Impuesto al Valor Agregado IVA cuando no se emite Nota Fiscal o documento equivalente
- Mostrar el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado IVA en la Construcción de Departamentos cuando se ejecuta por mandato de un tercero
- Exponer el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado IVA cuando se construye en terreno propio

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 JUSTIFICACIÓN

El crecimiento sostenido que tuvo la economía del país en los últimos años, tuvo entre otros elementos su aporte del auge del rubro de la construcción; este sector mantuvo a su vez también un crecimiento permanente que alcanzó al 8.04% en el primer semestre del 2015; la perspectiva es que este sector no detenga su crecimiento, ya que por un lado están las bajas tasas de interés para vivienda social, y por otro se calcula que aún el 52% de los bolivianos no cuenta todavía con casa propia¹.

¹ La construcción crece 8.04% y desafía la desaceleración, HILTON HEREDIA GARCÍA hheredia@eldeber.com.bo, publicación de El Deber del 27/08/2015.
<http://www.eldeber.com.bo/economia/construccion-crece-04-y-desafia.html>

Las recaudaciones tributarias por su parte, también experimentaron un crecimiento sostenido, por lo menos en lo que se refiere al mercado interno; sin embargo pese al crecimiento de este sector a decir de sus entes asociados, no se refleja similar situación en la parte impositiva, ya que su porcentaje de participación en la recaudación tributaria, apenas subió de un 3.3% en el 2011 a un 4.1% en el 2014², es decir la participación tributaria no supero el 1% en los últimos 4 años.

Si bien estas cifras dan a entender que existe evasión tributaria significativa en el sector, hay que reconocer que en los últimos años el Servicio de Impuestos Nacionales, realizó grandes esfuerzos para minimizar esta con muy buenos resultados. El ir de la mano con la tecnología, ha contribuido a incrementar la sensación de riesgo en los contribuyentes y en la mejora y sofisticación de los procesos de control y fiscalización.

Además, las modificaciones que se realizaron a la normativa tributaria, aplicando sanciones más drásticas hacia los evasores de impuestos: Figura penal a la clonación de facturas, incremento proporcional de las clausuras de 6 a 48 días, el alargue de la prescripción tributaria a 10 años, el incremento de deberes formales así como sus respectivas multas -por mencionar algunas- fueron otros factores que ayudaron a disminuir la evasión tributaria; que acompañado con el crecimiento económico del país, tuvieron el efecto de crecimiento sostenido en las recaudaciones impositivas.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Nacionales al percatarse que muchas de estas construcciones al parecer no estaban cumpliendo con la normativa tributaria vigente, inició operativos de control para identificar a aquellas que se estaban llevando adelante con fines comerciales y que no se hallaban con el correspondiente registro en el Padrón Nacional de Contribuyentes (NIT); clausurando varias de estas hasta que cumplan con la inscripción

² Datos obtenidos de las Memorias Anuales del Servicio de Impuestos Nacionales de los años 2012, 2013 y 2014

respectiva en el Padrón Nacional de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales SIN³.

Pese a estos esfuerzos, a decir de la Cámara Boliviana de la Construcción, existen alrededor de un 15% de empresas constructoras que no están registradas en ninguna parte, es decir lo hacen como un ciudadano particular que realiza una construcción familiar y sin embargo el fin es comercial, el motivo principal de este fenómeno es la evasión tributaria.

Finalmente, muchas de estas personas regularizaron su situación tributaria y otras al ver un mercado atractivo decidieron iniciar nuevos emprendimientos; teniendo también a su vez un mayor y mejor requerimiento en cuanto a información de la normativa tributaria relacionada al sector de la construcción, aspecto que intentaremos cubrir en este documento, en la parte del Impuesto al Valor Agregado IVA.

3.2 ALCANCE

Nos enmarcaremos en la descripción de la normativa tributaria del Impuesto al Valor Agregado IVA, que está vigente para las empresas que se encuentran dedicadas al rubro de la construcción de departamentos, tanto por cuenta propia en sus mismos terrenos así como por mandato de un tercero en terreno ajeno para posterior venta, por consultas realizadas por clientes.

3.3 METODOLOGÍA

3.3.1 Método de Investigación

³ Impuestos clausuró en julio 60 edificios en construcción, publicación de Página Siete del 16/08/2014 <http://www.paginasiete.bo/economia/2014/8/16/impuestos-clausuro-julio-edificios-construccion-29548.html>

- **Método Deductivo:** En este método se desciende de lo general a lo particular, es decir partiendo de enunciados ya expuestos en leyes y normativa utilizando instrumentos científicos, se infieren a casos particulares.

3.3.2 Nivel de investigación

- **Narrativa descriptiva:** El nivel de investigación aplicado permitirá detallar, especificar, particularizar los hechos que se han suscitado en la ejecución de la Normativa Tributaria, de modo que permitan inferir y sacar conclusiones válidas para ser utilizadas en este trabajo.

4. MARCO TEÓRICO NORMATIVO

4.1 PRELACIÓN DE LEYES Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El Código Tributario nos habla en relación a la prelación de leyes, lo siguiente:

Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).

SECCIÓN II: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

ARTÍCULO 5°.- (FUENTE, PRELACIÓN NORMATIVA Y DERECHO SUPLETORIO).

I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

- 1. La Constitución Política del Estado.*
- 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.*
- 3. El presente Código Tributario.*
- 4. Las Leyes.*
- 5. Los Decretos Supremos.*
- 6. Resoluciones Supremas.*
- 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este*

Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

ARTÍCULO 6°.- (PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY).

I. Sólo la Ley puede:

- 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.*
- 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.*
- 3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.*
- 4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.*
- 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales.*
- 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.*
- 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias.*
- 8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.*

4.2 DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El actual Código Tributario define y clasifica a los tributos de la siguiente manera:

Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB)

ARTÍCULO 9°.- (CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN).

- I. Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.*

II. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales; y

III. Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

ARTÍCULO 10°.- (IMPUESTO). Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

ARTÍCULO 11°.- (TASA).

I. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos (2) siguientes circunstancias:

- 1. Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.*
- 2. Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad.*

II. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

III. La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación.

ARTÍCULO 12°.- (CONTRIBUCIONES ESPECIALES). Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes

a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio.

4.3 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA

4.3.1 OBJETO, SUJETO Y NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

La Ley 843 es la que crea el Impuesto al Valor Agregado IVA; el objeto, sujeto y nacimiento del hecho imponible nos la detalla en los siguientes artículos:

Ley 843 TOV, Ley de Reforma Tributaria (Texto Ordenado Vigente).

OBJETO

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 del 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 comprendidos en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia 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 a uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.

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

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

D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado

OBJETO

ARTICULO 1°.- Las operaciones de reaseguro y coaseguro no están incluidas en el objeto del impuesto definido en el inciso b) del Artículo 1° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) (), por tratarse de participaciones del seguro principal sujetas al gravamen.*

Con referencia al mismo inciso b) del Artículo 1° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) (), se entiende también por contratos de obra los celebrados verbalmente o por escrito, cualquiera sea la designación que se les dé y que impliquen la construcción, adecuación, mejoras, reparaciones, ampliaciones, transformaciones, adiciones e instalaciones, realizadas sobre bienes propios y ajenos.*

El gravamen que corresponde por las importaciones definitivas a que se refiere el Artículo 1° inciso c) de la Ley, debe ser pagado por el importador en el momento del despacho aduanero, ya sea que se encuentre o no inscrito a efectos del Impuesto al Valor Agregado

SUJETOS

ARTICULO 3°.- Son sujetos pasivos de este impuesto, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 3° de la Ley, las personas individuales o colectivas, ya sean de derecho público o privado que realicen las actividades señaladas en los incisos c) y e) del mencionado Artículo 3°. También son sujetos del impuesto, quienes realicen en forma habitual las actividades señaladas en los incisos a), b) o d) del mismo Artículo 3°

NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

ARTICULO 4°.- A los fines de lo dispuesto en el Artículo 4° inciso b) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) (), cuando las empresas constructoras para la ejecución de sus obras requieran el financiamiento por parte de los contratantes, sean éstos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas o cuando los adquirentes, sean éstos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas, son propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, debe existir necesariamente un contrato de obra o de prestación de servicios de construcción y el contratista deberá obligatoriamente emitir la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente por la percepción total o por el monto del pago de cada cuota del precio establecido en el contrato, según el avance de obra. En los contratos de obras públicas, cuando éstas se paguen mediante títulos valores negociables, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente se perfecciona en el momento en que el ente contratante haga efectivos dichos títulos.*

Por su parte, en los casos de servicios que se contrapresten mediante pagos parciales del precio, la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente surge en el momento de la percepción de cada pago. En los casos indicados en los párrafos precedentes, el hecho imponible nace en el momento de la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, o en el de la entrega definitiva de la obra o prestación efectiva del servicio, lo que ocurra primero; en este último supuesto, la obligación de emitir factura, nota

fiscal o documento equivalente se perfecciona incuestionablemente en el momento de la entrega definitiva de la obra o de la prestación efectiva del servicio

También el Código Tributario Boliviano en relación los sujetos de la relación jurídica tributaria, indica lo siguiente:

Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB)

SUJETO ACTIVO

ARTÍCULO 21°.- (SUJETO ACTIVO). El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

Las actividades mencionadas en el párrafo anterior, podrán ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.

SUJETO PASIVO

ARTÍCULO 22°.- (SUJETO PASIVO). Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

ARTÍCULO 23°.- (CONTRIBUYENTE). Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

- 1. En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.*
- 2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.*
- 3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos*

emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

ARTÍCULO 24°.- (INTRANSMISIBILIDAD). No perderá su condición de sujeto pasivo, quien según la norma jurídica respectiva deba cumplir con la prestación, aunque realice la traslación de la obligación tributaria a otras personas.

