



**COLEGIO DE AUDITORES O
CONTADORES PÚBLICOS DE
SANTA CRUZ - CAUCRUZ**

BOLETÍN Nº 1

Abril 2020

PRÓRROGA DE OBLIGACIONES FORMALES DEL RC-IVA DEPENDIENTES

RESUMEN

La RND N° 102000000009 entre otras obligaciones formales, dispone la ampliación de plazos para los meses de abril y mayo 2020 que tienen los dependientes para la presentación física de formularios F-110 al empleador, así como la declaración o envío de las planillas tributarias.

El presente boletín, tiene como propósito analizar únicamente las disposiciones vinculadas al cálculo, determinación, liquidación y envío del RC-IVA dependientes.

Autores:

- Lic. Olvis Diaz Condori
- Lic. Marco A. Jimenez Salvatierra

 **caucruz.bo**  **caucruz_bo**  **77332131**
www.caucruz.com.bo

- Of Central CAUCRUZ: 334-6437
- Suc: Barrio Sirari: 343-3443
- Suc: Villa 1º Mayo: 360-5460
- Suc: Montero: 9226433
- Suc: Vallegrande: 688-26105

1. ANTECEDENTES

El DS. No 4199 dispone cuarentena total en todo el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia, a partir de las cero (0) horas del día 22 de marzo de 2020 hasta el día sábado 4 de abril de 2020, con suspensión de actividades públicas y privadas en atención a la declaración de emergencia sanitaria nacional, contra el contagio y propagación del Coronavirus (COVID-19).

En estricto resguardo al derecho fundamental a la vida, a la salud de las bolivianas y bolivianos y ante la persistente emergencia sanitaria, el D.S. No 4214 amplía el plazo de la cuarentena total hasta el día jueves 30 de abril de 2020.

Consideramos que la RND N° 102000000009 fue emitida en respuesta a la situación actual que atraviesa el país y observando lo siguiente:

- a. La RND N° 102000000006 no estableció prórroga alguna de la obligación formal de presentación de F-110 aplicable a los sujetos pasivos del RC-IVA (dependientes) para el periodo abril 2020.
- b. Evitar que los empleadores realicen la determinación del impuesto sin considerar el crédito fiscal contenido en los F-110 que no fue posible entregar por los dependientes debido a las restricciones establecidas en el DS. 4199.

2. PRORROGAS DISPUESTAS POR LA NORMATIVA

El vencimiento de las siguientes obligaciones formales de los sujetos pasivos del RC-IVA y agentes de retención fueron ampliadas de acuerdo con lo dispuesto por el Art. 1 y disposición transitoria séptima de la RND N° 102000000009:

- a. Presentación física de formularios 110 por parte Empleado a la Empresa.

El Art. 6 de la RND N° 10-0030-15 establece que toda persona en relación de dependencia (trabajadores o empleados) debe presentar a sus empleadores (empresa o agente de retención) hasta el 20 de cada mes, el formulario F-110 impreso y firmado, acompañando las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes originales de respaldo.

El Art. 1 de la RND N° 102000000009 dispone que los formularios 110 correspondiente a los periodos fiscales abril y mayo 2020, podrán ser presentados por los dependientes a sus empleadores excepcionalmente hasta el 20 de junio 2020.

A manera de resumir los nuevos plazos de vencimiento mencionados, se expone el siguiente cuadro:

Nº	Meses	Antes		Ahora
		RND10-0030-15	RND102000000009	RND102000000009
1	Abril	20/04/2020	20/06/2020	
2	Mayo	20/05/2020	20/06/2020	

- b. Declaración de la planilla tributaria y formularios F-110 consolidados por parte de la Empresa al SIN a través del portal tributario.

El Art. 3 de la RND N° 101900000010 establece que los empleadores en calidad de Agentes de Retención del RC-IVA, cuando corresponda, deben elaborar y enviar en forma mensual hasta la fecha de vencimiento del RC-IVA de acuerdo al último dígito del NIT, la planilla tributaria y formulario 110 consolidados.

