



U NIVERSIDAD
M AYOR DE
S AN
A NDRES

**DIPLOMADO EN DERECHO TRIBUTARIO
“ I VERSIÓN “**

**“DISTORSIÓN EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO
SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESA – POR EL
EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS”**

POSTULANTE: RAUL DAZA VARGAS
C.I.: 2369504 LP.
FECHA: 15 DE AGOSTO DE 2005

La Paz – Bolivia

"DISTORSIÓN EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESA – POR EL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS"

INDICE

- 1. INTRODUCCIÓN**
 - 1.1 Antecedentes
- 2. JUSTIFICACIÓN DE LA MONOGRAFIA**
- 3. IMPOSICIÓN A LA RENTA POR EL EJERCICIO DE PROFESIONALES LIBERALES U OFICIOS**
 - 3.1 Objetivo y/o Propósito de Estudio
 - 3.2 Objetivos del Ente Recaudador
- 4. FUNDAMENTACION LEGAL Y CONCEPTUAL DEL PROBLEMA**
 - 4.1 Marco Normativo
 - 4.2 Marco Teórico
 - 4.2.1 Sobre el Tributo
 - 4.2.2 Sobre la Renta
 - 4.2.3 Los Principios de la Imposición
 - 4.2.4 Eficiente Administración
 - 4.2.5 Principios de Neutralidad
 - 4.2.6 Criterio de Equidad
- 5. CONCLUSIÓN DE LA MONOGRAFÍA**
- 6. RECOMENDACIONES A EFECTUAR**

“DISTORSIÓN EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESA – POR EL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS”

1 INTRODUCCIÓN

1.1 Antecedentes

El impuesto sobre las utilidades de las empresas, considerado como un impuesto que podríamos calificar de clásico y que existe en la mayor parte de las legislaciones tributarias, se trata de países muy económicamente avanzados o de países subdesarrollados, su mayor ventaja con la legislación anterior, consiste en que no es un impuesto ciego, como el IRPE que gravaba rentas presuntas cuando la realidad económica y contable mostraba pérdidas. Este impuesto grava las utilidades, claramente definidos y que se muestran en los estado financiero de la empresa, La ley 1606 de noviembre de 1994 introdujo una modificación en el concepto de quienes son sujetos de este impuesto al agregar el impuesto de “empresa” ya tradicional en nuestra legislación una nueva categoría de este impuesto a los profesionales liberales y a quienes practican un oficio. El nuevo concepto del sujeto del impuesto: empresa no es coherente con los conceptos ni la redacción de la ley básica. El artículo 39º. De la ley 1606 dice: “A los fines de este impuesto se entenderá como empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción para la realización de actividades industriales y comerciales.... “hasta aquí se mantuvo la redacción anterior que era clara y aceptada. En modificaciones introducidas por la ley 1606, se le agregó el texto siguiente.... “el ejercicio de profesionales liberales y oficios sujetos a reglamentación, prestaciones de servicio de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles y obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades que reúnan los requisitos

establecido en este Artículo". Con esta modificación la ley a perdido algo de coherencia y ahora existe múltiples situaciones y contribuyentes que tendrán un serio problema de interpretación, problema que se extiende a las administraciones tributarias, Los profesionales liberales y los artesanos que practican oficios, son por su misma naturaleza sujetos del RC-IVA pero ahora resulta algo incierto establecer si quien práctica una profesión o un oficio, un sastre, debe inscribirse como empresa o como contribuyente independiente del RC-IVA. Un médico, trabaja en una clínica, pero también tiene un consultorio, es un contribuyente del RC-IVA o del IUE?

2 JUSTIFICACION DE LA MONOGRAFÍA

La inquietud para iniciar una investigación en el campo impositivo más concretamente en el IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS – POR EL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS, responde a los cambios introducidos por la ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 con la cual se pretende las políticas que permiten un desarrollo sostenido, situación que exige ajustes en el sistema impositivo Ley 843 de 29 de mayo de 1986.

