

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
DIPLOMADO: GESTIÓN TRIBUTARIA Y MEDIOS TECNOLÓGICOS DEL SIN**



## **MONOGRAFÍA**

**Aplicación de las FASB (Financial Accounting Standards Board) para la preparación y presentación de Estados Financieros a la Administración Tributaria de organizaciones sin fines de lucro con exención del Impuesto a las Utilidades de Empresas**

### **DIPLOMANTES**

*Felipe Loayza Loayza*

*Maribel Reyna Perez Quispe*

**La Paz, marzo 2015**



**DEDICATORIA**

*Dedicamos este trabajo de investigación a nuestras familias que nos apoyaron a continuar esta especialización y esperamos que sea un aporte al conocimiento de nuestros colegas.*



#### **AGRADECIMIENTOS**

*Agradecemos sobre todo a Dios por darnos la capacidad, los recursos, y la salud mental y física, para poder llevar adelante esta investigación.*

*Al Colegio de Auditores de La Paz y a la Universidad Mayor de San Andrés por darnos la oportunidad de actualizarnos y ser profesionales de excelencia.*

*Agradecemos también a nuestro tutor Lic. Oscar A. Heredia Vargas por el tiempo y la paciencia con la que nos ha guiado en la elaboración de esta investigación.*

*Y a todas las personas que nos apoyaron y nos incentivaron en el desarrollo de este trabajo.*



## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
<b>CAPITULO I</b>	
INTRODUCCIÓN.....	7
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
1.1.1. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	8
1.2. OBJETIVO.....	8
1.2.1. OBJETIVO GENERAL.....	8
1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	8
1.3. JUSTIFICACIÓN.....	9
1.3.1. JUSTIFICACIÓN ACADÉMICA.....	9
1.3.2. JUSTIFICACIÓN SOCIAL.....	9
1.3.3. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA.....	9
1.3.4. JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA.....	9
1.4. ALCANCE.....	9
1.4.1. ALCANCE TEMPORAL.....	9
1.4.2. ALCANCE ESPACIAL.....	9
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>MARCO TEÓRICO.....</b>	<b>10</b>
2.1. MARCO CONCEPTUAL.....	10
2.1.1. ESTADOS FINANCIEROS.....	10
2.1.2. OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	10
2.1.3. USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	11
2.1.4. ESTADOS FINANCIEROS PARA FINANCIADORES.....	13
2.1.5. ESTADOS FINANCIEROS DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS.....	14
2.1.6. FINANCIAL ACCOUNTAN STANDARDS BOARD.....	15
2.1.7. TRIBUTO.....	15
2.1.8. TIPOS DE TRIBUTOS.....	16



2.1.9.	NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO .....	17
2.1.10.	EXENCIÓN TRIBUTARIA.....	19
2.1.11.	CLASIFICACIÓN DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA.....	20
2.2.	<b>MARCO LEGAL</b> .....	21
2.2.1.	LEY 843 .....	21
2.2.2.	DECRETO SUPREMO N° 24051.....	22
2.2.3.	DECRETO SUPREMO N° 22225. ....	22
2.2.4.	DECRETO SUPREMO N° 26977. ....	23
2.2.5.	DECRETO LEY N° 2493 .....	23
2.2.6.	DECRETO SUPREMO N° 27190 .....	24
2.2.7.	RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0030-05 .....	24
2.2.8.	RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0012-13 .....	25
2.3.	<b>MARCO INSTITUCIONAL</b> .....	27
2.3.1.	DEFINICIÓN DE ONG Y SU ALCANCE EN BOLIVIA.....	27
2.3.2.	CARACTERÍSTICAS DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO.....	38
2.3.3.	CLASIFICACIÓN DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO .....	39
2.3.4.	ACTIVIDADES DE LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS.....	41
<b>CAPITULO III</b>		
	<b>MARCO METODOLÓGICO</b> .....	43
3.1.	<b>MÉTODO</b> .....	43
3.2.	TIPO O NIVEL .....	43
3.3.	TÉCNICA.....	44
3.4.	INSTRUMENTO .....	44
<b>CAPITULO IV</b>		
	<b>MARCO PRÁCTICO</b> .....	45
4.1.	<b>RESULTADOS</b> .....	45
4.1.1.	<b>OBJETIVO 1:</b> .....	45
4.1.2.	<b>NORMAS DE CONTABILIDAD FASB</b> .....	45
4.1.3.	<b>ANÁLISIS</b> .....	46
4.1.4.	<b>INTERPRETACIÓN</b> .....	46
4.2.	<b>OBJETIVO 2:</b> .....	46
4.2.1.	<b>NORMAS DE CONTABILIDAD EN BOLIVIA</b> .....	46