La disposición transitoria séptima de la RND N° 102000000009 dispone que sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 5 de la RND N° 102000000006 de 27 de marzo de 2020, se prorroga el plazo para el envío de la Planilla Tributaria v.2 correspondiente a los periodos abril y mayo 2020 consolidada al mes de junio, es decir que dichas planillas tributarias se enviarán junto con el periodo fiscal junio que se liquida en julio.

A manera de resumir los nuevos plazos de vencimiento mencionados, se expone el siguiente cuadro:

Periodo fiscal abril 2020				Periodo fiscal mayo 2020			
		Antes	Ahora			Antes	Ahora
N°	NIT	RND101900000010	RND102000000009	N°	NIT	RND101900000010	RND102000000009
1	0	13/05/2020	13/07/2020	1	0	15/06/2020	13/07/2020
2	1	14/05/2020	14/07/2020	2	1	15/06/2020	14/07/2020
3	2	15/05/2020	15/07/2020	3	2	15/06/2020	15/07/2020
4	3	18/05/2020	16/07/2020	4	3	16/06/2020	16/07/2020
5	4	18/05/2020	17/07/2020	5	4	17/06/2020	17/07/2020
6	5	18/05/2020	20/07/2020	6	5	18/06/2020	20/07/2020
7	6	19/05/2020	20/07/2020	7	6	19/06/2020	20/07/2020
8	7	20/05/2020	20/07/2020	8	7	23/06/2020	20/07/2020
9	8	21/05/2020	21/07/2020	9	8	23/06/2020	21/07/2020
10	9	22/05/2020	22/07/2020	10	9	23/06/2020	22/07/2020

3. MARCO NORMATIVO ESPECÍFICO PARA UNA ADECUADA INTERPRETACIÓN DE LA RND N° 102000000009

Ley 843 Art. 19 inciso d – objeto del RC-IVA

Con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores:

- Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.

Ley 843 Art. 24 - Definición de ingreso para fines del RC-IVA

Se considera ingreso al valor o monto total - en valores monetarios o en especie - percibidos por cualquiera de los conceptos a que se refiere el Artículo 19° de esta Ley.

Ley 843 Art. 28 - Definición de lo percibido y nacimiento del hecho Imponible del RC-IVA

El período fiscal será mensual. Los ingresos se imputarán por lo percibido. Se consideran percibidos cuando se cobren en efectivo o en especie, o sean acreditados en cuenta con disponibilidad para el beneficiario o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se disponga de ellos en cualquier forma.

Ley 843 Art. 25 y Art. 5 DS. 21531 – Deducción de aportes AFPs laborales

A los fines de los ingresos por concepto de remuneraciones obtenidas en relación de dependencia, no integran la base del cálculo de este impuesto las cotizaciones destinadas al régimen de seguridad social y otras cotizaciones dispuestas por leyes sociales.

Para la determinación del impuesto sobre los ingresos percibidos en relación de dependencia, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 25 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), son deducibles las cotizaciones laborales al régimen de seguridad social y otras dispuestas por leyes sociales.

D.S. 21531 Art. 8 inciso c) numeral 1 – Pagos a cuenta del RC-IVA aplicable a dependientes

Todos los empleadores del sector público o privado, que a partir del 1° de enero de 1995 y por tareas desarrolladas desde esa fecha, paguen o acrediten a sus dependientes, por cualquiera de los conceptos señalados en el inciso d) del Artículo 19° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente) y en concordancia con lo indicado en el Artículo 1° del presente Decreto Supremo, deberán proceder según se indica a continuación:

- Contra el impuesto así determinado, se imputarán como pago a cuenta del mismo los siguientes conceptos:
- 1. La alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) contenido en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes originales presentados por el dependiente en el mes, quien deberá entregar las mismas a su empleador en formulario oficial hasta el día veinte (20) de dicho mes, acompañada de un resumen que contenga los siguientes datos: fecha e importe de cada nota fiscal, excluido el Impuesto a los Consumos Específicos, cuando corresponda, suma total y cálculo del importe resultante de aplicar la alícuota establecida para el Impuesto al Valor Agregado sobre dicha suma. Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán válidas siempre que su antigüedad no sea mayor a ciento veinte (120) días calendario anteriores al día de su presentación al empleador, debiendo estar necesariamente emitidas a nombre del dependiente que las presenta, con las excepciones que al efecto reconozca con carácter general la Administración Tributaria mediante norma reglamentaria, y firmadas por este.

