

ALERTA INFORMATIVA TRIBUTARIA

FEBRERO 2025



• LEGAL & TAX •

ALERTA INFORMATIVA TRIBUTARIA

FEBRERO 2025

CAMBIOS TRIBUTARIOS: IMPACTOS DEL DECRETO SUPREMO N° 5327 EN LOS SECTORES ECONÓMICOS | BREVE ANÁLISIS

El Decreto Supremo N° 5327, de 5 de febrero de 2025 (en adelante “el DS”) introduce ajustes de considerable impacto en materia fiscal, modifican y complementan las características de determinación, pago y compensación de los impuestos vigentes en nuestro país. Asimismo, amplía el alcance de ciertos actos administrativos realizados por la Administración Tributaria.

En ese sentido, desde PPO compartimos nuestras apreciaciones al respecto, enfocadas en los efectos que esta norma generará en el universo de contribuyentes en sus diferentes sectores económicos.

1. Modificación del hecho generador del IVA en contratos de obra.

El DS modifica el primer párrafo del Artículo 4 del Decreto Supremo N° 21530, estableciendo nuevos criterios para la determinación del hecho imponible del IVA para el sector de la construcción, de la siguiente forma¹:

Antes	Ahora
<i>“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 estos personas naturales, jurídicas, privadas o públicas o cuando los adquirientes, 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 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 efectivo dichos títulos.”</i>	<i>“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 adquirientes, 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 por cada certificado de avance de obra, o en forma total o parcial, se emitirá factura, nota fiscal o documento equivalente, en el momento de la percepción del pago, en efectivo o mediante títulos valores negociables.”</i> (Las negrillas son nuestras).

¹ Artículo 2, párrafo I del Decreto Supremo N° 5327.

- **Efectos:**

- (1) **Alcance:** la modificación alcanza a las empresas constructoras que tengan contratos de obra con el Estado.
- (2) **Impacto:** la modificación tiene impacto en el perfeccionamiento del hecho generador del IVA y la obligación de emitir la factura correspondiente, sujetando esta obligación a la percepción total o parcial del pago por parte del Estado.
- (3) **Nuevos criterios para la emisión de la factura:** la emisión de factura y la obligación de pago del débito fiscal se sujetarán a un criterio de caja, debiendo emitirse la factura al momento del pago efectivo, y no en el momento de la entrega del certificado de avance de obra.
- (4) **Aspectos técnicos:** Desde un punto de vista técnico, las reglas de perfeccionamiento del IVA en el Sistema Tributario han seguido tradicionalmente diferentes criterios:
 - **Para la venta de bienes:** se perfecciona con la entrega efectiva del bien.
 - **Para la prestación de servicios:** se perfecciona con la prestación del servicio o el pago, lo que ocurra primero.
 - **Para contratos de obra:** se perfeccionaba con la entrega del certificado de avance de obra, mientras que ahora, se perfeccionará con el pago efectivo, permitiendo la aplicación del criterio de caja para el perfeccionamiento del IVA.

2. Modificación del hecho generador del IT en contratos de obra.

En línea con la reconfiguración del hecho generador del IVA para actividades de construcción con el sector público, el DS modifica también el Artículo 2, inciso c) del Decreto Supremo N° 21532 respecto al perfeccionamiento del hecho generador del IT, de la siguiente forma²:

Antes	Ahora
<i>“c) En el caso de contratación de obras en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o de la percepción parcial o total del precio, o de la facturación, lo que ocurra primero”.</i>	<i>“c) En el caso de contratación de obras, en el momento de la percepción del pago total o parcial por cada certificado de avance de obra, o la percepción total o parcial del precio, según corresponda”.</i> (Las negrillas son nuestras).

- **Efectos:**

- (1) **Alcance:** la modificación alcanza a todas las empresas constructoras que presten servicios de construcción de obras.
- (2) **Impacto:** se modifica el perfeccionamiento del hecho generador del IT para la prestación de contratos de obra.
- (3) **Nuevos criterios para el perfeccionamiento del IT:** la obligación de pago del IT se perfeccionará únicamente con la percepción efectiva del pago, dejando de lado el criterio de aceptación previa del certificado de obra, anteriormente vigente.