ARTÍCULO 25°.- (SUSTITUTO). Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco.*
- 2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.*
- 3. Son agentes de percepción las personas naturales o jurídicas designadas para obtener junto con el monto de las operaciones que originan la percepción, el tributo autorizado.*
- 4. Efectuada la retención o percepción, el sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste.*
- 5. El agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.*

El código Tributario Boliviano define al hecho generador conforme a lo siguiente:

ARTÍCULO 16°.- (DEFINICIÓN). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

ARTÍCULO 17°.- (PERFECCIONAMIENTO). Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

- 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.*
- 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.*

4.3.2 DEBITO Y CRÉDITO FISCAL

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 los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

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

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

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 I

D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado

DEBITO FISCAL

ARTICULO 7°.- A los fines de la determinación del débito fiscal a que se refiere el Artículo 7° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 15° de la misma, sobre el precio neto de venta, contratos de obra y de prestaciones de servicios y de toda otra prestación que se hubiese facturado, entendiéndose por tal el definido por los Artículos 5° y 6° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).

Lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 7° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente) (), procederá en los casos de devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas logradas, respecto de operaciones que hubieren dado lugar al cómputo del crédito fiscal previsto en el Artículo 8° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).*

El débito fiscal surgirá de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes emitidos en el mes al que corresponda la liquidación del impuesto.

CREDITO FISCAL

ARTICULO 8°.-El crédito fiscal computable a que se refiere el Artículo 8° inciso a) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. El Servicio de Impuestos Nacionales establecerá con carácter general, mediante Resolución Administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo.

A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el Artículo 15° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

Si un contribuyente inscrito destinase bienes, obras, locaciones o prestaciones gravadas para donaciones o entregas a título gratuito, dado que estas operaciones no ocasionan débito fiscal, el contribuyente deberá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales que hubiese computado por los bienes, servicios, locaciones o prestaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras, locaciones o prestaciones donadas o cedidas a título gratuito.

A los fines de lo dispuesto en párrafo anterior, el monto del crédito a reintegrar será actualizado sobre la base de la variación de las Unidades de Fomento de Vivienda – UFV con relación al Boliviano, producida entre el último día hábil del mes anterior al que el crédito fue computado y el último día hábil del mes anterior al que corresponda su reintegro. Lo dispuesto en el inciso b) del Artículo 8° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) (), procederá en el caso de descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones respecto de operaciones que hubieran dado lugar al cómputo del débito fiscal previsto en el Artículo 7° de la Ley.*

Los créditos fiscales de un determinado mes no podrán ser compensados con débitos fiscales de meses anteriores.

Cuando las compras de bienes y/o servicios, importaciones definitivas y alquiler de muebles e inmuebles que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado como a operaciones no comprendidas en el objeto de dicho Impuesto, se procederá de la siguiente forma:

1. En los casos en que exista incorporación de bienes o servicios que se integren a bienes o servicios resultantes, el crédito fiscal contenido en las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes correspondiente a esos bienes o servicios incorporados, será apropiado en forma directa a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto de este impuesto, según corresponda; y 2. En la medida en que la apropiación directa a que se refiere el numeral anterior no fuera posible, la apropiación del crédito fiscal procederá en la proporción que corresponda atribuir a las operaciones gravadas y a las que no son

objeto de este impuesto, a cuyo fin se tomará como base para dicha proporción el monto neto de ventas del período fiscal mensual que se liquida.

Las apropiaciones proporcionales de créditos fiscales efectuadas en cada período mensual, serán consideradas provisorias y serán ajustadas en declaración jurada adicional del IVA al cierre de la gestión fiscal determinada a los efectos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, teniendo en cuenta para tal efecto los montos netos de ventas de las operaciones gravadas y de las operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, realizadas durante el transcurso de la gestión fiscal. Esta declaración jurada adicional del IVA se presentará junto a la declaración jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, no pudiendo ser rectificadas posteriormente. La apropiación de créditos fiscales atribuibles en forma directa y/o proporcional a operaciones gravadas y operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, en la determinación correspondiente al último mes de la gestión fiscal indicada en el párrafo precedente, será considerada como definitiva y no podrá ser objeto de rectificación en las declaraciones correspondientes a períodos fiscales futuros. De tal modo, el crédito fiscal atribuible en dicha determinación definitiva a operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, no podrá ser computado en ningún momento contra débitos fiscales originados en operaciones gravadas.

Para el cálculo de la proporción a que se refieren los dos párrafos precedentes, las operaciones de exportación serán consideradas operaciones gravadas.

A los fines de la aplicación de lo dispuesto en este Artículo, las empresas petroleras que se encuentren agrupadas bajo un mismo contrato de operaciones con Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) para ejecutar operaciones de exploración y explotación petrolera en un determinado “Bloque Petrolero”, podrán distribuir entre sí el crédito fiscal que le corresponde a cada una de ellas por la adquisición de bienes y servicios para la operación petrolera del “Bloque”, procediendo para ello del modo que se determine mediante Resolución Ministerial a ser emitida por el Ministerio de Hacienda.

DIFERENCIA ENTRE DEBITO Y CREDITO FISCAL

ARTICULO 9°.- El saldo a favor del contribuyente a que se refiere el Artículo 9° de la Ley, sólo podrá utilizarse para compensar futuros pagos del Impuesto al Valor Agregado del mismo contribuyente. Esta limitación no afecta la libre disponibilidad de los saldos a favor que surjan de operaciones de exportación, por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 11° de la Ley.

Los saldos a favor del contribuyente serán actualizados sobre la base de la variación de las Unidades de Fomento de Vivienda – UFV con relación al Boliviano, producida entre el último día hábil del mes en que se determinó el saldo a favor y el último día hábil del mes siguiente, y así sucesivamente en cada liquidación mensual hasta que el saldo a favor quede compensado.

4.3.3 EXENCIONES

Ley 843 TOV, Ley de Reforma Tributaria (Texto Ordenado Vigente).

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*

5. MARCO PRÁCTICO

5.1 GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA

DEFINICIONES Y CONCEPTOS TRIBUTARIOS

En materia tributaria, existen algunos términos que es bueno describirlos ya que son bastante utilizados y son definidos por la normativa vigente:

SUJETO ACTIVO

“El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado”⁴.

SUJETO PASIVO

“Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes”⁵.

CONTRIBUYENTE

“Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

- 1. En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.*
- 2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.*
- 3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos”⁶.*

⁴ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 21

⁵ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 22

⁶ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 23

Intransmisibilidad

“No perderá su condición de sujeto pasivo, quien según la norma jurídica respectiva deba cumplir con la prestación, aunque realice la traslación de la obligación tributaria a otras personas”⁷.

SUSTITUTO

“Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco.*
- 2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.*
- 3. Son agentes de percepción las personas naturales o jurídicas designadas para obtener junto con el monto de las operaciones que originan la percepción, el tributo autorizado.*
- 4. Efectuada la retención o percepción, el sustituto es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste.*
- 5. El agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen”⁸.*

⁷ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 24

⁸ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 25

DEUDORES SOLIDARIOS

“I. Están solidariamente obligados aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador, salvo que la Ley especial dispusiere lo contrario. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por Ley.

II. Los efectos de la solidaridad son:

- 1. La obligación puede ser exigida totalmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.*
- 2. El pago total efectuado por uno de los deudores libera a los demás, sin perjuicio de su derecho a repetir civilmente contra los demás.*
- 3. El cumplimiento de una obligación formal por parte de uno de los obligados libera a los demás.*
- 4. La exención de la obligación alcanza a todos los beneficiarios, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficio.*
- 5. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción, a favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás”⁹.*

TRIBUTO

La Ley 2492 define a los tributos como *“las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”¹⁰*, de esta definición el Dr. Alfredo Benitez Rivas desprende las siguientes tres características¹¹:

- a) Que son prestaciones dinerarias
- b) Que si bien los tributos se imponen con carácter obligatorio y coactivamente por el poder de imperio del Estado, ellos solo pueden ser creados por ley, y

⁹ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 26

¹⁰ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 9 p.I

¹¹ Benitez Rivas, Alfredo. Derecho Tributario. Azul Editores. 2014. P.203

- c) Que tienen una finalidad fiscalista, “..la de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

Además, la misma ley clasifica los tributos en¹²:

- a) Impuestos, que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente¹³.
- b) Tasas, cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo¹⁴, y
- c) Contribuciones Especiales, que son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación¹⁵.

EL IVA COMO IMPUESTO

El Impuesto al Valor Agregado IVA de acuerdo a nuestra normativa vigente, ingresa en la clasificación de “impuesto”, es uno de los gravámenes más extendidos a nivel mundial, debido a sus características intrínsecas; fue propuesto inicialmente en Alemania por F. Von Siemens a principios del siglo XX y en América Latina fue Argentina quien inició su implementación en la década de los 70's¹⁶. En Bolivia se puso en vigencia a partir de la promulgación de la Ley 843 de mayo de 1986 en su Título I, reglamentado por el D.S. 21530 de febrero de 1987, vigente a partir del 1 de abril de 1987; a partir del D.S. 27190 de 30 de septiembre de 2003 se establece la denominación Texto Ordenado Vigente TOV.