RND N° 10-0030-15 Art. 6 presentación de formulario 110 dependientes

Los dependientes deberán presentar a sus empleadores hasta el 20 de cada mes, el Formulario F-110 v.3 impreso y firmado, acompañando las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes originales de respaldo, excepto cuando se trate de facturas electrónicas, es decir aquellas emitidas en las Modalidades de Facturación Oficina Virtual, Electrónica Web y Electrónica por Ciclos, identificadas como tales según la columna "FACTURA ELECTRÓNICA" en el Formulario F-110 v.3, que acredite el importe a compensar y dé lugar al pago a cuenta previsto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 8 del Decreto Supremo N° 21531. Las facturas, deberán estar emitidas a nombre del dependiente que las presenta, con las excepciones reconocidas por la Administración Tributaria mediante normativa reglamentaria, firmadas por éste y serán válidas siempre que la fecha de emisión no sea mayor a ciento veinte (120) días calendario anteriores a la fecha de su presentación al empleador.

El Agente de Retención acusará recibo de la presentación indicada en el numeral precedente y verificará que las facturas adjuntas cuenten con los requisitos formales establecidos en normativa vigente, que se hayan incluido en su totalidad y que la suma de los importes consignados en el Formulario F-110 v.3 sea la correcta.

RND N° 10-0021-16 Art. 55 apartado I – Imputación del crédito fiscal

Para el caso del RC-IVA el Crédito Fiscal de la Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, debe ser imputado considerando que su fecha de emisión no sea mayor a ciento veinte (120) días anteriores a la fecha de finalización del trimestre que se declara (RC-IVA-Contribuyentes Directos) o a la fecha de presentación del formulario al empleador (RC-IVA Dependientes).

D.S. 21531 Art. 8 inciso d) modificado por el Art. 2 DS. 3890 – Obligación aplicar retención del RC-IVA

Si de las imputaciones señaladas en el inciso anterior resultare un saldo a favor del Fisco, se imputará contra el mismo, saldos actualizados que por este impuesto hubieran quedado a favor del contribuyente al fin del período anterior. Si aún quedase un saldo de impuesto a favor del Fisco, el mismo deberá ser retenido por el empleador quien lo depositará considerando el último dígito del NIT. Si el saldo resultare a favor del contribuyente, el mismo quedará en su favor, con mantenimiento de valor, para compensar en los meses siguientes. En los casos de desvinculación, el saldo del crédito fiscal proveniente de la imputación como pago a cuenta de la alícuota correspondiente al IVA contenido en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes presentados, podrá ser utilizado en la siguiente fuente laboral.

4. ANÁLISIS TÉCNICO DEL MARCO NORMATIVO

En estricta aplicación del concepto de lo percibido dispuesto en el Art. 24 y 28 de la Ley 843, cuando se trata de remuneraciones a dependientes establecidas en el Art. 19 de la misma norma, se considera perfeccionado el hecho imponible cuando los sueldos mensuales son cobrados (efectivo o banco) o aceptados de forma expresa o tácita. En ese entendido, indistintamente que el sueldo ganado por los dependientes no sea pagado por los empleadores dentro del mismo mes, corresponde gravar dicha remuneración en el mes que se consolida la obligación de pago o el derecho exigible por parte del empleado.

Perfeccionado el hecho imponible, es obligación del empleador aplicar las directrices establecidas en el Art. 8 del D.S. 21531 para determinar el impuesto RC-IVA a retener a cada dependiente, en caso de que las deducciones establecidas en el mismo artículo (AFPs laboral, 4 SMN no imponibles, crédito fiscal reportado en F-110 y crédito fiscal del mes anterior actualizado), no sean suficientes para compensar el impuesto determinado.