4.2.2.	NORMAS DE CONTABILIDAD DE ESTADOS UNIDOS.....	47
4.2.3.	ANÁLISIS.....	48
4.2.4.	INTERPRETACIÓN.....	48
4.3.	OBJETIVO 3:.....	48
4.3.1.	ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LAS FASB EN BOLIVIA.....	48
4.3.2.	RECONOCIMIENTO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN BOLIVIA.....	51
4.3.3.	DECLARACIÓN FASB 116.....	53
4.3.4.	DECLARACIÓN FASB 117.....	54
4.3.5.	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA.....	56
4.3.6.	ESTADO DE ACTIVIDADES.....	57
4.3.7.	ESTADO DE MOVIMIENTO DE EFECTIVO.....	58
4.3.8.	DEPRECIACIÓN.....	58
4.3.9.	CONTRIBUCIONES RECIBIDAS Y OTORGADAS.....	59
4.3.10.	ANÁLISIS.....	59
4.3.11.	INTERPRETACIÓN.....	60
<b>CAPITULO V</b>		
	PROPUESTA.....	61
5.1.	PROPUESTA.....	61
<b>CAPITULO VI</b>		
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	70
6.1.	CONCLUSIONES.....	70
6.2.	RECOMENDACIONES.....	71
	BIBLIOGRAFÍA.....	72



**APLICACIÓN DE LAS FASB (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD)  
PARA LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS AL  
SIN DE ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO CON EXENCIÓN DEL  
IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.**

**INTRODUCCIÓN**

Las entidades sin fines de lucro, tienen particularidades específicas, relacionadas con las bases de la preparación de sus presupuestos, reportes periódicos de la ejecución de sus actividades, políticas de capitalización de activos y otras de similar naturaleza, que obligan al cumplimiento de los requerimientos de los financiadores, normas contables locales y extranjeras y normas tributarias vigentes.

Para cumplir con nuestro propósito, esta monografía se compone de los siguientes capítulos: en el Capítulo I se desarrollará el planteamiento del problema, seguido del objetivo general y específicos que serán la base de este trabajo

En el Capítulo II se hace referencia a todo el marco teórico donde se definirá varios conceptos, el marco legal e institucional, definiciones que serán objeto de análisis. En el Tercer Capítulo describiremos los métodos y técnicas que son aplicados en la elaboración de esta monografía.

En el Cuarto Capítulo que es el Marco Práctico, se preparó un análisis y se verificó el cumplimiento de los objetivos específicos con todo el trabajo realizado, interpretando el marco teórico con la recopilación de información que se elaboró.

En el Quinto Capítulo se realiza una propuesta de la aplicación de normas internacionales en la presentación de Estados Financieros a Impuestos Nacionales, concluyendo con algunas recomendaciones destacando la importancia de esta investigación.



# CAPITULO I

## INTRODUCCIÓN

### 1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde el punto de vista tributario, se debe considerar que las organizaciones sin fines de lucro se encuentran exentas del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas; considerando que éstas entidades tienen la obligatoriedad de incluir estados financieros como parte de su Memoria Anual, deben ser preparados en apego a las normas tributarias vigentes.

En muchos casos, estos estados financieros deben ser presentados a la Administración Tributaria acompañados del Dictamen de Auditoría Externa y la Información Tributaria Complementaria, por lo que se debe considerar prudente incorporar las regularizaciones necesarias para que los estados financieros de estas entidades provengan de sus registros contables pertinentes.

En cumplimiento de la Norma Contable No 3 y la Resolución 001/2008 emitidas por el CTNAC, las entidades sin fines de lucro tienen las mismas alternativas que las empresas para la preparación y presentación de sus estados financieros para propósitos generales, en cuanto a la selección de un modelo contable, es decir, Estados Financieros a moneda constante, utilizando como índice para el ajuste la Unidad de Fomento a la Vivienda (UFV).