¹² Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 9 p.II

¹³ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 10

¹⁴ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 11

¹⁵ Ley 2492 Código Tributario Boliviano. Art. 12

¹⁶ García Canseco, Oscar. Derecho Tributario y Legislación Tributaria. Editorial Temis 2015, p.232 y 233

Ley 843 TOV

“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.”*

En palabras del Dr. García Canseco, *“este impuesto grava la compra venta de bienes y la prestación de servicios, en cada una de las etapas de su comercialización. El impuesto se aplica sólo sobre el valor que se agrega en cada una de dichas etapas, estableciendo un sistema de débitos y créditos que facilitan este tratamiento”*.¹⁷

De acuerdo a datos del Servicio de Impuestos Nacionales, el IVA alcanzó un porcentaje de recaudación del 32.17% en el año 2014¹⁸ (sin contar IDH e IEHD), situándose entre los más importantes en materia tributaria después del IUE.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

Las principales características del impuesto son¹⁹:

- a) Es un impuesto indirecto, generalizado a toda la economía del país
- b) Es un impuesto ciego y real, ya que no toma en cuenta las condiciones de riqueza o pobreza de la persona que soporta el impuesto

¹⁷ García Canseco, Oscar. Derecho Tributario y Legislación Tributaria. Editorial Temis 2015, p.282

¹⁸ Servicio de Impuestos Nacionales. Memoria 2014.

¹⁹ Valdez Montoya, Jorge. Aplicaciones Técnicas, legales y contables de los tributos. Editorial Quatro Hnos. Edición 2009. P.1-2

- c) La exención del IVA a ciertos productos (normalmente los esenciales o de primera necesidad) rompe la cadena de débitos y créditos fiscales ocasionando distorsiones.
- d) El IVA es un impuesto neutro, puesto que grava las ventas en todas las etapas con alícuotas uniformes y admite la posibilidad de computar como crédito fiscal el impuesto pagado en las compras. El productor y/o comerciante no incluye en sus costos al IVA y, como en definitiva quien proporciona los fondos para el impuesto es el consumidor final, se dice que el IVA es neutro para los sujetos pasivos del gravamen
- e) En apariencia es de sencilla recaudación y fiscalización puesto que el Fisco puede efectuar controles cruzados entre los débitos declarados por los vendedores y los créditos fiscales utilizados por los compradores
- f) Un típico impuesto a las ventas alcanza casi sin excepción a todo tipo de ingreso, como ser, a los subsidios por desocupación a los beneficios de la seguridad social, los ingresos ilícitos, etc., es decir, no importa de dónde provenga el ingreso, lo único que importa es que se gaste y de inmediato se presenta la carga tributaria. En realidad lo único que se salva del impuesto son los ahorros y los propios impuestos.
- g) Como desventaja, se plantea su regresividad; la incidencia del gravamen termina siendo mayor en los sectores de bajos ingresos que en los de altos ingresos. Las clases de menores ingresos, en realidad, contribuyen en mayor proporción en términos relativos
- h) Su recaudación se complica y tiene mayor evasión en la etapa minorista, puesto que los consumidores suelen no reclamar las facturas y el vendedor acepta de buen agrado este hecho.

- i) La existencia de los denominados “regímenes especiales” ocasiona una vulneración al principio de generalidad y permite la evasión del impuesto precisamente en la última etapa, que es cuando el producto llega al consumidor final.

ALÍCUOTA

El artículo 15 de la Ley 843 TOV, establece la alícuota general única del impuesto al 13% (trece por ciento)²⁰.

Además, lo que hace peculiar a nuestro país con el resto es que el impuesto debe formar parte integrante del precio de venta, el servicio o prestación gravada y se debe facturar juntamente con este, es decir, no se debe mostrar por separado²¹. Esta peculiaridad hace que en realidad que la alícuota real del impuesto, alcance al 14.94%, como vemos en la siguiente fórmula²²:

$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{\text{Tasa Nominal}}{1 - \text{Tasa Nominal}} \times 100$$

Reemplazando a una tasa nominal del 13%

$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{0.13}{1-0.13} \times 100 = 14.94\%$$

PERIODICIDAD

El periodo de liquidación del Impuesto al Valor Agregado IVA es de un mes calendario, y se liquida al mes siguiente con vencimiento de acuerdo a la terminación del Número de Identificación Tributaria NIT.

²⁰ Esta disposición fue cambiada del 10% al 13% mediante Ley No. 1314 (Ley de Modificaciones a las Alícuotas de los Impuestos IVA, RC-IVA e IT) de 27/02/1992

²¹ Ley 843 Texto Ordenado Vigente, Art. 5 penúltimo párrafo.

²² Valdez Montoya, Jorge. Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos. Editorial Quatro Hnos. 2009. P. 10

La ley 843 TOV al respecto dice:

“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”.

Además el D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado complementa respecto al Periodo Fiscal de Liquidación:

“ARTICULO 10°.- Los Contribuyentes del impuesto deben presentar la declaración jurada y pagar el impuesto resultante, cuando corresponda, considerando el último dígito del número del NIT, de acuerdo a la siguiente distribución correlativa:

0 Hasta el día 13 de cada mes

1 Hasta el día 14 de cada mes

2 Hasta el día 15 de cada mes

3 Hasta el día 16 de cada mes

4 Hasta el día 17 de cada mes

5 Hasta el día 18 de cada mes

6 Hasta el día 19 de cada mes

7 Hasta el día 20 de cada mes

8 Hasta el día 21 de cada mes

9 Hasta el día 22 de cada mes

al de la finalización del mes que corresponda.

En cualquiera de los bancos autorizados ubicados en la jurisdicción de su domicilio. En las localidades donde no existieran bancos la presentación y pago se efectuarán en las colectorías del Servicio de Impuestos Nacionales.

La obligación de presentar la declaración jurada subsiste aun cuando surja un saldo a favor del contribuyente, o que durante el período no hubiera tenido movimiento alguno”.

Resaltar que si un contribuyente no ha tenido movimiento o teniendo movimiento no tiene impuesto a pagar, igual la presentación de esta información es obligatoria.

5.2 EL IVA, UN IMPUESTO INDIRECTO

La normativa boliviana no contempla una clasificación de los impuestos expresamente citada, sin embargo se puede afirmar que al igual que sus similares de América Latina, los impuestos están clasificados teniendo en cuenta su incidencia en directos e indirectos.

Recurrimos al diccionario de Economía y Finanzas del Prof. Carlos Sabino para obtener las siguientes definiciones²³:

Impuestos Directos

“Los Impuestos Directos recaen directamente sobre el contribuyente, en tanto persona natural o jurídica, e incluyen los impuestos sobre la renta, los que se cobran a las sucesiones y herencias, los impuestos al enriquecimiento, y también las cantidades que se pagan al fisco por la realización de diversos trámites personales, como la obtención de documentos de identidad, licencias, pago de derechos, etc”.

Estos impuestos indirectos son los que se cargan sobre las mercancías o las transacciones que se realizan con ellas: así sucede en el caso de los impuestos a las ventas, al valor agregado (IVA) o añadido, cuando se pagan aranceles para importar bienes, etc.

Vemos entonces que el Impuesto al Valor Agregado IVA, corresponde al grupo de los impuestos indirectos, ya que el mismo grava a las ventas de bienes pero según ley, en Bolivia también están incluidas las prestaciones de servicios.

²³ Sabino Carlos. Diccionario de Economía y Finanzas. Editorial Panapo. 1991

5.3 ROMPIMIENTO DE LA CADENA DEL IVA CUANDO NO SE EMITE FACTURA

El Impuesto al Valor Agregado al ser un impuesto indirecto, es trasladado al –o pagado por el- consumidor final; consideremos el siguiente ejemplo:

La empresa A vende un producto a precio de Bs. 100.- a la empresa B (suponiendo que A no tiene compras con factura) y paga Bs. 13 de IVA; a su vez la empresa B vende ese producto a un precio de Bs. 250.- a la empresa C, llegando a pagar Bs. 19.50 de impuesto, la empresa C lo comercializa al consumidor final a un precio de Bs. 500.- pagando al fisco Bs. 32.50.

CADENA DEL IVA (Expresado en Bolivianos)

Contribuyente	Compras	Ventas	Débito Fiscal	Crédito Fiscal	IVA pagado
Empresa A	-	100.00	13.00	-	13.00
Empresa B	100.00	250.00	32.50	13.00	19.50
Empresa C	250.00	500.00	65.00	32.50	32.50
Consumidor	500.00	-	-	65.00	

Como se observa en el cuadro, el Estado fue recolectando en cada etapa en la que se agrega valor a los bienes el impuesto, hasta llegar a un total de Bs. 65.- (13 + 19.50 + 32.50); que son exactamente el 13% de lo que pagó el consumidor final.

Ahora, suponiendo que la empresa C no emite factura por la venta al consumidor final, el nuevo escenario sería el siguiente:

CADENA DEL IVA NO CONCLUIDA
(Expresado en Bolivianos)

Contribuyente	Compras	Ventas	Débito Fiscal	Crédito Fiscal	IVA
					pagado
Empresa A	-	100.00	13.00	-	13.00
Empresa B	100.00	250.00	32.50	13.00	19.50
Empresa C	250.00	500.00(*)	-	32.50	-
Consumidor	500.00	-	-	-	-

(*) Venta realizada sin emitir la factura correspondiente

En el siguiente cuadro se puede apreciar que el Estado, solo llega a recuperar Bs. 32.50 (13 + 19.50), debido a que la empresa C no emite la factura correspondiente por la venta del producto, generando un daño económico considerable. De ahí la importancia para el ente recaudador, de que los ciudadanos al momento de realizar sus compras, exijan la factura correspondiente.

5.4 SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA

SUJETOS PASIVOS DEL IVA

La ley 843 TOV en su artículo 3 señala lo siguiente:

“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.”

Entonces decimos que el IVA grava todas las operaciones de venta de bienes muebles, importaciones definitivas, alquileres y el recientemente incorporado leasing financiero con bienes muebles. Hay que resaltar que en la normativa boliviana se grava con el IVA tanto la compra venta de bienes muebles, así como la prestación de servicios.