El crédito fiscal contenido en facturas, notas fiscales o documentos equivalentes detallados en el formulario 110 presentado por los dependientes, serán considerados como pago a cuenta del RC-IVA siempre que cumplan las siguientes condiciones (Art. 6 RND N° 10-0030-15 y Art. 55 RND N° 10-0021-16):

- La fecha de presentación a incluir en el formulario 110 preparado a través del aplicativo FACILITO no debe ser mayor al 20 de cada mes.
- La antigüedad de las facturas a partir de la fecha de emisión no debe ser mayor a 120 días calendarios anteriores a la fecha de presentación **incluida** en el formulario 110.

Ejemplo de casos - Abril 2020			
N°	Fecha de emisión de Factura	Fecha limite de presentación F-110	Referencia
1	22/12/2019	20/04/2020	(1)
2	19/12/2019	17/04/2020	
3	15/12/2019	13/04/2020	
4	04/12/2019	02/04/2020	

Ejemplo de casos - Mayo 2020			
N°	Fecha de emisión de Factura	Fecha limite de presentación F-110	Referencia
1	21/01/2020	20/05/2020	(2)
2	16/01/2020	15/05/2020	
3	09/01/2020	08/05/2020	
4	05/01/2020	04/05/2020	

- (1) Un F-110 con fecha de presentación de 20/04/2020 podrá incluirse facturas con fecha de emisión mayor o igual al 22/12/2019.
- (2) Un F-110 con fecha de presentación de 04/05/2020 podrá incluirse facturas con fecha de emisión mayor o igual al 05/01/2020.

c. Las facturas cumplan con los requisitos formales establecidos en el Art. 54 de la RND N° 10-0021-16.

Por lo mencionado, si bien la RND N° 102000000009 dispone excepcionalmente que los formularios 110 correspondiente a los periodos fiscales abril y mayo 2020, podrán ser presentados por los dependientes a sus empleadores hasta el 20 de junio 2020, entendemos que, [esta ampliación se refiere exclusivamente a la entrega física y digital de dichos formularios al empleador, y no así a las fechas límites de imputación de facturas \(hasta el 20 de cada mes y 120 días de antigüedad\) para cada periodo.](#)

5. APLICACIÓN PRÁCTICA

El Art. 2 de la RND N° 102000000009 establece que el empleador debe realizar la retención o descuento del RC-IVA determinado de los periodos abril y mayo 2020, a los ingresos percibidos reportados en la planilla de sueldos de junio 2020. Por lo que las remuneraciones percibidas reportadas en las planillas sueldos de abril y mayo 2020 no deberán tener retención alguna del RC-IVA.

Para fines ilustrativo a continuación se expone el cálculo operativo que se debe seguir para cada mes:

Planillas de Sueldos:

Detalle	Calculo	gestion 2020		
		Abril	Mayo	Junio
Total ganado	A	12.000	12.000	12.000
AFP	B	1.525	1.525	1.525
RC-IVA ⁽¹⁾	C	0	0	475
Liquido pagable	D = A-B-C	10.475	10.475	10.000

Planilla Tributarias del RC-IVA:

Detalle	Calculo	gestion 2020		
		Abril	Mayo	Junio
Sueldo neto	E=A-B	10.475	10.475	10.475
2 SMN	F	4.244	4.244	4.244
Importe Base	G=E-F	6.231	6.231	6.231
RCIVA	H=G x 13%	810	810	810
13% de SMN	I	552	552	552
CF F110 ⁽²⁾	J	100	100	100
CF mes anteriores actualizado	K	0	0	0
Impuesto a retener	L = H-I-J-K	158	158	158

- (1) Retención del RC-IVA de abril, mayo y junio 2020
- (2) Crédito fiscal reportado en cada F-110 (1 por cada mes)

Como se puede observar, operativamente el Empleador deberá preparar 1 (una) planilla tributaria para cada mes de manera separada, considerando los ingresos percibidos por los dependientes en cada uno de ellos, así como los formularios 110 presentados por los mismos para cada uno de los meses.