Sin embargo, considerando que la Norma Contable No 3 establece la vigencia de los pronunciamientos de la IASB, para aquellos aspectos que no han sido normados a nivel local, las entidades sin fines de lucro podrían además aplicar la FAS 117 – Estados Financieros para Entidades sin Fines de Lucro, para la preparación y presentación de sus estados financieros, en virtud de lo establecido por la NIC 8 – Políticas Contables, Cambios en Estimaciones y Errores.



La Norma Tributaria no especifica la aplicación de la norma contable FASF 117 para la preparación y presentación de Estados Financieros para Organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE, porque no está reconocida como norma contable vigente en nuestro país, la norma contable vigente en Bolivia son los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados. Este vacío normativo origina que las organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE, erróneamente apliquen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Bolivia para la elaboración de sus Estados Financieros y adecuen esta información para presentar los Estados Financieros exigidos por la Administración Tributaria.

### **1.1.1. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

La aplicación de las FASB permitirá a las organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE, contar con una base contable específica, para la preparación y presentación de sus Estados Financieros acorde a los requerimientos de la Administración Tributaria.

## **1.2. OBJETIVO**

### **1.2.1. OBJETIVO GENERAL**

- Sugerir la aplicación de las FASB (Financial Accounting Standards Board) para la preparación y presentación de Estados financieros de organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE a la Administración Tributaria.

### **1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Conocer las normas contables FASB.
- Comparar las normas contables FASB con los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Bolivia para la preparación de Estados Financieros.
- Analizar la aplicación de las normas contables FASB en Bolivia para la preparación de Estados Financieros exigidos por la Administración Tributaria.



### **1.3. JUSTIFICACIÓN**

#### **1.3.1. JUSTIFICACIÓN ACADÉMICA**

En el presente trabajo se pretende contribuir al conocimiento académico de los profesionales que elaboraran Estados Financieros para organizaciones sin fines de lucro.

#### **1.3.2. JUSTIFICACIÓN SOCIAL**

La presente investigación permitirá a las organizaciones sin fines de lucro presentar adecuadamente su memoria anual a la sociedad.

#### **1.3.3. JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA**

Mediante el presente trabajo de investigación se pretende sugerir la aplicación de la FASB 117 para la elaboración de Estados Financieros requeridos por la Administración Tributaria.

#### **1.3.4. JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA**

El presente trabajo de investigación permitirá a las organizaciones sin fines de lucro incrementar las donaciones para beneficiar a las familias bolivianas.

### **1.4. ALCANCE**

#### **1.4.1. ALCANCE TEMPORAL**

La investigación tendrá un alcance temporal durante la gestión 2015.

#### **1.4.2. ALCANCE ESPACIAL**

El área de aplicación es en todo el territorio nacional.



## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1. MARCO CONCEPTUAL**

##### **2.1.1. ESTADOS FINANCIEROS**

Los estados financieros proporcionan información útil y oportuna para la toma de decisiones económicas, por parte de los usuarios internos y externos, permitiéndonos de esta manera juzgar la habilidad y eficiencia operativa de los ejecutivos en la administración, el uso y la aplicación de los recursos, y el logro de los objetivos institucionales.

Los mencionados estados constituyen un medio mediante el cual la contabilidad comunica un conjunto de hechos cuantificables (con repercusión económica), relativos al pasado y presente de todo tipo de entes, para coadyuvar a la toma de decisiones y al control de sus operaciones.

La misión fundamental de los estados financieros es explicar el objetivo de la información financiera empresarial, qué características cualitativas determinan su utilidad, a qué hipótesis fundamentales responde, cuáles son y qué definición tienen los elementos de los estados financieros, qué reglas se utilizan para el reconocimiento y la medición de los mismos y cuáles deben ser los principios utilizados para el mantenimiento del capital en las empresas.

##### **2.1.2. OBJETIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.



Se considera que la información a ser brindada en los estados financieros debe referirse a los siguientes aspectos del ente emisor:

- Su situación patrimonial a la fecha de dichos estados
- Un resumen de las causas del resultado asignable a ese lapso;
- La evolución de su patrimonio durante el período;
- La evolución de su situación financiera por el mismo período,
- Otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos que los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos.