EXENCIONES

También la ley 843 TOV en su artículo 14 sobre las exenciones nos dice:

“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”.*

Como se puede apreciar, prácticamente no existe exenciones en este impuesto, ni están exentos ningún artículo de primera necesidad ni tampoco el sector salud, como ocurre en otros países como es el caso de Colombia²⁴.

²⁴ Ley 1607 del Estatuto Tributario de Colombia, arts. 439, 440, 476

IVA TASA CERO

Finalmente, existe en nuestro país un régimen especial denominado Régimen Tasa Cero del IVA, del cual están beneficiados algunos sectores del país, a citar:

Transporte Internacional por carretera

Ley 3249 de 01 de diciembre de 2005, en su único artículo dice:

“A partir del primer día hábil del mes siguiente a la publicación de la presente Ley, el servicio de transporte internacional de empresas bolivianas de carga por carretera incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La aplicación de la mencionada tasa no implica que el sujeto pasivo sea beneficiario de la devolución del Crédito Fiscal (IVA), por no constituir exportación de servicios”.

Sector Minero

Ley No. 186 Régimen de Tasa Cero en el Impuesto al Valor Agregado para la Venta de Minerales y Metales en su Primera Fase de Comercialización del 17 de noviembre del 2011.

Artículo 1.-

- I. A partir de la vigencia de la presente Ley, las ventas en el mercado interno de minerales y metales en su primera etapa de comercialización, realizadas por cooperativas mineras, incluidos los productores primarios que produzcan en forma artesanal y estén sujetos a Contrato con el Estado, de conformidad al Artículo 369 de la Constitución Política del Estado, comprendidas en el objeto del Impuesto al Valor agregado – IVA, aplicarán un régimen de tasa cero en este impuesto.*
- II. En las siguientes etapas de comercialización de minerales y metales realizadas en el mercado interno, se aplicará la tasa general del Impuesto al Valor Agregado – IVA conforme establece el Título I del Texto ordenado de la Ley No. 843.*

(...)

Artículo 3.-

A fin de evitar que el presente régimen beneficie a entidades que no tengan la estructura o fines de las cooperativas mineras o productores primarios artesanales sujetos a contrato con el Estado, el Órgano Ejecutivo mediante Decreto Supremo reglamentará los parámetros de clasificación aplicables, considerando para el efecto sus fines, naturaleza, características y estructura de organización.

Artículo 4.-

El tratamiento establecido en la presente norma, será aplicable a todos los sujetos que se encuentren empadronados en el Número de Identificación Tributaria – NIT, y a los que en el plazo que determine el reglamento se empadronen en este registro, a este efecto el Servicio de Impuestos Nacionales – SIN, adecuará su emisión a la presente norma”.

Venta de Libros

Ley No. 366 del libro y la lectura Oscar Alfaro de 29 de abril de 2013

Artículo 8.- (IMPORTACIÓN Y VENTA DE LIBROS Y PUBLICACIONES)

(...)

- II. La venta de libros de producción nacional e importados, y de publicaciones oficiales realizadas por instituciones del Estado Plurinacional de Bolivia, en versión impresa, está sujeta a una tasa cero (0) en el Impuesto al Valor Agregado – IVA”.*

Estas operaciones a Tasa Cero, no pueden “compensar” este el crédito fiscal obtenido por sus operaciones ni pueden solicitar devolución alguna por no tratarse de una exportación, tal cual cita el último párrafo de la Ley 3249 en su artículo único.

5.5 EL IVA EN EL SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN EN TERRENO AJENO POR MANDATO DE UN TERCERO

De acuerdo a normativa vigente, el servicio de construcción que brinda una Empresa Constructora al público en general, está gravado por el Impuesto al Valor Agregado IVA:

Ley 843 Texto Ordenado Vigente

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

(...)

*d) **Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza;***

(...)

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”.

(Las negrillas son nuestras)

Además, el Art. 1 del D.S. 21530 Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, aclara en su segundo párrafo lo siguiente:

“Artículo 1.-

(...)

*Con referencia al mismo inciso b) del Artículo 1° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), se entiende también por contratos de obra los celebrados verbalmente o por escrito, cualquiera sea la designación que se les dé y que **impliquen la construcción, adecuación, mejoras, reparaciones, ampliaciones, transformaciones, adiciones e instalaciones, realizadas sobre bienes propios y ajenos”.***

(Las negrillas son nuestras)

Por tanto las compensaciones tanto del débito y el crédito fiscal, se harán conforme lo establece la normativa tributaria de la siguiente forma:

Para el Débito Fiscal

Ley 843 Texto Ordenado Vigente, Artículo 7.-

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

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

Para el Crédito Fiscal

Ley 843 Texto Ordenado Vigente, Artículo 8.-

“Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán:

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

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

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

Adicionalmente a estas disposiciones, se debe considerar también otra disposición implementada mediante la Ley 317 del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, del 11 de diciembre del 2012, que en su Disposición Adicional Tercera, dice:

“En la compra de Gasolina Especial, Gasolina Premium o Diesel Oil a las Estaciones de Servicio, las personas naturales o jurídicas, computarán como crédito fiscal para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado – IVA, sólo el 70% sobre el crédito fiscal del valor de la compra”.

A partir del 12 de diciembre del 2012, de las facturas de gasolina y diésel solo se considera el 70% del valor total, válido para crédito fiscal.

Para la diferencia entre el Débito y el Crédito Fiscal

Ley 843 Texto Ordenado Vigente, Artículo 9.-

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

Al mencionar la normativa que se debe aplicar sobre los importes de crédito y débito la diferencia, para ver si se tiene saldo a favor del contribuyente o del fisco, se deduce que la forma de realizar el cálculo del saldo es impuesto contra impuesto.

Ejemplo.

Suponiendo que una empresa constructora, en el mes de octubre realiza compra de material de construcción para la obra que está ejecutando por valor de Bs. 100,000.- y como todavía no emitió el certificado de avance, sus ventas son cero. El cálculo del impuesto será de la siguiente forma:

Operación	Importe	Impuesto	
		Alícuota IVA	Determinado
Ventas	-	13%	-
Compras	100,000.00	13%	13,000.00
Saldo a Favor del contribuyente			13,000.00

Ahora bien, el asiento modelo para ese mes, sería el siguiente:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31/10/2015	Costo de Obra Materiales de construcción	87,000.00	
	Crédito Fiscal Banco	13,000.00	100,000.00
	Por el registro de las compras del mes de acuerdo a documentación adjunta		
TOTALES		100,000.00	100,000.00

Suponiendo que no cuenta con saldo de Crédito Fiscal anterior a su favor, el llenado del formulario 200 v.3 quedaría de la siguiente manera:

Fila	RUBRO 1 - DETERMINACION DEL DEBITO FISCAL	Cód. Casill	IMPORTE (En Bs sin cents)
1	Venta de bienes y/o servicios gravados en el mercado interno, excepto ventas gravadas con Tasa Cero	13	
2	Exportación de bienes y operaciones exentas	14	
3	Ventas gravadas a Tasa Cero	15	
4	Ventas no gravadas y operaciones que no son objeto del IVA	505	
5	Valor atribuido a bienes y/o servicios retirados y consumos particulares	16	
6	Devoluciones y rescisiones efectuadas en el periodo	17	
7	Descuentos, bonificaciones y rebajas obtenidas en el periodo	18	
8	Débito Fiscal correspondiente a: [(C13+C16+C17+C18) * 13%]	39	0
9	Débito fiscal Actualizado correspondiente a Reintegros	55	
10	Total Débito Fiscal del periodo (C39+C55)	1002	0
RUBRO 2 - DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL			
11	Total compras correspondientes a actividades gravadas y/o no gravadas	11	100,000
12	Compras directamente vinculadas a actividades gravadas	26	100,000
13	Compras en las que no es posible discriminar su vinculación con actividades gravadas y no gravadas	31	
14	Devoluciones y rescisiones recibidas en el periodo	27	
15	Descuentos, bonificaciones y rebajas otorgadas en el periodo	28	
16	Crédito Fiscal correspondiente a: [(C26+C27+C28) * 13%]	114	13,000
17	Crédito Fiscal Proporcional correspondiente a la actividad gravada [C31* (C13+C14)/(C13+C14+C15+C505)] x 13%	1003	0
18	Total Crédito Fiscal del periodo (C114 + C1003)	1004	13,000
RUBRO 3 - DETERMINACION DE LA DIFERENCIA A FAVOR DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE			
19	Diferencia a favor del Contribuyente (C1004 - C1002; Si > 0)	633	13,000
20	Diferencia a favor del Fisco o Impuesto Determinado (C1002 - C1004; Si > 0)	909	0
21	Saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior a compensar (C592 del Formulario del periodo anterior)	635	
22	Actualización de valor sobre saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior	648	0
23	Saldo del Impuesto Determinado a favor del Fisco (C909-C635-C648; Si > 0)	1001	0
24	Pagos a Cuenta realizados en DD.JJ. y/o Boletas de Pago correspondientes al periodo que se declara	622	
25	Saldo de Pagos a Cuenta del periodo anterior a compensar (C747 del Formulario del periodo anterior)	640	
26	Saldo por pagos a cuenta a favor del Contribuyente (C622 + C640 - C1001; Si > 0)	643	0
27	Saldo a favor del Fisco (C1001-C622-C640; Si > 0)	996	0

Para el siguiente mes, la empresa constructora entrega su certificado de avance por un valor de Bs. 120,000.- por consiguiente, emite la factura por ese importe. El cálculo del impuesto a pagar lo reflejaríamos como sigue:

Operación	Importe	Alícuota IVA	Impuesto Determinado
Ventas	120,000.00	13%	15,600.00
Compras	-	13%	-
Saldo Anterior			13,000.00
Actualización			47.00
Impuesto a Pagar			2,553.00

Como observamos en el cuadro anterior, existe un impuesto a pagar de Bs. 2,553.-, el cual está compuesto por:

Saldo Anterior, que es el saldo a favor del contribuyente que nos quedó del anterior mes y que nos sirve para compensar el Débito Fiscal generado en el mes²⁵.