² Artículo 2, parágrafo II del Decreto Supremo N° 5327

3. Aclaración en la obligación de pago del ISAE.

El DS introduce un párrafo complementario al Artículo 5 del Decreto Supremo N° 22556 que regula el pago efectivo del Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior (ISAE), de la siguiente forma:

Antes	Ahora
<i>“Artículo 5°. - (Hecho generador). El hecho generador del impuesto es el momento del embarque del pasajero a la aeronave en el aeropuerto”.</i>	<i>“Artículo 5°. - (Hecho generador). El hecho generador del impuesto es el momento del embarque del pasajero a la aeronave en el aeropuerto. El impuesto se pagará aplicando el importe vigente al momento de la compra del boleto o billete aéreo. El impuesto pagado en su integridad no estará sujeto a actualización, cuando el hecho generador se perfeccione en otra gestión fiscal”. (Las negrillas son nuestras).</i>

- Efectos:

- (1) **Alcance:** la modificación alcanza a las empresas de transporte aéreo domiciliadas en Bolivia sujetas a este impuesto.
- (2) **Impacto:** El DS tiene dos impactos; complementa y aclara que el ISAE deberá ser pagado en la gestión en la que se perfeccione la venta del boleto aéreo, y que el importe del ISAE no será actualizado, cuando el hecho generador de este impuesto se perfeccione en otra gestión.
- (3) **Criterio aclaratorio con relación al pago del ISAE:** Si bien la forma de pago del ISAE se mantiene vigente, el DS introduce una complementación y aclaración que responde a la naturaleza del negocio de venta de boletos aéreos, toda vez que las aerolíneas, ahora pagarán el ISAE al momento de la venta de los boletos, y no así al momento del embarque del pasajero como ocurría anteriormente.
- (4) **Criterio aclaratorio con relación al importe del ISAE:** De esta forma, el monto del ISAE vigente en la compra de boletos en una gestión (e.g. Bs377 para el 2024) no deberá ser actualizado en caso de que el vuelo se realice en la siguiente gestión (e.g. Bs393 para el 2025)
- (5) **Nota:** El ISAE es un impuesto que se traslada a los pasajeros y se encuentra reflejado en el boleto aéreo, mientras que las aerolíneas cumplen la función de agentes de retención.

4. Notificación electrónica para todos los actos de la Administración Tributaria.

El DS establece que, ahora todos los actos que emita la Administración Tributaria podrán ser notificados de forma electrónica³, de acuerdo al artículo 12 del Decreto Supremo 27310.

Anteriormente, de acuerdo al citado artículo, la notificación electrónica estaba limitada a los siguientes actos administrativos:

- a) Vista de Cargo

³ Disposición Adicional Primera del Decreto Supremo N° 5327.

- b) Auto Inicial de Sumario Contravencional
- c) Resolución Determinativa
- d) Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria
- e) Cualquier Resolución Definitiva.

No obstante, con esta modificación, actualmente la Administración Tributaria podrá notificar también de forma electrónica, actos que supongan el inicio de procesos de fiscalización o requerimientos de documentación; generando en el contribuyente, la obligación continua de la revisión del buzón tributario. Caso contrario, no podrá tomar conocimiento oportuno de los procesos de control y fiscalización iniciados en su contra, limitando el plazo de preparación y presentación de información relevante y en consecuencia, será pasible a la imposición de multas por incumplimientos a deberes formales⁴.

Consideramos que esta incorporación amerita una revisión de los principios constitucionales que rigen la relación tributaria entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, con el fin de evitar la vulneración a los derechos a la defensa y debido proceso que tienen los contribuyentes.

5. Modificación de los requisitos para la acreditación del IUE como pago a cuenta del IT.

El DS modifica el párrafo sexto del Artículo 7 del Decreto Supremo N° 21532, respecto a los requisitos para acceder al mecanismo de compensación del IUE efectivamente pagado con el IT a ser pagado en los siguientes periodos fiscales, de la siguiente forma⁵:

Antes	Ahora
<i>“A los efectos de lo dispuesto en el Artículo 77 de la Ley No. 843 (Texto Ordenado y Vigente), solamente los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que hubieren pagado efectivamente dicho impuesto podrán deducir el mismo pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones que deben declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el periodo fiscal respectivo. El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas no es deducible contra los pagos del Impuesto a las Transacciones que deben efectuarse por transferencias de bienes y derechos a título oneroso o gratuito”.</i>	<i>“A los efectos de lo dispuesto en el Artículo 77 de la Ley No. 843 (Texto Ordenado y Vigente), solamente los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que hubieren pagado efectivamente dicho impuesto hasta la fecha de su vencimiento podrán deducir el mismo pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones que deben declarar mensualmente en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el periodo fiscal respectivo. El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas no es deducible contra los pagos del Impuesto a las Transacciones que deben efectuarse por transferencias de bienes y derechos a título oneroso o gratuito”.</i> (Las negrillas son nuestras).

• Efectos:

- (1) **Facilidades de Pago:** Hasta la fecha, las empresas podían acogerse a Planes de Pagos o Facilidades de Pago para cancelar el IUE en cuotas y aplicar dichos pagos periódicos para

⁴ RND 10-0033-16, Clasificación de Sanciones por Incumplimiento a deberes Formales.