La incorporación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (I.U.E.), ha dado lugar que las PROFESIONES U OFICIOS (Auditores, Abogados, Sastres, etc.) que ejercen en forma independiente, salgan del Impuesto Régimen Complementario IVA (RC-IVA) y pasen a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas (I.U.E.).

Esa modificación introducida a la Ley No. 843, hace que actualmente exista dos tributos que recaen sobre los ingresos y/o utilidades de las personas físicas que son: El Impuesto Régimen Complementario IVA (RC-IVA), que grava los ingresos de las personas que trabajan en relación de dependencia y obtienen rentas por la explotación de bienes o de la inversión de capital y el Impuesto sobre las Utilidades

de las Empresas (I.U.E.), que grava el desarrollo de profesiones u Oficios (C ejercidos en forma independiente y recae sobre una "Utilidad Presunta".

La existencia de los dos tributos para ingreso de idéntica fuente, ha dado lugar a muchas distorsiones e irregularidades como son:

- La alícuota del Impuesto Régimen Complementario (RC-IVA) es 13%, mientras que el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (I.U.E.) es 25%.
- Los sujetos pasivos del RC-IVA – trabajan en relación de dependencia, pueden deducir aportes a la Seguridad Social (corto y largo plazo), los sujetos pasivos del I.U.E. que ejercen una profesión u oficio en forma independiente, no pueden deducir, aún estando inscritos voluntariamente en las instituciones de Seguridad Social (corto y largo plazo).
- Los que trabajan en relación de dependencia , también pueden deducir cuatro salarios mínimos nacionales y los que ejercen la profesión u oficio en forma independiente, no pueden deducir ninguno.
- Las empresas pueden generar pérdidas que pueden ser compensadas con utilidades de gestiones posteriores , mientras que el ejercicio de los profesiones u oficios grava el "ingreso", sin considerar que tales operaciones generan pérdidas.
- A las empresas se les reconoce todo tipo de gasto como ser: sueldos y salarios, depreciaciones del activo fijo, aportes a la Seguridad Social, publicidad, patentes, impuestos efectivamente pagados, ciáticos primas, premios, y otros. Mientras que los profesiones u oficios, solo se les reconoce gastos respaldados con facturas locales, no pudiendo descontar tributos efectivamente pagados, patentes, aportes a la seguridad social.

- A los Profesiones u Oficios que ejercen en forma independiente, se presume una utilidad neta del 50% a los "ingresos".
- Se aplica una alícuota del 25% tanto para el ejercicio de profesiones u oficios como para las empresas.

En mi criterio, solamente debe existir un solo tributo para rentas y/o utilidades de las persona físicas.

Debe gravar la "utilidad" o " ganancia", nunca el ingreso, es decir que, debe recaer sobre "rentas netas" (ingreso menos gasto), realizadas (que comprenden las percibidas y las devengadas) y sobre todo las "reales" (nunca las rentas presuntas).

El objeto del impuesto debe estar conformado por la totalidad de las utilidades netas provenientes de trabajo, actividades profesionales, explotación de muebles e inmuebles, rendimientos netos de capital e incrementos y disminuciones de patrimonio, constituyéndose de esta manera, en un tributo global o sintético.

Además esta imposición del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa por el Ejercicio de las Profesiones liberales u oficios vulnera los principios de la imposición de un tributo como ser: capacidad contributiva, equidad, igualdad y proporcionalidad sobre la "comodidad administrativa" y "simplicidad técnica".

3 IMPOSICIÓN A LA RENTA POR EL EJERCICIO DE PROFESIONALES LIBERALES U OFICIOS

Esta imposición establecida por la Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994, debe estar conforme a las características y principios que debería tener un tributo tomando en cuenta el grado de desarrollo alcanzado por el país.

3.1 Objetivo y/o Propósito de Estudio

El problema que se investiga es parte del contexto impositivo, más propiamente el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – por el EJERCICIO DE PROFESIONES U LIBERALES U OFICIOS (personas físicas como ser Auditores, Abogados, Sastres, albañiles, etc.), que ejercen actividades económicas en forma independiente.