Actualización, según nos dicta el D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado en su artículo 9:

“El saldo a favor del contribuyente a que se refiere el Artículo 9° de la Ley, sólo podrá utilizarse para compensar futuros pagos del Impuesto al Valor Agregado del mismo contribuyente. Esta limitación no afecta la libre disponibilidad de los saldos a favor que surjan de operaciones de exportación, por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 11° de la Ley.

Los saldos a favor del contribuyente serán actualizados sobre la base de la variación de las Unidades de Fomento de Vivienda – UFV con relación al Boliviano, producida entre el último día hábil del mes en que se determinó el saldo a favor y el último día hábil del mes siguiente, y así sucesivamente en cada liquidación mensual hasta que el saldo a favor quede compensado”.

Entonces, la actualización para el periodo noviembre/2015 del saldo a favor del contribuyente, se calcularía de la siguiente forma:

UFV al 30 de octubre del 2015 = 2.08476 (²⁶)

UFV al 30 de noviembre del 2015 = 2.09228

Saldo a Favor del Contribuyente = 13,000.-

²⁵ Ley 843 Texto Ordenado Vigente, Art. 9

²⁶ Como 31/10/2015 cae en sábado, se retrocede al día anterior, por qué la normativa nos manda a tomar al UFV del último día hábil.

$$\text{Actualización} = \left(\frac{\text{UFV mes sig.}}{\text{UFV mes det.}} - 1 \right) \times \text{Saldo a Favor}$$

$$\text{Actualización} = \left(\frac{2.09228}{2.08498} - 1 \right) \times 13,000 = 47.-$$

Los asientos contables modelo para el periodo noviembre/2015, serían los siguientes:

Por el ingreso

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
30/11/2015	Banco	120,000.00	
	Impuesto a las transacciones	3,600.00	
	Ingresos por Servicios		104,400.00
	Débito Fiscal		15,600.00
	Impuesto a las Transacciones por pagar		3,600.00
	Por el registro de los Ingresos por Servicios con factura no. xx9, de acuerdo al certificado de avance No. xxxx y documentación adjunta		
TOTALES		123,600.00	123,600.00

Por la actualización del Crédito Fiscal

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
30/11/2015	Crédito Fiscal	47.00	
	Mantenimiento de Valor		47.00
	Por el registro de la actualización del Crédito Fiscal s/Art. 9 D.S. 21530. $(2.09228/2.08476 - 1) * 13,000 = 47$		
TOTALES		47.00	47.00

Por la compensación del Crédito Fiscal con el Débito Fiscal

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
30/11/2015	Débito Fiscal	15,600.00	
	Crédito Fiscal		13,047.00
	Impuestos por pagar		2,553.00
	Por el registro de la compensación del Crédito con el Débito Fiscal e Impuestos a pagar		
TOTALES		15,600.00	15,600.00

Finalmente la declaración del formulario 200 v.3 se efectuaría de esta forma:

Fila	RUBRO 1 - DETERMINACION DEL DEBITO FISCAL	Cód. Casill	IMPORTE (En Bs sin cents)
1	Venta de bienes y/o servicios gravados en el mercado interno, excepto ventas gravadas con Tasa Cero	13	120,000
2	Exportación de bienes y operaciones exentas	14	
3	Ventas gravadas a Tasa Cero	15	
4	Ventas no gravadas y operaciones que no son objeto del IVA	505	
5	Valor atribuido a bienes y/o servicios retirados y consumos particulares	16	
6	Devoluciones y rescisiones efectuadas en el periodo	17	
7	Descuentos, bonificaciones y rebajas obtenidas en el periodo	18	
8	Débito Fiscal correspondiente a: $[(C13+C16+C17+C18) * 13\%]$	39	15,600
9	Débito fiscal Actualizado correspondiente a Reintegros	55	
10	Total Débito Fiscal del periodo (C39+C55)	1002	15,600
RUBRO 2 - DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL			
11	Total compras correspondientes a actividades gravadas y/o no gravadas	11	0
12	Compras directamente vinculadas a actividades gravadas	26	0
13	Compras en las que no es posible discriminar su vinculación con actividades gravadas y no gravadas	31	
14	Devoluciones y rescisiones recibidas en el periodo	27	
15	Descuentos, bonificaciones y rebajas otorgadas en el periodo	28	
16	Crédito Fiscal correspondiente a: $[(C26+C27+C28) * 13\%]$	114	0
17	Crédito Fiscal proporcional correspondiente a la actividad gravada $[C31 * (C13+C14)/(C13+C14+C15+C505)] * 13\%$	1003	0
18	Total Crédito Fiscal del periodo (C114 + C1003)	1004	0
RUBRO 3 - DETERMINACION DE LA DIFERENCIA A FAVOR DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE			
19	Diferencia a favor del Contribuyente (C1004 - C1002; Si > 0)	633	0
20	Diferencia a favor del Fisco o Impuesto Determinado (C1002 - C1004; Si > 0)	909	15,600
21	Saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior a compensar (C592 del Formulario del periodo anterior)	635	13,000
22	Actualización de valor sobre saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior	648	47
23	Saldo del Impuesto Determinado a favor del Fisco (C909-C635-C648; Si > 0)	1001	2,553
24	Pagos a Cuenta realizados en DD. JJ. y/o Boletas de Pago correspondientes al periodo que se declara	622	
25	Saldo de Pagos a Cuenta del periodo anterior a compensar (C747 del Formulario del periodo anterior)	640	
26	Saldo por pagos a cuenta a favor del Contribuyente (C622 + C640 - C1001; Si > 0)	643	0
27	Saldo a favor del Fisco (C1001-C622-C640; Si > 0)	996	2,553

5.5.1 REQUISITOS PARA BENEFICIARSE CON EL CRÉDITO FISCAL DE LAS FACTURAS DE COMPRA

Otra de las dudas que los contribuyentes tienen, es acerca de los requisitos para beneficiarse con el Crédito Fiscal. Al respecto la normativa nos menciona lo siguiente:

Ley 843 Texto Ordenado Vigente,

Artículo 8, segundo párrafo del inc. a)

(...)

“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.”

(...)

(Las negrillas son nuestras)

D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado

Artículo 8, primer párrafo

*“El crédito fiscal computable a que se refiere el Artículo 8° inciso a) de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, **vinculadas con la actividad sujeta al tributo**. El Servicio de Impuestos Nacionales establecerá con carácter general, mediante Resolución Administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo”.*

(Las negrillas son nuestras)

La Resolución Administrativa que menciona la última parte del párrafo anterior, no vio la luz hasta la fecha, por tanto la depuración del crédito fiscal en la actualidad se realiza a puro criterio del fiscalizador de turno.

De estos textos se extrae el resumen de tres elementos que hacen que se considere o depure el Crédito Fiscal de un contribuyente:

- 1) La transacción debe estar respaldada con la factura, nota fiscal o documento equivalente original;
- 2) Que se encuentre vinculada con la actividad gravada; y
- 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente

Además no debemos descuidarnos de otros aspectos reglamentados en la RND 10-0025-14 Sistema de Facturación Virtual (Consolidada), los cuales son:

“Artículo 54. (Apropiación del Crédito Fiscal)

- I. La Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente es válida para respaldar la liquidación de los impuestos IVA, RC-IVA, IUE y como descargo en el Sistema Tributario Integrado (STI), en los términos dispuestos en la Ley N° 843 (Texto*

Ordenado Vigente) y Decretos Supremos reglamentarios, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- 1. Sea el original del documento (físico en las Modalidades de Facturación Manual, Prevalorada y Computarizada o digital en las Modalidades de Facturación Oficina Virtual, Electrónica Web y Electrónica por Ciclos);*
- 2. Haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria, consignando el Número de Identificación Tributaria del Sujeto Pasivo emisor, el número de Factura y el Número de Autorización;*
- 3. Consigne la fecha de emisión y ésta se encuentre dentro del periodo a liquidar del impuesto;*
- 4. Acredite la correspondencia del titular, consignando el NIT del comprador o el número de Documento de Identificación de éste, cuando no se encuentre inscrito en el Padrón Nacional de Contribuyentes.*

En caso que el comprador sea Sujeto Pasivo tanto del IVA y del RC-IVA (dependientes), deberá solicitar se consigne el NIT en los documentos de gastos relacionados a la actividad gravada por el IVA y el Documento de Identificación en aquellos que respalden gastos personales a efectos de descargar el RC-IVA (dependientes). Asimismo, en caso que el comprador sea Sujeto Pasivo del IUE y ejerza profesiones liberales y/u oficios en forma independiente, debe solicitar se consigne su NIT en las Facturas o Notas Fiscales por compra de bienes y servicios;

- 5. Consigne para Personas Naturales mínimamente el primer apellido, para Empresas Unipersonales también es válido el nombre comercial y para Personas Jurídicas la razón social o sigla, los errores ortográficos no invalidan el Crédito Fiscal IVA de la Factura;*
- 6. El monto facturado en numeral y literal deben ser coincidentes;*
- 7. No presente enmiendas, tachaduras, borrones, sobreposiciones u otras alteraciones;*
- 8. Cuenten con la información de la transacción de acuerdo a lo establecido en la presente Resolución para los Sujetos Pasivos alcanzados por el IVA;*

9. *Contar con el respaldo de medios fehacientes de pago cuando la Factura refiera a transacciones mayores o iguales a Bs50.000 (Cincuenta mil 00/100 Bolivianos);*

10. *Consigne el código de control, sólo cuando la modalidad de facturación empleada implique la generación de este dato.*

La emisión de Facturas que incumplan otros requisitos distintos a los mencionados en los incisos precedentes no invalida el Crédito Fiscal, sin perjuicio de aplicar las sanciones que correspondan al emisor.