### 2.1.3. USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El principal propósito de los estados financieros es proporcionar información relevante y útil para satisfacer los intereses de quienes proporcionan recursos o servicios a organizaciones no lucrativas como ser:

- a. Miembros de la entidad.
- b. Organismos Gubernamentales.
- c. Contribuyentes
- d. Proveedores
- e. Deudores
- f. Empleados
- g. Administradores, directores y funcionarios.
- h. Beneficiarios de servicios
- i. Autoridades fiscales
- j. Autoridades reguladoras
- k. Legisladores
- l. Sindicatos, investigadores, profesores, etc.

Los usuarios de la información financiera pueden clasificarse en los siguientes grupos:



- a. Patrocinadores
- b. Acreedores
- c. Beneficiarios
- d. Dependencias de gobierno
- e. Administradores
- f. Otros usuarios

Quienes tienen especial interés en conocer a través de la presentación de estados financieros la eficiencia y efectividad con que la entidad está cumpliendo con sus objetivos y:

- a. **Determinar si la entidad ha cumplido con el objeto de su naturaleza y si debiesen continuar haciendo aportaciones.**
- b. **La información financiera deberá reflejar la extensión y naturaleza de los límites impuestos por el donador y los cambios en el transcurso del tiempo.**
- c. **Los contribuyentes de impuestos para conocer como ha cumplido sus objetivos y como los servicios previstos por las dependencias gubernamentales pueden afectar al monto de los impuestos y cuotas que deben pagar.**
- d. **Proveedores, acreedores y empleados centran su atención en la capacidad de la entidad para generar flujos de efectivo y pagar sus obligaciones.**
- e. **Otros requiere información para evaluar su desempeño y formarse un juicio respecto a:**
  - f. **Su capacidad para mantener su patrimonio y lograr sus fines sociales.**
  - g. **Su posición financiera.**
  - h. **Los cambios en sus recursos y obligaciones.**
  - i. **El desempeño de sus administradores.**



#### **2.1.4. ESTADOS FINANCIEROS PARA FINANCIADORES**

Los Estados Financieros exigidos por la cooperación internacional, llámese estos Banco Mundial, USAID, Banco Interamericano de Desarrollo<sup>1</sup>, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, de acuerdo a normas de auditoría en Bolivia son:

##### **Estados Financieros y Dictamen de auditores externos**

- a. Balance General
- b. Estado de Resultados (Pérdidas y Ganancias) o (Ingresos y Gastos)
- c. Estado de Resultados Acumulados (Estado de evolución del Patrimonio) o (Superávit o Déficit Acumulado)
- d. Estado de Cambios de la situación Financiera (Estado de Flujo de Efectivo)
- e. Notas a los Estados Financieros
- f. Dictamen de Auditoría Externa
- g. Información Tributaria Complementaria
- h. Dictamen sobre la Información Tributaria

##### **Cumplimiento de las cláusulas contractuales**

- Dictamen de los auditores independientes
- Contenido de las cláusulas contractuales y estado de cumplimiento

##### **Informe sobre el Sistema de Control Interno**

- Contenido de los hallazgos reportables significativos sobre el sistema de control interno de la entidad
- Carta de gerencia con hallazgos menores y recomendaciones sobre el sistema de control interno de la entidad
- Seguimiento a las recomendaciones emitidas en el período anterior.

---

<sup>1</sup>Guías para la preparación de estado financieros y requisitos de auditoría independiente, Oficina de Desembolsos y Auditoría Externa (ROS/DAU), AF-300 (Rev. 11-03, Washington, D. C. 20577



### 2.1.5. ESTADOS FINANCIEROS DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS

Los modelos de estados financieros en los distintos países no tienen las mismas en el ámbito internacional, el IASB aún no ha publicado un modelo de estados financieros específico para este tipo de organizaciones.

PAÍS	REFERENCIA	ESTADOS CONTABLES
Canadá	CICA Handbook	Balance de situación Estado de las operaciones Estado de variación de activos netos Estado de flujos de tesorería Notas a los estados financieros
España	RD 1514/2007	Balance de situación Cuenta de resultados Estado de cambios en el patrimonio Estado de flujos de efectivo Notas a los estados financieros
Estados Unidos	SFAS 117	Estado de posición financiera Estado de actividades Estado de flujos de tesorería Notas a los estados financieros
Francia	Plan Comptable des Associations et Foundations	Balance Cuenta de resultados
Reino Unido	SORP	Balance de situación Estado de actividades financieras Estado de flujos de tesorería Información sobre políticas contables