Actualmente con una imposición de un tributo inexistente, nace un problema económico tanto para los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas como para el sujeto Activo del Impuesto (ente recaudador del tributo).

Para los sujetos pasivos al impuesto de PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS (Auditores, Abogados, Sastres, etc.); deben existir otras alternativas para el pago de éstos, para evitar que en su caso incurran en una evasión del tributo.

Los sujetos pasivos al impuesto de PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS (Auditores, Abogados, Sastres, ETC.); que practican oficios, son por su naturaleza son sujetos del RC-IVA, pero en la actualidad resulta algo incierto establecer si quien practica una profesión o un oficio un plomero, debe inscribirse como empresa o como contribuyente independientemente del RC-IVA?

Un médico que trabaja en una clínica, pero a su vez el mismo profesional tiene un consultorio, por tratarse de dos actividades similares y por su carácter impositivo estará comprendido dentro de los contribuyentes del RC-IVA o del IUE?

Al sujeto activo del impuesto ENTE RECAUDADOR DEL TRIBUTO (Servicio de Impuestos Nacionales); para evitar que se le presente una deficiente e

ineficaz administración técnica del Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas, debe crear nuevas opciones para el pago de este impuesto, en este grupo de contribuyentes como son los profesiones liberales u oficios.

3.2 Objetivos del Ente Recaudador

- ✍ Determinar las deficiencias para el ENTE RECAUDADOR DEL TRIBUTO, en cuanto a su administración del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – en el ejercicio de profesiones liberales u oficios.

- ✍ Analizar las características y principios que debe tener un tributo para profesionales que ejercen en forma independiente un oficio y/o actividad.

- ✍ Determinar asimismo como se debe reformar el RC-IVA y el IUE – profesionales u oficios para que pueda ser aceptado por los profesionales independientes.

- ✍ Determinar el por que debe denominarse “Impuesto a la Renta de las Personas Naturales y Sucesiones Indivisas”, siendo el único impuesto que grave las rentas y/o utilidades de las personas físicas.

4 FUNDAMENTACION LEGAL Y CONCEPTUAL DEL PROBLEMA

4.1 Marco Normativo

La Ley 843 del 20 de mayo de 1986, marcó el inicio de un cambio fundamental en la política y estructura tributaria de Bolivia. La Reforma Tributaria en Bolivia consistió en la eliminación total de un Sistema Impositivo compuesto por una multiplicidad de impuestos de excesiva complejidad y bajo

rendimiento, y se cambió a un sistema compuesto por siete impuestos, seis permanentes y uno transitorio, sencillos en su concepción y que permiten mayor eficiencia en su recaudación.

En diciembre de 1994 se modifica la Ley 843 mediante Ley 1606 tomando en cuenta la nueva política planteada por el gobierno, cual fue la de establecer un escenario favorable en materia tributaria para la captación de capitales sobre todo externos para la inversión. Dicha Ley es la que esta en vigencia, incluidas todas las resoluciones modificatorias.

Respecto al sector profesional independiente, estos están obligados a tributar los siguientes impuestos:

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**, grava el precio neto de ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuera su naturaleza. La alícuota nominal es 13% y la tasa efectiva es de 14,94%.
- **Impuesto a las Transacciones (IT)**, grava los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada ya sea comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad lucrativa o no. La alícuota es 3%.
- **Impuesto a las Utilidades (IUE)**, grava la utilidad neta imponible de las empresas, personas naturales que ejercen Profesiones Liberales u Oficios en forma independiente resultante de la diferencia entre la utilidad bruta menos los gastos necesarios para obtener la utilidad gravada la manutención y conservación de la fuente. La alícuota es 25%.

Asimismo la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 dispone modificaciones al Título III de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, creando el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de Empresas.

Son sujetos de éste impuesto: Todas las Personas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio (sujetos obligados a llevar registros contables), las entidades constituidas de acuerdo a las normas del Código Civil, tales como las Sociedades Civiles y de Asociaciones y Fundaciones que cumplan requisitos establecidos (sujetos no obligados a llevar registros contables) y las PERSONAS NATURALES QUE EJERCEN PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS EN FORMA INDEPENDIENTE (sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios).

