

# APROPIACIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA POR SERVICIOS CONTÍNUOS

## Problemas y recomendaciones



Autor: Adrian S. Bellot Rollano

### 1. Introducción y contexto.

Para el desarrollo de sus actividades comerciales, muchas empresas requieren contratar servicios de carácter recurrente o continuo, y cuyo monto a ser pagado es indeterminado hasta la existencia de una conciliación y posterior facturación (e.g. servicios de limpieza, transporte, logística, asistencia permanente, etc.).

Debido a estas características, estos servicios no pueden ser facturados en el mismo mes en el cual fueron prestados, toda vez que, previamente, deben someterse a un proceso de conciliación y determinación de monto final; el cual es facturado usualmente en el siguiente mes o meses posteriores, dependiendo de los términos acordados en el contrato de servicios (e.g. 30 días, 60 días, 90 días, etc.).

Al respecto, durante los recientes procesos de verificación de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la Administración Tributaria puso cierto enfoque en facturas emitidas por proveedores en el marco de contratos de prestación de servicios continuos; depurando el crédito fiscal de facturas emitidas en un mes (e.g. septiembre de 2023), que en su glosa consignen el pago de un servicio prestado en el mes anterior (e.g. agosto de 2023).

Este recurrente proceso tiene origen en un criterio de la Administración Tributaria, según el cual, todo servicio prestado en un mes debería ser facturado obligatoriamente en el mismo mes en que fue prestado, no pudiendo trasladar esta obligación formal al siguiente mes; pues, de hacerlo, se provocaría un diferimiento del hecho generador del IVA.

Como resultado de esta interpretación (incorrecta a mi criterio), muchas empresas pierden el derecho al uso del crédito fiscal de este tipo de compras por servicios continuos vinculados a su actividad comercial, el cual es necesario para la compensación del débito fiscal generado por sus ventas; siendo, por tanto, sujetos al pago de tributos omitidos, intereses y sanciones por omisión de pago.

### 2. Tratamiento tributario para servicios continuos.

El desarrollo de actividades comerciales en territorio boliviano es gravado por el IVA con una alícuota del 13%, cuyo hecho generador origina el nacimiento de obligaciones



consistentes en el reporte de información y pago del impuesto al fisco<sup>1</sup>. De forma general, el hecho generador del IVA se perfecciona con la venta de un bien o prestación de un

servicio, por los cuales se paga un precio acordado. En ambos casos, el responsable de la venta del bien o servicio debe emitir una factura<sup>2</sup>.

Como es posible observar, el perfeccionamiento del hecho generador cobra relevancia debido a que este hito, marca la subsecuente obligación de emitir una factura, cuyo crédito fiscal será utilizado por la empresa compradora para la compensación del débito fiscal originado en sus posteriores ventas.

En recientes procesos de verificación de crédito fiscal, la Administración Tributaria observa y depura el crédito fiscal contenido en facturas emitidas en un mes, cuyas glosas detallen un servicio prestado en un mes anterior; argumentando que, el hecho generador del IVA se perfecciona con la finalización del servicio o con la percepción total o parcial del precio, lo que ocurra primero, de acuerdo con el artículo 4, inciso b) de la Ley N° 843.

Al respecto, identifiqué que la mencionada norma utilizada por la Administración Tributaria como respaldo para esta depuración, regula la determinación del débito fiscal a través de la emisión de la factura por parte del proveedor, y no así los requisitos para el uso del crédito fiscal (dos procedimientos totalmente diferentes) por parte del comprador; siendo que este último procedimiento, se rige por los artículos 8 de la Ley N° 843, 8 del Decreto Supremo N° 21530, y 50 de la RND 10210000011; verificando el cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Factura original, cuya fecha de emisión se encuentre dentro del periodo a liquidar del impuesto.
- Documentos que acrediten el efectivo pago (e.g. transferencias, cheques, documentos contables, certificaciones bancarias, etc.).
- Vinculación con la actividad gravada (e.g. contrato de servicios).

De esta forma, en estricta aplicación de las normas, las empresas que cumplan con estos requisitos no deberían ser sujetas a una depuración de crédito fiscal, incluso si las facturas por servicios detallan en su glosa servicios realizados en meses anteriores; toda vez que, no es obligación de las empresas en calidad de compradores, controlar el cumplimiento de las normas referentes al débito fiscal IVA de sus proveedores.