6. PROBLEMÁTICAS GENERADAS POR LA NORMATIVA

a. Ausencia de prórroga de la declaración jurada Agente de Retención F-608 RC-IVA del periodo abril y mayo 2020

La normativa analizada, así como la RND N° 102000000006, no disponen prórroga de la fecha límite de declaración del F-608 para los periodos fiscales abril y mayo 2020, obligando al empleador (agente de retención) a decidir por las siguientes alternativas para cada uno de los meses:

- 1) Declarar el formulario dentro de los vencimientos (para evitar multas por deberes formales) con una planilla tributaria preliminar que no incluye el crédito fiscal reportado en F-110 que serán entregados por los dependientes el 20/06/2020, lo cual motivará posteriormente a una rectificación a favor del contribuyente del F-608 que deberá ser previamente autorizada por la administración tributaria.
- 2) Declarar el formulario posterior al 20/06/2020 con una planilla tributaria definitiva teniendo que incurrir en el pago de la multa por declaración fuera de plazo de UFV 100 por cada mes, así como los intereses y mantenimiento de valor correspondientes.

Lo mencionado se puede ilustrar en los siguientes cuadros considerando un tiempo prudente para la revisión de los F-110 y salvando la posibilidad de que tanto la empresa y los dependientes puedan acordar una fecha de presentación de estos anterior al 20/06/2020:

Periodo fiscal abril 2020					Periodo fiscal mayo 2020				
N°	NIT	F-608 RCIVA	Planilla tributaria y F110	F110 Dependientes	N°	NIT	F-608 RCIVA	Planilla tributaria y F110	F110 Dependientes
1	0	13/05/2020	13/07/2020	20/06/2020	1	0	15/06/2020	13/07/2020	20/06/2020
2	1	14/05/2020	14/07/2020	20/06/2020	2	1	15/06/2020	14/07/2020	20/06/2020
3	2	15/05/2020	15/07/2020	20/06/2020	3	2	15/06/2020	15/07/2020	20/06/2020
4	3	18/05/2020	16/07/2020	20/06/2020	4	3	16/06/2020	16/07/2020	20/06/2020
5	4	18/05/2020	17/07/2020	20/06/2020	5	4	17/06/2020	17/07/2020	20/06/2020
6	5	18/05/2020	20/07/2020	20/06/2020	6	5	18/06/2020	20/07/2020	20/06/2020
7	6	19/05/2020	20/07/2020	20/06/2020	7	6	19/06/2020	20/07/2020	20/06/2020
8	7	20/05/2020	20/07/2020	20/06/2020	8	7	23/06/2020	20/07/2020	20/06/2020
9	8	21/05/2020	21/07/2020	20/06/2020	9	8	23/06/2020	21/07/2020	20/06/2020
10	9	22/05/2020	22/07/2020	20/06/2020	10	9	23/06/2020	22/07/2020	20/06/2020

b. Interpretaciones alternas posibles

La prórroga dispuesta en el Art. 1 y Art. 2 de la RND N° 102000000009 debido a la forma de redacción puede dar lugar a las siguientes interpretaciones:

- 1) Los formularios 110 (1 por cada mes) a preparar de abril y mayo pueden incluir facturas con fecha de emisión posteriores al 20 de cada mes, considerando como limite el 20/06/2020.
- 2) Se debe efectuar un único formulario 110 consolidado hasta el 20/06/2020, el cual incluirá las facturas validas de abril, mayo y junio 2020.
- 3) Los sueldos de abril, mayo y junio serán consolidados (incluidos) en la planilla tributaria de junio 2020 para la determinación del RC-IVA a descontar en la planilla de sueldos de junio, aplicando la retención no realizada en las planillas de sueldos de abril y mayo.