A los fines de éste impuesto se define por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades industriales y comerciales, EL EJERCICIO DE PROFESIONALES LIBERALES Y OFICIOS sujetos a reglamentación, prestación de servicios de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades.

En la reforma de 1986 a los efectos del Impuesto a la Renta Presunta de Empresas se entenderá como EMPRESA toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades mercantiles lucrativas.

En la definición o el alcance que se ha asignado al concepto EMPRESA en la Ley No. 1606, es la misma que la de 1986, salvo por la incorporación de elementos que distorsionan, como el "EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS SUJETOS A REGLAMENTACIÓN" que no guardan

“coherencia” alguna con la definición de 1986 menos aún con el sujeto pasivo que ha sido descrito por la misma Ley No. 1606 del Impuesto sobre las Utilidades.

En el caso del EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS se presumirá sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total de los ingresos percibidos menos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) declarado y pagado por dichos conceptos.

Asimismo establece que los sujetos pasivos (ejercicio de profesionales liberales u oficios) podrán cancelar hasta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto determinado con el Crédito Fiscal – IVA contenido en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes recibidas por compra de Bienes y Servicios, la misma que deberán ser conservadas por el contribuyente durante el periodo de prescripción del impuesto.

4.2 Marco Teórico

La Administración Tributaria es la encargada de recaudar tributos de los contribuyentes mediante normas tributarias establecidas por la misma institución y sustentadas legalmente por el Estado, “... la existencia de un ente fiscalizador encargado expresamente por la ley para determinar en cada caso particular el tributo, requiere necesariamente de un procesamiento o serie de actos encaminados a la percepción del tributo y su ingreso al Fisco..”

Para una correcta e idónea imposición de cualquier tributo, caso es la renta de las personas físicas (Auditores, Abogados, Médicos, Carpinteros, Sastres, etc.) por el ejercicio de profesiones u oficios en forma independiente, deberá tomarse en cuenta lo siguientes:

4.2.1 Sobre el Tributo

El Código Tributario, por su parte, define a los tributos como sigue: " Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Debe ser "universal" en su tratamiento, es decir; que debe existir un solo tributo para la misma categoría de sujeto (personas físicas).

Debe gravar la "utilidad" o "ganancia". Lo que quiere decir que, debe recaer sobre "rentas netas" (ingresos menos gastos), "realizadas" (que comprende las percibidas y las devengadas) y sobre todo las "reales" (nunca las rentas presuntas).

El objeto del Tributo debe estar relacionado con la totalidad de las utilidades netas provenientes del trabajo, actividades profesionales, explotación de muebles e inmuebles, rendimientos netos del capital e incrementos además de las disminuciones de patrimonio como consecuencia de las depreciaciones, constituyéndose de esta manera , en un tributo global o sintético.

Debe ser progresivo, con alícuotas crecientes de acuerdo con la cuantía neta imponible, resultante de la aplicación de normas específicas en cuanto a: i) la determinación de montos mínimos no imponibles (para no gravar rentas de subsistencia); ii) deducciones generales; iii) gastos necesarios para obtener y conservar la fuente de las rentas gravadas; iv) deducciones especiales (según la naturaleza de la renta gravada) y; v) deducciones personales como ser las cargas familiares.

4.2.2. Sobre la Renta

La renta o rédito es un flujo de riqueza que se produce periódicamente. Toda renta tiene su fuente productora (capital, bienes muebles o inmuebles, conocimientos tecnológicos etc.).

Doctrinalmente para que un ingreso sea considerado renta, debe cumplir dos condiciones: tener periodicidad y permitir el mantenimiento de la fuente. Sin embargo, la legislación positiva (la Ley), puede incluir a las ganancias de capital dentro del concepto de renta . Por ello, aunque en el origen del impuesto sobre las utilidades, las ganancias de capital se gravan con un impuesto distinto del que se aplicaba a las rentas (o no se gravan), la tendencia actual es gravar tanto las rentas como las ganancias de capital con el mismo impuesto.