II. *Además de lo previsto en el Parágrafo precedente, para efectos del cómputo del Crédito Fiscal IVA y gastos deducibles del IUE, las compras, adquisiciones y/o contrataciones deberán estar:*

1. *Vinculadas con la actividad gravada que desarrolla;*

2. *Registradas contablemente y contar con el documento de respaldo de la transacción que demuestre la efectiva realización del hecho económico, a excepción de los Sujetos Pasivos o Terceros Responsables no obligados a llevar registros contables.*

III. *La Declaración Única de Importación (DUI) deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Parágrafo I del presente Artículo según corresponda, salvando los datos que no puedan consignarse como consecuencia de la estructura y formato particular de dicho documento”.*

Los aspectos formales de la factura son bastante amplios como se puede observar, pero debo resaltar algunos puntos importantes:

a) Haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria, en este punto es necesario resaltar que para un contribuyente, es difícil verificar si la factura que está recibiendo está **debidamente dosificada por el SIN**, ya que el único medio con el que cuenta un contribuyente, es una hoja común impresa con los datos de la factura.

Al momento no existe una verificación directa e inmediata de una dosificación, que se pueda realizar en el portal tributario.

- b) Nominatividad, para personas naturales en la factura debe ir mínimamente el primer apellido; las Empresas Unipersonales pueden usar indistintamente el primer apellido o su nombre comercial; en cambio las Personas Jurídicas deben solicitar se emita la factura a su razón social o sigla. Un aspecto de resaltar es que los errores ortográficos no invalidan el Crédito Fiscal IVA de la Factura.
- c) Diferencia entre el numeral y el literal, si existe una diferencia entre el numeral del importe de la factura con el literal, la factura queda invalidada y debe ser reemplazada
- d) Finalmente, la normativa exige “documentar” toda transacción, para demostrar la efectiva realización del hecho económico; por lo que no basta con tener el documento original (factura) para apropiarse del Crédito Fiscal; no existe tampoco para ello importes mínimos, lo que implica que en teoría hasta nuestros egresos mínimos de Bs. 5.- (por poner una cifra baja), pueden ser depurados si no se cuenta con documentación adicional que respalde el gasto realizado.

5.5.2 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE Y EMISIÓN DE LA FACTURA

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace por la realización del hecho imponible. El Prof. Dino Jarach sobre el respecto afirma: *“La relación jurídico tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación”* añade además que este *“presupuesto de hecho se compone a su vez, de diferentes elementos, en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los*

hechos cuya verificación origina la obligación ; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en su porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de las obligación tributaria.”²⁷

La Ley 2492 Código Tributario Boliviano, sobre el hecho generador nos dice:

“ARTÍCULO 16°.- (DEFINICIÓN). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

La normativa vigente nos menciona:

La Ley 2492 Código Tributario Boliviano, dice acerca del perfeccionamiento:

“ARTÍCULO 17°.- (PERFECCIONAMIENTO). Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

- 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.*
- 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable”.*

Además la Ley 843 Texto Ordenado Vigente nos menciona:

“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*

²⁷ García Canseco, Oscar. Derecho Tributario y Legislación Tributaria. Editorial Temis 2015, p.149

obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

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

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

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

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

(Las negrillas son nuestras)

De esta norma se desprende dos escenarios:

- 1) Ejecución de la obra con financiamiento propio, que en este caso el hecho generador se perfecciona a la percepción de cada certificado de avance de obra
- 2) Ejecución de la obra con financiamiento de los propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, en tal caso a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo, se perfeccionará el hecho generador.

TRATAMIENTO DE LOS ANTICIPOS Y LA EMISIÓN DE LA FACTURA

Existe cierta discrepancia en relación a este punto, a pesar de que la normativa es clara, antes de entrar en análisis, veamos lo que dice la RA N° 05-0039-99 en su punto 6:

CONTRATOS DE OBRA

*“6. Los sujetos pasivos del I.V.A., que realicen contratos de obra o prestación de servicios y de otras prestaciones cualquiera fuere su naturaleza, **cuyos precios sean cancelados mediante pagos parciales están en la obligación de emitir la factura correspondiente en la percepción de cada pago**, debiendo declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado en el período al que corresponde. Al finalizar la obra la suma de los montos facturados deberá representar el 100% del valor del contrato”.*

(Las negrillas son nuestras)

Esta Resolución Administrativa da a entender que los anticipos por contratos de obra se facturan a su percepción, sin diferenciar a los contratos de obras de construcción; sin embargo la Ley 843 hace esa distinción e indica que el hecho se perfecciona *“...En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra”*²⁸ diferenciando aquellas obras que están financiadas por los propietarios del terreno o fracción ideal.

Por su parte, la Cámara Boliviana de la Construcción realizó la consulta respectiva en el año 1997 a la entonces Dirección General de Impuestos Internos, cuya respuesta fue efectiva mediante nota S.T. DATJ 146/97 de junio/1997; donde indica que *“..el anticipo contractual entregado al contratista con anterioridad a la iniciación de la obra, no debe ser facturado; sin embargo cabe reiterar que este hecho de ninguna manera constituye exención del IVA e IT sobre los anticipos, los cuales deben ser facturados al momento de la percepción del certificado de avance de obra y al término de la obra la suma de los montos facturados deberá representar el 100% del valor del contrato..”.*

²⁸ Ley 843 Texto Ordenado Vigente, artículo 4, inc. b, II párrafo

Finalmente, la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0309/2010 de 16 de agosto del 2010 emitida por la Autoridad General de Impugnación tributaria, confirma el hecho en uno de los varios puntos resueltos en la Resolución citada.

Por tanto, concluimos que efectivamente los anticipos percibidos por contratos de obra de construcción, no deben ser facturados; en cambio se debe emitir la factura al momento de la percepción del certificado de avance de obra y por el importe de ese avance. También hay que resaltar que al término de la obra, la suma de los montos facturados debe representar exactamente el valor del contrato. Esta regla no aplica cuando la obra es financiada por los propietarios del terreno o fracción ideal, en cuyo caso cada percepción de dinero debe ser facturada en ese instante y por el importe percibido.

5.6 EL IVA EN LA CONSTRUCCIÓN EN TERRENO PROPIO CON FINES COMERCIALES

Repasemos la normativa relacionada con el objeto del IVA

Ley 843 Texto Ordenado Vigente, Objeto

“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”.*

Por la lectura de este artículo, vemos que la construcción en terreno propio con fines comerciales para posterior venta y a iniciativa de la propia empresa, no se encuentra gravado por el Impuesto al Valor Agregado IVA por no encontrarse dentro del Objeto del IVA.

Entonces, todas las operaciones que la empresa vaya a realizar en la construcción de departamentos en terreno propio y con fines comerciales, están exentas del Impuesto al Valor Agregado, o mejor dicho están denominadas “Operaciones No Gravadas”.

Esta exención se la da al sector de la construcción, como una forma de incentivar las mismas, ya que esta actividad es una principal fuente generadora de empleo y además el hecho de que se realice una carga tributaria del IVA a esta actividad, significaría el encarecimiento de hasta un 14.94%, que es la tasa efectiva del IVA que las constructoras podrían llegar a cargar al comprador final.

5.6.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COMPRAS Y VENTAS

Ahora bien, al estar esta actividad fuera del objeto del Impuesto al Valor Agregado IVA, nos queda por desarrollar el tratamiento que se debe dar tanto al Crédito como al Débito Fiscal si lo hubiere, analicemos esta situación.

TRATAMIENTO DE LAS VENTAS

Al estar la actividad fuera del objeto del IVA, entonces los importes percibidos por la venta de los departamentos o casas construidos, no generan débito fiscal. Por tanto el tratamiento de esta situación sería como en el siguiente ejemplo:

La constructora XYZ efectúa en el mes de octubre del 2015, la venta de un departamento a un precio de Bs. 490,000.-, los registros contables serían de la siguiente forma:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31/10/2015	Banco	490,000.00	
	Impuesto a las Transacciones (primera venta)	14,700.00	
	Venta de inmuebles		490,000.00
	Impuesto a las Transacciones por pagar		14,700.00
	Por el registro de la venta del Dpto. 605 al Sr. XXXX de acuerdo a contrato no. 99		
	TOTALES	504,700.00	504,700.00

Suponiendo que en el mes no existen compras, el llenado del formulario 200 quedaría de la siguiente forma:

Fila	RUBRO 1 - DETERMINACION DEL DEBITO FISCAL	Cód. Casill	IMPORTE (En Bs sin cents)
1	Venta de bienes y/o servicios gravados en el mercado interno, excepto ventas gravadas con Tasa Cero	13	
2	Exportación de bienes y operaciones exentas	14	
3	Ventas gravadas a Tasa Cero	15	
4	Ventas no gravadas y operaciones que no son objeto del IVA	505	490,000
5	Valor atribuido a bienes y/o servicios retirados y consumos particulares	16	
6	Devoluciones y rescisiones efectuadas en el periodo	17	
7	Descuentos, bonificaciones y rebajas obtenidas en el periodo	18	
8	Débito Fiscal correspondiente a: $[(C13+C16+C17+C18) * 13\%]$	39	0
9	Débito fiscal Actualizado correspondiente a Reintegros	55	
10	Total Débito Fiscal del periodo (C39+C55)	1002	0
	RUBRO 2 - DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL		
11	Total compras correspondientes a actividades gravadas y/o no gravadas	11	0
12	Compras directamente vinculadas a actividades gravadas	26	0
13	Compras en las que no es posible discriminar su vinculación con actividades gravadas y no gravadas	31	
14	Devoluciones y rescisiones recibidas en el periodo	27	
15	Descuentos, bonificaciones y rebajas otorgadas en el periodo	28	
16	Crédito Fiscal correspondiente a: $[(C26+C27+C28) * 13\%]$	114	0
17	Crédito Fiscal proporcional correspondiente a la actividad gravada $[C31 * (C13+C14)/(C13+C14+C15+C505)] * 13\%$	1003	0
18	Total Crédito Fiscal del periodo (C114 + C1003)	1004	0
	RUBRO 3 - DETERMINACION DE LA DIFERENCIA A FAVOR DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE		
19	Diferencia a favor del Contribuyente (C1004 - C1002; Si > 0)	633	0
20	Diferencia a favor del Fisco o Impuesto Determinado (C1002 - C1004; Si > 0)	909	0
21	Saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior a compensar (C592 del Formulario del periodo anterior)	635	0
22	Actualización de valor sobre saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior	648	0
23	Saldo del Impuesto Determinado a favor del Fisco (C909-C635-C648; Si > 0)	1001	0
24	Pagos a Cuenta realizados en DD.JJ. y/o Boletas de Pago correspondientes al periodo que se declara	622	
25	Saldo de Pagos a Cuenta del periodo anterior a compensar (C747 del Formulario del periodo anterior)	640	
26	Saldo por pagos a cuenta a favor del Contribuyente (C622 + C640 - C1001; Si > 0)	643	0
27	Saldo a favor del Fisco (C1001-C622-C640; Si > 0)	936	0

TRATAMIENTO DE LAS COMPRAS

Recordemos que el Impuesto al Valor Agregado IVA está clasificado como un Impuesto Indirecto, por tanto lo paga el consumidor final. Ahora, ¿qué sucede con este IVA incorporado en las compras cuando el bien está destinado a una actividad no gravada?

Tanto la Ley 843 Texto Ordenado Vigente que pone en vigencia el IVA, así como el D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, no hacen ninguna referencia tácita al asunto; así que vamos a requerir otra normativa relacionada para obtener un resultado en cuestión.

El D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado en su Art. 8, párrafos 7 y 8 indica: *“Cuando las compras de bienes y/o servicios, importaciones definitivas y alquiler de muebles e inmuebles que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado como a operaciones no comprendidas en el objeto de dicho Impuesto, se procederá de la siguiente forma:*

1. En los casos en que exista incorporación de bienes o servicios que se integren a bienes o servicios resultantes, el crédito fiscal contenido en las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes correspondiente a esos bienes o servicios incorporados, será apropiado en forma directa a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto de este impuesto, según corresponda;..”

El D.S. 24051 Reglamento al Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas, Art. 14, Tit. I penúltimo párrafo, cita:

“Sin perjuicio de lo establecido en el Párrafo precedente, son también deducibles:

- El Impuesto al Valor Agregado incorporado en el precio de las compras de bienes y servicios que no resulta computable en la liquidación de dicho impuesto por estar asociado a operaciones no gravadas por el mismo.”

Por tanto, como las operaciones de una empresa que realiza una actividad que no es objeto del IVA, deducimos que:

- 1) No acumulan Crédito Fiscal para compensar con el Débito Fiscal, y
- 2) El importe correspondiente a ese Crédito Fiscal es deducible del Impuesto a las Utilidades

Entonces, una compra podemos apropiarla contablemente al 100% sin deducciones, cuando se trata de gastos relacionados con actividades que no son objeto del Impuesto al Valor Agregado IVA. Veamos una situación de compra en este escenario.

Suponemos que nuestra empresa constructora XYZ efectúa en el mes de noviembre del 2015, la compra de cemento para la construcción de departamentos para posterior venta por un valor de Bs. 65,000.-; por la transacción recibe la factura No. 54 de la empresa “Cemento Blanco S.A.”, contablemente procederíamos de la siguiente manera:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
30/11/2015	Costo de Obra	65,000.00	
	Banco		65,000.00
	Para registrar la compra de 100 bolsas de cemento a "Cemento Blanco S.A." s/g factura No. 54 y nota de rec. No. 5521		
TOTALES		65,000.00	65,000.00

Y el respectivo llenado del formulario 200 sería de esta forma, considerando que no hay ventas:

Fila RUBRO 1 - DETERMINACION DEL DEBITO FISCAL	Cód. Casill	IMPORTE (En Bs sin cents)
1 Venta de bienes y/o servicios gravados en el mercado interno, excepto ventas gravadas con Tasa Cero	13	
2 Exportación de bienes y operaciones exentas	14	
3 Ventas gravadas a Tasa Cero	15	
4 Ventas no gravadas y operaciones que no son objeto del IVA	505	
5 Valor atribuido a bienes y/o servicios retirados y consumos particulares	16	
6 Devoluciones y rescisiones efectuadas en el periodo	17	
7 Descuentos, bonificaciones y rebajas obtenidas en el periodo	18	
8 Débito Fiscal correspondiente a: $[(C13+C16+C17+C18) * 13\%]$	39	0
9 Débito fiscal Actualizado correspondiente a Reintegros	55	
10 Total Débito Fiscal del periodo (C39+C55)	1002	0
RUBRO 2 - DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL		
11 Total compras correspondientes a actividades gravadas y/o no gravadas	11	65,000
12 Compras directamente vinculadas a actividades gravadas	26	0
13 Compras en las que no es posible discriminar su vinculación con actividades gravadas y no gravadas	31	
14 Devoluciones y rescisiones recibidas en el periodo	27	
15 Descuentos, bonificaciones y rebajas otorgadas en el periodo	28	
16 Crédito Fiscal correspondiente a: $[(C26+C27+C28) * 13\%]$	114	0
17 Crédito Fiscal proporcional correspondiente a la actividad gravada $[C31 * (C13+C14)/(C13+C14+C15+C505)] * 13\%$	1003	0
18 Total Crédito Fiscal del periodo (C114 + C1003)	1004	0
RUBRO 3 - DETERMINACION DE LA DIFERENCIA A FAVOR DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE		
19 Diferencia a favor del Contribuyente (C1004 - C1002; Si > 0)	633	0
20 Diferencia a favor del Fisco o Impuesto Determinado (C1002 - C1004; Si > 0)	909	0
21 Saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior a compensar (C592 del Formulario del periodo anterior)	635	0
22 Actualización de valor sobre saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior	648	0
23 Saldo del Impuesto Determinado a favor del Fisco (C909-C635-C648; Si > 0)	1001	0
24 Pagos a Cuenta realizados en DD. JJ. y/o Boletas de Pago correspondientes al periodo que se declara	622	
25 Saldo de Pagos a Cuenta del periodo anterior a compensar (C747 del Formulario del periodo anterior)	640	
26 Saldo por pagos a cuenta a favor del Contribuyente (C622 + C640 - C1001; Si > 0)	643	0
27 Saldo a favor del Fisco (C1001-C622-C640; Si > 0)	996	0

5.6.2 OPERACIONES MIXTAS Y LA PROPORCIONALIDAD DEL IVA EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS

Finalmente analizaremos el caso mixto, es decir cuando simultáneamente una empresa constructora presta servicios de construcción y al mismo tiempo lleva adelante proyectos de construcción de departamentos en su terreno y por cuenta propia.

TRATAMIENTO DE LAS VENTAS

En cuanto al tratamiento de las ventas, no existe mayor variación aparte de los dos casos analizados en los puntos anteriores: si se percibe ingresos por los servicios, se reconocerá el ingreso a la percepción del certificado del avance de obra, y en la venta de departamentos, no se emite factura por la operación, por ser una transacción fuera del objeto de Impuesto al Valor Agregado IVA.

TRATAMIENTO DE LAS COMPRAS

Sin embargo en lo relacionado a las compras y al Crédito Fiscal, existe un cierto grado de complejidad que debe ser tratada con cuidado; su consideración y apropiación incorrecta, puede derivar en registros equivocados, apropiación de Crédito Fiscal indebido o distorsión en el cálculo del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

El D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, sobre el tema menciona:

Crédito Fiscal

“Artículo 8.-

(...)

Cuando las compras de bienes y/o servicios, importaciones definitivas y alquiler de muebles e inmuebles que den lugar al crédito fiscal sean destinadas indistintamente tanto a operaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado como a operaciones no comprendidas en el objeto de dicho Impuesto, se procederá de la siguiente forma:

- 1. En los casos en que exista incorporación de bienes o servicios que se integren a bienes o servicios resultantes, el crédito fiscal contenido en las respectivas facturas, notas fiscales o documentos equivalentes correspondiente a esos bienes o servicios incorporados, será apropiado en forma directa a las operaciones gravadas y a las operaciones que no son objeto de este impuesto, según corresponda; y*
- 2. En la medida en que la apropiación directa a que se refiere el numeral anterior no fuera posible, la apropiación del crédito fiscal procederá en la proporción que corresponda atribuir a las operaciones gravadas y a las que no son objeto de este impuesto, a cuyo fin se tomará como base para dicha proporción el monto neto de ventas del período fiscal mensual que se liquida.*

Las apropiaciones proporcionales de créditos fiscales efectuadas en cada período mensual, serán consideradas provisorias y serán ajustadas en declaración jurada adicional del IVA al cierre de la gestión fiscal determinada a los efectos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, teniendo en cuenta para tal efecto los montos netos de ventas de las operaciones gravadas y de las operaciones no comprendidas

en el objeto de este impuesto, realizadas durante el transcurso de la gestión fiscal. Esta declaración jurada adicional del IVA se presentará junto a la declaración jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, no pudiendo ser rectificadas posteriormente.