⁵ Disposición Transitoria Única, Decreto Supremo N° 5327.

su compensación con el IT de los siguientes periodos fiscales, siempre y cuando la cuota se encuentre efectivamente pagada. Sin embargo, con esta modificación, los contribuyentes ya no podrán acceder a esta modalidad de pago del IUE y compensación con el IT.

- (2) **Cambio de criterio:** A partir de ahora, únicamente el IUE pagado en su totalidad o de forma parcial hasta la fecha de su vencimiento podrá ser utilizado como pago a cuenta del IT.
- (3) **Impactos:** Este cambio tiene un impacto en la gestión tributaria de las empresas, toda vez que, para poder compensar el IT, los contribuyentes deberán asegurar el pago total del IUE antes de la fecha de su vencimiento, afectando su liquidez y gestión de flujo de caja.
- (4) **Eliminación de flexibilidad de pago del IUE:** Bajo la normativa anterior, las empresas podían utilizar las cuotas efectivamente pagadas del IUE bajo un Plan de Facilidades de Pago, con el fin de computarlas como pago a cuenta del IT de los siguientes periodos fiscales, sin embargo, esta modificación elimina este beneficio.
- (5) **Doble tributación interna:** Es importante tener en cuenta que, tanto el IUE como el IT graban los ingresos de las empresas, por ese motivo, a fin de evitar una doble tributación, se estableció el mecanismo de pago a cuenta del IUE sobre el IT, de forma que las empresas paguen únicamente por la diferencia entre ambos impuestos. En definitiva, se trata de un mecanismo para evitar la doble tributación interna.

La implementación de esta medida afectará parcialmente la esencia de este mecanismo de eliminación de la doble tributación interna, limitando la posibilidad de compensar el IUE con el IT y generando una doble tributación interna.

- (6) **Aplicación y transitoriedad:** Es importante destacar que esta nueva disposición no tiene carácter retroactivo, y será aplicable a partir de la presente gestión.
- (7) **Segunda modificación en la acreditación del IUE como pago a cuenta del IT:** Es importante recordar que, en la gestión 2021, a través de la Ley N° 1448, los profesionales independientes ya enfrentaron un recorte en esta compensación tributaria.

Este cambio se produjo con la transición del IUE al RC-IVA que grava los ingresos percibidos por los profesionales independientes, eliminando la posibilidad que a partir de la gestión 2023, estos puedan acreditar el RC-IVA efectivamente pagado como pago a cuenta del IT.

Dos años después de la implementación de esta medida, podemos identificar que su propósito fue principalmente recaudatorio, debido a que, según los últimos reportes sobre la recaudación tributaria, se ha registrado un incremento del 9,9 % en la recaudación del RC-IVA⁶.

⁶ https://eldeber.com.bo/economia/impuestos-recauda-cerca-de-bs-35-mil-millones-en-2024-y-destaca-crecimiento-del-79-respecto-2023_500186/.

Sobre PPO

PPO es la firma de abogados más grande de Bolivia con prácticas líderes en todos los ámbitos. Los clientes saben que pueden confiar en PPO para sus asuntos legales y empresariales más desafiantes. Los 60 abogados de PPO y más de 130 profesionales trabajan asertivamente para brindar un servicio excepcional, asesoramiento sofisticado y soluciones creativas y prácticas.

PPO es la firma de abogados con la mayor cobertura geográfica de Bolivia, con oficinas propias en cinco ciudades: La Paz, Cochabamba, Santa Cruz, Sucre y Cobija.

Contacto



Alexandra Ortiz
Directora de práctica
aortiz@ppolegal.com



Pablo Ordoñez
Socio
pordonez@ppolegal.com



Adrián Bellot
Asociado Senior
abellot@ppolegal.com

El contenido de esta alerta legal es de carácter informativo y no constituye asesoramiento legal ni tributario. Los destinatarios de esta alerta deben obtener asesoramiento profesional específico antes de tomar cualquier decisión basada en la información aquí contenida. PPO Abogados no se responsabiliza por ninguna acción u omisión derivada del uso de esta información. El contenido de este documento puede estar sujeto a cambios debido a modificaciones legislativas, normativas o interpretaciones de las autoridades tributarias o judiciales.



• LEGAL & TAX •

Contacto

Santa Cruz

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

Sucre

Calle Ayacucho N°255
Piso 2

La Paz

Av. Ballivián 555
Edif. El Dorial,
Piso 14

Cobija

Avenida 16 de Julio
N°149
Centro

Cochabamba

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

Teléfono

(+591) 620 02 020