Cuando se vende la fuente productora de renta, se puede producir una ganancia de capital, es por que el sujeto se deshizo del bien..

El artículo 40 de la Ley 843 considera utilidades "las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico". De esta definición surge que las ganancias de capital están sujetas al impuesto sobre las utilidades (excepto de personas naturales residentes en Bolivia). (Nociones Esenciales de Derecho Tributario de Aurelio Cid)

4.2.3 Los principios de la imposición

Los principios de la imposición, se adoptan en función de los objetivos que se persiguen a través de las políticas públicas. En general parece existir consenso en relación a los siguientes objetivos para el logro del bienestar económico.

- ✍ Garantizar a las personas la máxima libertad de elección, en la medida en que esa libertad sea compatible con el bienestar de los demás.
- ✍ Niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, el estado actual de la tecnología y las preferencias de los consumidores y propietarios de factores.
- ✍ Una distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por la sociedad.
- ✍ En base a los mencionados objetivos se establecen como principales los siguientes principios que deben orientar el establecimiento de los sistemas impositivos.

4.2.4 Eficiente administración

Este principio se refiere a que el sistema tributario debe administrarse con el criterio de obtener un rendimiento óptimo (Rendimiento bruto de las recaudaciones – costos de administración tributaria). (Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due).

4.2.5 Principio de Neutralidad

Como regla general, la aplicación de los impuestos no debe alterar las preferencias de los consumidores ni de los productores, excepto en los casos en que esa interferencia tenga un carácter deliberadamente correctivo y los resultados de la interferencia sean previsibles. (Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due).

4.2.6 Criterio de Equidad

Parte de la premisa según la cual la distribución de la carga impositiva entre las personas debe armonizar con los patrones de equidad generalmente aceptados. La determinación de la equidad positiva se funda en juicios de valor con relación a la modalidad de la distribución del ingreso que se considera aceptable. El sistema tributario será tanto más equitativo cuando su aplicación genere una estructura de distribución del ingreso más próxima a los patrones de equidad que son consensuados a nivel político. (Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due).

Existen dos modalidades de plantear el problema de la equidad en la imposición. La primera se refiere al "principio del beneficio" según el cual la equidad consiste en brindar igual tratamiento impositivo a quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal. (Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due).

La segunda modalidad se refiere al "principio de capacidad de pago", según el cual se debe brindar un tratamiento impositivo igual a todas las personas que tienen la misma capacidad contributiva. Por consiguiente, considerando que las personas pertenecen a diversos estratos sociales. A cada uno de los cuales corresponde diferentes capacidades de pago, se infiere que los impuestos deberían estar ordenados en función de una escala tributaria progresiva que tome como referencia el parámetro adoptado (principalmente renta y el patrimonio) segmentando en tramos, para poder medir dicha capacidad de pago. (Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due).

La imposición fiscal tiene sus límites. Los fisiócratas sostenían que la imposición no debía sobrepasar el 20% de las rentas individuales, Proudhon afirmaba que el límite máximo debería ser el 10%, mientras que Colin Clark considera que tal porcentaje debería ser el 25%. Sin

embargo, la presión tributaria depende de una serie de factores, como ser: El grado de desarrollo económico alcanzado por un país, la distribución del ingreso y el patrimonio, la ideología política vigente, etc. (Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due).

El tributo debe contener un tratamiento financiero definitivo, es decir que, debe ser progresivo, lo que conlleva a definir un solo monto no imponible, sin considerar la actividad de la persona, ya que quien percibe un nivel de renta que puede ser catalogado como de subsistencia, constitucionalmente está liberada de la obligación de contribuir al fisco. (Revista Visión del Auditor – Lic. Araujo).

Se debe permitir la acumulación de pérdidas con ganancias, por que el periodo fiscal, generalmente no guarda relación con los ciclos del negocio o con la actividad gravada, evitándose de esta manera la imposición de rentas materialmente irreales o no disponibles para el contribuyente. . (Revista Visión del Auditor – Lic. Araujo).