La apropiación de créditos fiscales atribuibles en forma directa y/o proporcional a operaciones gravadas y operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, en la determinación correspondiente al último mes de la gestión fiscal indicada en el párrafo precedente, será considerada como definitiva y no podrá ser objeto de rectificación en las declaraciones correspondientes a períodos fiscales futuros. De tal modo, el crédito fiscal atribuible en dicha determinación definitiva a operaciones no comprendidas en el objeto de este impuesto, no podrá ser computado en ningún momento contra débitos fiscales originados en operaciones gravadas.

Para el cálculo de la proporción a que se refieren los dos párrafos precedentes, las operaciones de exportación serán consideradas operaciones gravadas”.

De la normativa, extraemos lo siguiente:

- Hay que realizar la discriminación de los gastos vinculados con la actividad gravada, como aquellos que están destinado a las actividades que no son objeto del IVA
- De aquellos gastos que no se puede realizar la discriminación, se debe apropiar el Crédito Fiscal “en proporción” a los ingresos gravados y a los no gravados

Para comprender esta situación, veamos el siguiente ejemplo:

La empresa constructora XYZ en el mes de octubre, recibe ingresos por la venta de un departamento por Bs. 400,000.-, además percibe un certificado de avance de obra por Bs. 100.000.

Por otro lado, realiza compra de ladrillo para proseguir la construcción de departamentos, de Ladrillera Amarilla S.R.L. con factura No. 2002 por un importe de Bs. 50,000.-. También se compra puertas para el servicio de construcción que están realizando por Bs. 20,000.- a la empresa Muebles Palo Verde con factura No. 881. Finalmente se compra un equipo de

computación para el departamento de administración de la empresa, por Bs. 10,000.- a Casa Punto con factura No. 652.

En base a estos datos, tenemos lo siguiente:

Ventas del Periodo

Concepto	Importe	Porcentaje	Débito Fiscal
Ventas Gravadas	100,000.00	20%	13,000.00
Ventas No Gravadas	400,000.00	80%	-
Total Ventas	500,000.00	100%	13,000.00

Compras del Periodo

Concepto	Importe	Crédito Fiscal
Compras Gravadas	20,000.00	2,600.00
Compras no gravadas	50,000.00	-
Compras sujetas a prop. (*)	10,000.00	260.00
Totales	80,000.00	2,860.00

(*) Cálculo de la proporcionalidad

Como las ventas gravadas representan el 20% del total del mes, entonces también solo el 20% del Crédito Fiscal de las compras sujetas a proporcionalidad, se puede acreditar.

Total compras sujetas a proporcionalidad = 10,000.-

Crédito fiscal = 10,000.- x 0.13% = 1300.-

Crédito Fiscal Proporcional = Crédito Fiscal * % Ventas Gravadas

Crédito Fiscal Proporcional = 1,300.- x 20% = 260.-

IVA a cancelar = Débito Fiscal – Crédito Fiscal

IVA a cancelar = 13,000 – 2,860 = 10,140.-

Los asientos contables modelo de las operaciones son de forma resumida:

Por los ingresos

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31/10/2015	Banco	500,000.00	
	Impuesto a las Transacciones	3,000.00	
	Venta de inmuebles		400,000.00
	Ingresos por Servicios		87,000.00
	Débito Fiscal		13,000.00
	Impuesto a las Transacciones por pagar		3,000.00
	Por el registro de los Ingresos por venta de departamento 303 y Servicios con factura no. xx2, de acuerdo al certificado de avance No. xxxx y documentación adjunta		
	TOTALES	503,000.00	503,000.00

Por los gastos

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31/10/2015	Costo de Obra Const. Deptos	50,000.00	
	Materiales de construcción		
	Costo de Obra Servicios	17,400.00	
	Otros insumos		
	Equipo de Computación	8,700.00	
	Crédito Fiscal	3,900.00	
	Banco		80,000.00
	Por el registro de las compras del mes de acuerdo a documentación adjunta		
	TOTALES	80,000.00	80,000.00

Ajustando el Crédito Fiscal por la proporcionalidad

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31/10/2015	IVA no recuperado (resultados)	1,040.00	
	Crédito Fiscal		1,040.00
	Para registrar el ajuste del 80% del Crédito Fiscal que no se puede usar		
TOTALES		1,040.00	1,040.00

Finalmente, la declaración en el formulario 200 quedaría de la siguiente forma:

Fila	RUBRO 1 - DETERMINACION DEL DEBITO FISCAL	Cód. Casill	IMPORTE (En Bs sin cents)
1	Venta de bienes y/o servicios gravados en el mercado interno, excepto ventas gravadas con Tasa Cero	13	100,000
2	Exportación de bienes y operaciones exentas	14	
3	Ventas gravadas a Tasa Cero	15	
4	Ventas no gravadas y operaciones que no son objeto del IVA	505	400,000
5	Valor atribuido a bienes y/o servicios retirados y consumos particulares	16	
6	Devoluciones y rescisiones efectuadas en el periodo	17	
7	Descuentos, bonificaciones y rebajas obtenidas en el periodo	18	
8	Débito Fiscal correspondiente a: $[(C13+C16+C17+C18) * 13\%]$	39	13,000
9	Débito fiscal Actualizado correspondiente a Reintegros	55	
10	Total Débito Fiscal del periodo (C39+C55)	1002	13,000
RUBRO 2 - DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL			
11	Total compras correspondientes a actividades gravadas y/o no gravadas	11	80,000
12	Compras directamente vinculadas a actividades gravadas	26	20,000
13	Compras en las que no es posible discriminar su vinculación con actividades gravadas y no gravadas	31	10,000
14	Devoluciones y rescisiones recibidas en el periodo	27	
15	Descuentos, bonificaciones y rebajas otorgadas en el periodo	28	
16	Crédito Fiscal correspondiente a: $[(C26+C27+C28) * 13\%]$	114	2,600
17	Crédito Fiscal proporcional correspondiente a la actividad gravada $[C31 * (C13+C14)/(C13+C14+C15+C505)] * 13\%$	1003	260
18	Total Crédito Fiscal del periodo (C114 + C1003)	1004	2,860
RUBRO 3 - DETERMINACION DE LA DIFERENCIA A FAVOR DEL FISCO O DEL CONTRIBUYENTE			
19	Diferencia a favor del Contribuyente (C1004 - C1002; Si > 0)	693	0
20	Diferencia a favor del Fisco o Impuesto Determinado (C1002 - C1004; Si > 0)	909	10,140
21	Saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior a compensar (C592 del Formulario del periodo anterior)	635	0
22	Actualización de valor sobre saldo de Crédito Fiscal del periodo anterior	648	0
23	Saldo del Impuesto Determinado a favor del Fisco (C909-C635-C648; Si > 0)	1001	10,140
24	Pagos a Cuenta realizados en DD. JJ. y/o Boletas de Pago correspondientes al periodo que se declara	622	
25	Saldo de Pagos a Cuenta del periodo anterior a compensar (C747 del Formulario del periodo anterior)	640	
26	Saldo por pagos a cuenta a favor del Contribuyente (C622 + C640 - C1001; Si > 0)	643	0
27	Saldo a favor del Fisco (C1001-C622-C640; Si > 0)	396	10,140

6. BIBLIOGRAFIA

Leyes, decretos y otra normativa

- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1987. Ley 843 Texto Ordenado Vigente, febrero de 2005
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley 2492 Código Tributario Boliviano
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1987. D.S. 21530 Reglamento al Impuesto al Valor Agregado. Febrero de 1987.
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1995. D.S. 24051 Reglamento al Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas. junio de 1995
- BOLIVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. 1992. Ley 1314 de Modificaciones a las Alícuotas de los Impuestos IVA, RC-IVA e IT. Febrero de 1992
- BOLIVIA. Servicio de Impuestos Nacionales. 2014. RND 10-0025-14 Sistema de Facturación Virtual. Enero de 2016
- BOLIVIA. Servicio de Impuestos Nacionales. 1999. RA 05-0039-99. agosto de 1999
- BOLIVIA. Autoridad de Impugnación Tributaria. 2010. Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0309/2010. Agosto del 2010.

Libros

- Benitez Rivas, Alfredo. 2014. Derecho Tributario. La Paz – Bolivia. Azul Editores. 453p.
- Valdez Montoya, Jorge. 2009. Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos. La Paz – Bolivia. Editorial Quatro Hnos. 458p.
- Peña Cespedes, Abel. 2010. Sistema Tributario Boliviano. La Paz – Bolivia. Ed. Peña del Villar.
- Sabino Carlos. 1991. Diccionario de Economía y Finanzas. Editorial Panapo.

Direcciones Web

- Heredia García, Hilton. La construcción crece 8.04% y desafía la desaceleración [en línea]
<<http://www.eldeber.com.bo/economia/construccion-crece-04-y-desafia.html>> [consulta: 20/12/15]
- Impuestos clausuró en julio 60 edificios en construcción [en línea]
<<http://www.paginasiete.bo/economia/2014/8/16/impuestos-clausuro-julio-edificios-construccion-29548.html>> [consulta: 15/12/15]

Otros

- Memoria 2014. Servicio de Impuestos Nacionales. 2015. La Paz – Bolivia
- Memoria 2013. Servicio de Impuestos Nacionales. 2014. La Paz – Bolivia
- Memoria 2012. Servicio de Impuestos Nacionales. 2013. La Paz – Bolivia