Sin perjuicio de esta conclusión, a raíz de estas casuísticas y observaciones en la facturación de servicios continuos, el 14 de julio de 2021 se emitió el Decreto Supremo N° 4541 que dispuso las siguientes pautas para determinar nacimiento del hecho generador y la consiguiente emisión de factura por parte de los proveedores:

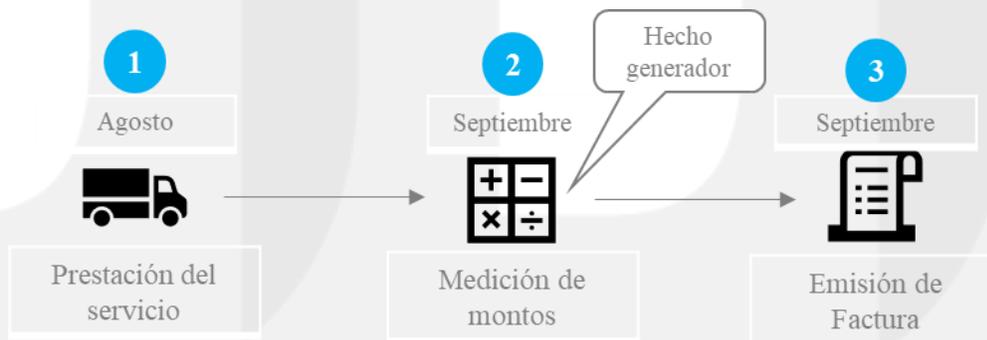
a. *En la prestación de servicios continuos con precios preestablecidos*

El hecho imponible se perfecciona con la percepción parcial o total del precio o al vencimiento de cada periodo mensual (e.g. 30 de enero de 2023). En este caso, la factura debe ser emitida hasta el quinto día hábil del mes siguiente de prestado el servicio (e.g. 6 de octubre de 2023), tomándose como periodo fiscal el mes correspondiente a la emisión de esta.

b. *En la provisión de servicios continuos sujetos a medición o liquidación*

El hecho imponible se perfecciona en la determinación del precio, resultado de la medición o liquidación mensual del servicio, según corresponda, o a la percepción parcial o total del pago (el que fuere anterior). En este caso, debe emitirse una factura dentro del mismo periodo de la medición o liquidación.

A continuación, comparto un ejemplo que describe este esquema:



### 3. Conclusiones y recomendaciones

El nacimiento del hecho generador del IVA en servicios continuos se produce: i) al quinto día hábil del mes siguiente (en caso de precios preestablecidos); o, ii) en la medición o liquidación mensual del servicio; siempre y cuando no exista un pago previo.

En estos casos, la factura puede ser emitida en el mes siguiente al de la prestación del servicio y no debe ser observada por la Administración Tributaria, cuyo alcance de verificación debe limitarse al cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 8 de la Ley N° 843, 8 del Decreto Supremo N° 21530, y 50 de la RND 102100000011 para la correcta utilización del crédito fiscal; haciendo hincapié en que la fecha de emisión de la factura se encuentre dentro del periodo a liquidar del impuesto.

Adicionalmente, a fin de mitigar estas observaciones, es recomendable que las empresas adopten las siguientes medidas preventivas:

- a. Identificar qué tipo de servicio continuo prestan sus proveedores (precios preestablecidos o sujetos a medición mensual).



• LEGAL & TAX •

- b. Consignar en los contratos comerciales, la naturaleza del servicio continuo recibido, definiendo si es necesario, periodos de conciliación y facturación.
- c. De ser posible, evitar detallar en la glosa de las facturas, un periodo anterior al mes de su emisión, reemplazándolo por información que permita su identificación y trazabilidad.

\*\*\*

## Contacto

### **Santa Cruz**

Av. San Martín N° 155  
Edf. Ambassador Business Center  
Piso 18

### **La Paz**

Av. Ballivián 555  
Edif. El Dorial,  
Piso 14

### **Cochabamba**

Calle Papa Paulo N°604  
Edificio Empresarial Torre 42  
Piso 6

### **Sucre**

Calle Bolívar N°326  
Centro Histórico

### **Cobija**

Avenida 16 de Julio  
N°149  
Centro

### **Teléfono**

(+591) 620 02 020