La determinación de los “gastos deducibles” deben estar clasificados en por lo menos dos grupos:

✍ Las deducciones generales, que se incluyen todos los gastos necesarios para obtener y conserva la fuente, incluida las depreciaciones de los bienes explotados o de los bienes de uso, en el caso del ejercicio de profesiones y oficios independientes. Asimismo, se debe incluir los costos financieros (intereses y comisiones), Los tributos directos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y los aportes a la seguridad social (corto plazo y largo plazo sean obligatorios en condición de dependientes o voluntarios).

Las deducciones personales, que consideran el número de hijos o personas con dependencia económica del sujeto pasivo, cargas familiares, como ser pensiones y otras erogaciones, propias de una unidad familiar.

En general, se debe acumular todos los ingresos para luego deducir de ellos los gastos con respaldo de nota fiscal y otros como ser los Impuestos a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores; El Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado, Impuesto a las Sucesiones, Tasas Municipales (Patentes, Tasas de recojo de Basura), pagos a empleados, niñeras, porteros, seguro social o seguros de vida voluntarios u obligatorios, pensiones a los hijos o cónyuge, impuesto retenido por empleadores o contratantes, gastos de mantenimiento de la vivienda (arrendada o no), amortizaciones o depreciaciones de los bienes explotados, cuotas de los colegios profesionales y otros de carácter personal, profesional y/o familiar.

La promulgación de la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 – 2004 (actualmente vigente), dicha Ley introduce modificaciones sustanciales a la Ley No 843 de 20 de mayo de 1986 (reforma impositiva), como la incorporación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa (I.U.E.) en reemplazo del impuesto a la Renta Presunta de Empresas (I.R.P.E.), que ha originado varias injusticias e ilegalidades (imposición de rentas no existentes) en cuanto al ejercicio de profesiones liberales u oficios por personas físicas (Auditores, Abogados, Médicos, Carpinteros, Sastres, etc.)

5 CONCLUSIONES DE LA MONOGRAFÍA

Del análisis efectuado de la Constitución Política del Estado, el Código Tributario, la Ley No. 843, conceptos de los diferentes autores en materia tributaria y la situación actual en la que se encuentran los Profesionales liberales y los que

practican oficios, asimismo tomando en cuenta los Principios Constitucionales Tributarios llegamos a los siguientes conclusiones:

La IMPOSICIÓN A LA RENTA POR EL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS debe estar conforme a las características y principios que debería tener un tributo, tomando en consideración como base legal la Constitución Política del Estado en su Art. 8 inc. d) donde establece claramente lo siguiente: "Que toda persona debe contribuir, en proporción a su capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos".

- Asimismo El Art. 27 del mismo cuerpo legal señala " Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos", el concepto de esta norma legal aclara que la imposición de tributos a la renta de las personas debe considerar la capacidad económica de cada contribuyente.
- Las contribuciones tributarias establecidas por las normas legales, se deben ajustar en función a los ingresos y patrimonio que presenta una persona o una unidad económica.
- La modificación introducida a la Ley N° 843 debería considerar a los que ejercen la profesión u oficio en forma independiente, que sean favorecidos con las deducciones establecidos para las empresas naturales y jurídicas, tales como las deducciones de cuatro salarios mínimos nacionales.
- Los profesionales liberales u oficios cuando presenten o generen pérdidas en el ejercicio de sus actividades económicas, las mismas puedan ser compensadas con utilidades de gestiones posteriores como actualmente son

beneficiadas las empresas, considerados dentro de los principios de equidad y progresividad.