Los extremos mencionados en los puntos 1) y 2) no corresponden debido a que múltiples facturas de compras no cumplirían la condición de tener una antigüedad mayor o igual a 120 días calendarios anteriores a la fecha de presentación incluida en el F-110 dispuesto en el Art. 8 del DS. 21531. En otras palabras, a forma de ejemplo, sería incorrecto compensar el RC-IVA de abril 2020 con créditos fiscales contenidos en facturas de compras con mes de emisión mayo 2020.

Los mencionado en el punto 3) traslada el gravamen (hecho imponible) del RC-IVA aplicable a los ingresos percibidos en abril y mayo, al mes de junio, determinando un RC-IVA para el periodo fiscal junio 2020 sobre la base de un ingreso exponencial (sueldos de abril, mayo y junio) que únicamente podrá considerar las deducciones (4 SMN y F-110) aplicables a 1 (un) solo periodo fiscal, dando lugar a un impuesto a retener excesivo e incorrecto.

c. Prorroga de presentación de planilla tributaria y F-110

La disposición adicional séptima de la RND N° 102000000009 establece lo siguiente: Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 5 de la RND N° 102000000006 de 27 de marzo de 2020, [se prorroga el plazo para el envío de la Planilla Tributaria v.2 correspondiente a los periodos abril y mayo 2020 consolidada al mes de junio.](#)

Como se puede observar la norma no dispone de manera concreta una fecha límite para el vencimiento de la declaración de estas obligaciones formales, sin embargo, considerando que el plazo de presentación de F-110 es hasta el 20/06/2020, **en nuestra interpretación**, consideramos que el plazo de vencimiento para el envío de los consolidados mensuales (F-110 + Planillas Tributarias) de abril y mayo 2020 se deberán efectuar junto con el envío del periodo fiscal junio 2020 que se liquida en julio, de acuerdo a la terminación del NIT.

7. RECOMENDACIONES

Con base en lo mencionado en nuestro análisis descrito en los anteriores puntos recomendamos lo siguiente:

- a. El sueldo por pagar (liquido pagable) en los meses de abril y mayo 2020 no deben tener descuentos por RC-IVA, por lo que las planillas de sueldos deberán ser procesadas sin retención del mencionado impuesto.
- b. La planilla tributaria de los meses de abril y mayo 2020 procesarla antes del cierre de planilla de sueldos de dichos meses en versión preliminar para identificar a los dependientes que corresponde descontar RC-IVA. Esto con el propósito de notificar con prioridad a los dependientes que se verán afectados con descuentos, en caso de que los mismos no lleguen a presentar sus formularios F-110 hasta el 20/06/2020.
- c. Las empresas deberán comunicar a sus dependientes lo siguiente:
 - Los F-110 que deben ser presentados al empleador hasta el 20/06/2020, deberán ser 3 (uno por cada mes).
 - La fecha de preparación a incluir en cada F-110 de cada mes (abril, mayo y junio) realizado a través del aplicativo FACILITO no debe exceder del 20 de cada mes.
 - Las facturas de compras para incluirse en el F-110 de cada mes deben tener una fecha de emisión igual o anterior al 20 de cada mes y no deben tener una antigüedad mayor a 120 días, anteriores a la fecha de preparación incluida en cada F-110.

- d. Procesar las planillas tributarias definitivas de abril, mayo y junio 2020 (1 por cada mes) con los F-110 presentados por los dependientes en el mes de junio 2020. El impuesto determinado de abril y mayo incluirlo para su descuento en la planilla de sueldos de junio 2020, sumado al RC-IVA a descontar del mismo mes. En otras palabras, el RC-IVA de abril, mayo y junio descontarlo en la planilla de sueldos de junio 2020.
- e. Es prudente realizar la declaración del Formulario 608 de los periodos fiscales abril y mayo, en base planillas tributarias definitivas que incluyan los formularios 110 presentados por los dependientes.

AUTORES DEL BOLETÍN Nº 1

CONSEJO TÉCNICO DEPARTAMENTAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD



Lic. Olvis Diaz Condori
olvis.diaz@practical-cpa.com.bo
Cel. 74166091



Lic. Marco A. Jimenez Salvatierra
marcojimen@gmail.com
Cel. 70838744