- Se debe considerar a los profesionales liberales u oficio dentro las normas tributarias, el mismo tratamiento que se establece a las empresas en cuanto a los gastos como ser: sueldos y salarios, depreciaciones del activo fijo, aportes a la seguridad social, publicidad, patentes, impuestos efectivamente pagados, viáticos, primas, premios y otros que sin duda se consideran como parte integrante en la generación de ingresos de estas unidades económicas.
- El Impuesto a las Utilidades de las Empresas aplicado a los profesionales liberales u oficios, debería gravar la "utilidad" o "ganancia", nunca el ingreso, es decir que, debe recaer sobre "rentas netas" (ingreso menos gasto), realizadas (que comprenden las percibidas y las devengadas) y sobre todo las "reales" (nunca las rentas presuntas).
- El objeto del impuesto debe estar conformado por la totalidad de las utilidades netas provenientes de trabajo, actividades profesionales, explotación de muebles e inmuebles, rendimientos netos de capital e incrementos y disminuciones de patrimonio, constituyéndose de esta manera, en un tributo global.
- La imposición del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa por el Ejercicio de las Profesiones liberales u oficios vulnera los principios de la imposición de un tributo como ser: capacidad contributiva, equidad, igualdad y proporcionalidad.
- El tributo debe contener un tratamiento financiero definitivo, es decir que, debe ser progresivo, lo que conlleva a definir un solo monto no imponible, sin considerar la actividad de la persona, ya que quien percibe un nivel de

renta que puede ser catalogado como de subsistencia, constitucionalmente está liberada de la obligación de contribuir al fisco.

- Se debe permitir la acumulación de pérdidas con ganancias, por que el periodo fiscal, generalmente no guarda relación con los ciclos del negocio o con la actividad gravada, evitándose de esta manera la imposición de rentas materialmente irreales o no disponibles para el contribuyente.
- Dentro de todos los gastos necesarios para obtener y conserva la fuente, se debe considerar las deducciones generales, donde debe estar incluida las depreciaciones de los bienes explotados o de los bienes de uso, en el caso del ejercicio de profesiones y oficios independientes. Asimismo, se debe incluir los costos financieros (intereses y comisiones), Los tributos directos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y los aportes a la seguridad social (corto plazo y largo plazo sean obligatorios en condición de dependientes o voluntarios).
- Asimismo dentro de los gastos de los profesionales liberales u oficios, se debe incluir las deducciones personales, que consideran el número de hijos o personas con dependencia económica del sujeto pasivo, cargas familiares, como ser pensiones y otras erogaciones propias de una unidad familiar.
- En general, se debe acumular todos los ingresos para luego deducir de ellos los gastos con respaldo de nota fiscal y otros como ser los Impuestos a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores; El Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado, Impuesto a las Sucesiones, Tasas Municipales (Patentes, Tasas de recojo de Basura), pagos a empleados, niñeras, porteros, seguro social o seguros de vida voluntarios u obligatorios, pensiones a los hijos o cónyuge, impuesto retenido por empleadores o contratantes, gastos de mantenimiento de la vivienda (arrendada o no),

amortizaciones o depreciaciones de los bienes explotados, cuotas de los colegios profesionales y otros de carácter personal, profesional y/o familiar.

- EL ENTE RECAUDADOR DEL TRIBUTO (Servicio de Impuestos Nacionales); para evitar que se le presente una deficiente e ineficaz administración técnica del Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas, debe crear nuevas opciones para el pago de este impuesto, en este grupo de contribuyentes como son los profesiones liberales u oficios.

La Administración Tributaria es la encargada de recaudar tributos de los contribuyentes mediante normas tributarias establecidas por la misma institución y sustentadas legalmente por el Estado, "... la existencia de un ente fiscalizador encargado expresamente por la ley para determinar en cada caso particular el tributo, requiere necesariamente de un procesamiento o serie de actos encaminados a la percepción del tributo y su ingreso al Fisco.."

6 RECOMENDACIONES A EFECTUAR

Como una conclusión final del estudio realizado podemos poner a consideración las siguientes recomendaciones que permitirán de manera clara que las personas naturales que ejercen Profesionales Liberales u Oficios sean considerados bajo los principios de equidad, progresividad y de no confiscatoriedad aplicándose estrictamente los derechos que le consagra la C. P. E. Artículo N°8 inc.d) de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

En base al análisis efectuado según normas legales en vigencia, solamente debería existir un solo tributo para rentas y/o utilidades de las personas físicas, nunca dos imposiciones como se observa actualmente con la nueva reglamentación de la Ley 1606, que es el RC-IVA y el IUE para los Profesionales liberales u oficios, ya que la normas nacionales e internacionales indican claramente, que no puede existir una

doble imposición a una misma persona por un mismo hecho generador en el mismo tiempo.

Debido a la importancia del tema analizado, considero necesaria que se adicione en el artículo N° 39 de la Ley 843 que los Profesionales Liberales u Oficios sean considerados como personas naturales obligados a una sola imposición tributaria que es el IUE y no así el RC-IVA y que sea aplicado a la renta neta o ganancia y que sea real y no así al ingreso como actualmente se ha determinado, de tal forma se evitara que muchos de estos profesionales u oficios incurran en la evasión impositiva.

Asimismo, y con mayor profundidad, considero necesario que la Administración Tributaria emita una Resolución Administrativa, que permita dar parámetros en la aplicación de los Gastos Deducibles y no Deducibles para los profesionales liberales u oficios al igual que a las empresas jurídicas y unipersonales, tomando en cuenta como parte de gastos necesarios para la obtención de la renta las que se consideran reales en el ejercicio de las profesiones independientes, como parte de las mismas podemos señalar lo siguiente:

- Depreciaciones del Activo Fijo, Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores; El Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado, Impuesto a las Sucesiones, Tasas Municipales (Patentes, Tasas de recojo de Basura), pagos a empleados, niñeras, porteros, seguro social o seguros de vida voluntarios u obligatorios, pensiones a los hijos o cónyuge, impuesto retenido por empleadores o contratantes, gastos de mantenimiento de la vivienda (arrendada o no), amortizaciones o depreciaciones de los bienes explotados, cuotas de los colegios profesionales y otros de carácter personal, profesional y/o familiar que sean respaldados con notas fiscales.

- A continuación se presenta un ejemplo donde se muestra como un Profesional Independiente efectúa la liquidación de su impuesto:

	<u>Monetario</u>	<u>Porcentual</u>	<u>Carga Impositiva</u>
Ingresos Facturados	185.500	100	13
Ingreso al Valor Agregado	24.115	13	3
Impuesto a las Transacciones	<u>5.565</u>	<u>3</u>	
Ingresos Netos	155.820	84	
Base Imponible 185.500 – 24.115	161.385	87	
Presunción 50% Utilidad	80.693	43.5	
Impuesto al IUE 25%	20.173	10.87	
Descargo con Facturas, gastos Personales hasta el 50%	10.086	5.43	
Impuesto IUE a pagar	10.087	5.44	<u>5.44</u>
Total Carga Impositiva →			21.44

No quiero dejar de lado la importancia que tiene la Administración Tributaria (Ente Recaudador) ya que la misma para tener una eficiente administración en lo que corresponde a la fiscalización impositivo, debe establecer mecanismos de control que permitan abarcar todas las unidades considerados como sujetos obligados, con la finalidad de hacer cumplir las normativas vigentes de carácter obligatorio, permitiendo de esta manera generar ingresos que permitan una presión tributaria eficiente del ente recaudador.

Para tener un mejor control y fiscalización de parte de la Administración Tributaria, se debe tomar en cuenta el crecimiento vegetativo de la población, par tal efecto será necesario establecer los siguientes extremos:

- Incrementar los recursos humanos que permitan cumplir con los objetivos de la administración tributaria.
- Capacitación del personal y asignación de tareas.
- Generar la sensación de riesgo en la población, a través de operativos, verificaciones externas, procesos de fiscalización.

BIBLIOGRAFÍA

Para realizar la mencionada investigación, se consultó la siguiente bibliografía:

- Constitución Política del Estado
- Ley N° 843 del 19 de febrero de 2001 – Reforma Impositiva
- Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994 - modificaciones a la Ley N° 843.
- Ley N° 2492 Nuevo Código Tributario y su Reglamento
- Compendio de Normas del Sistema Tributario Boliviano de Lic. Aud. Roberto Viscafé Ureña.
- Nociones Esenciales del Derecho Tributario de Aurelio Cid
- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario de Hector B. Villegas.
- Principios Constitucionales Tributarios
- Análisis Económico de los Impuestos de John F. Due
- Revista Visión del Auditor de Lic. Araujo