### 2.1.6. FINANCIAL ACCOUNTAN STANDARDS BOARD

El Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) es un privado sin fines de lucro cuyo objetivo principal es establecer y mejorar los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) en el Estados Unidos en el interés del público. La Comisión de Bolsa y Valores (SEC) designado el FASB como la organización responsable de establecer las normas de contabilidad para las empresas públicas en los EE.UU. El FASB substituyó al Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) Accounting Principles Board (APB) en 01 de julio 1973

### 2.1.7. TRIBUTO

Los tributos son ingresos públicos de derecho público<sup>2</sup> que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

La definición de tributo que da la Ley 2492 Código Tributario en el artículo 9º indica lo siguiente:

**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

---

<sup>2</sup>Martín Queralt, J. y otros (2007). Curso de derecho financiero y tributario. Madrid: Tecnos. ISBN 978-84-309-4605-1, p. 79.



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.

#### 2.1.8. TIPOS DE TRIBUTOS

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades, destacando Alemania, donde el Derecho tributario se limita a la regulación de los impuestos (Steuerrecht).

Las contribuciones sociales a la Seguridad Social y otras similares son consideradas tributos por algunos Estados, como México o Brasil. Por el contrario, Bolivia, Ecuador, España o Italia se encuentran entre los países que no las consideran como tales. En Argentina, la mayor parte de la doctrina adhiere a la consideración de su naturaleza tributaria, aunque no es una cuestión pacífica. (Véase Contribución especial)

En otros sistemas tributarios pueden existir categorías adicionales, como la figura del préstamo obligatorio (empréstimo compulsório) reconocido por el artículo 148 de la Constitución de Brasil de 1988 y que el Supremo Tribunal Federal declaró de naturaleza tributaria.

A su vez en sus artículos 10°, 11° y 12° de la Ley 2492 clasifica al tributo en:

**Impuesto.** Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

**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.

**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.

#### 2.1.9. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO

Su naturaleza jurídica es «una relación de Derecho». Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares.

##### **Carácter coactivo**

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura.[2] Supone que el tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas



aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago.[3]

Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales,[4] en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales.

### **Carácter pecuniario**

Si bien en sistemas pre modernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento:[5] las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.[6]

### **Carácter contributivo**

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales.[5] A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines. El Federalista justificaba la atribución de la potestad impositiva a los poderes públicos afirmando que:



El dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales.

El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas.

#### 2.1.10. EXENCIÓN TRIBUTARIA

En derecho tributario, la exención fiscal recoge en un sentido amplio, aquellos supuestos en que alguna actividad o alguna persona no soportan realmente la carga económica que por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles. Son supuestos en los que a pesar de realizarse el hecho imponible no nace la obligación de contribuir.<sup>3</sup> El beneficio de la exención puede producirse por tres vías:

La obligación tributaria no llegue a nacer a pesar de haberse producido el hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.

Nace la obligación, pero su pago se condona

Nace la deuda y se satisface, pero la persona que realizó el pago obtiene con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma, el reembolso de la cantidad pagada.

Existe una nota común a los supuestos de exención, el patrimonio de las personas afectadas por la exención no se ve mermado por la aplicación del tributo y supone la existencia de:

Una norma impositiva en la que se define el hecho imponible

<sup>3</sup>Sainz de Bujanda, Fernando. *Sistema de Derecho financiero*. Tomo I, volumen I (1975), Tomo I, Volumen II (1985). Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.



Una norma de exención que ordena que en ciertos casos la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.

### 2.1.11. CLASIFICACIÓN DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

La exención tributaria tiene la siguiente clasificación<sup>4</sup>:

**Exenciones objetivas:** Cuando se priva a la norma definitoria del presupuesto de eficacia constitutiva de la obligaciones tributarias respecto a hechos que no generan la obligación tributaria.

**Exenciones subjetivas:** Se pretende que ciertas personas no queden obligadas a contribuir aunque pueda nacer la obligación por ley.

**Exenciones temporales:** aquellas que producen el efecto excluyente de la obligación tributaria sólo durante el plazo limitado que se fija en el momento de su creación; por el contrario

**Exenciones permanentes:** aquellas que no aparecen limitadas en el tiempo.

**Exenciones totales:** aquellas que impiden el nacimiento de la obligación tributaria para unos determinados hechos o para ciertos sujetos;

**Exenciones parciales:** las que no impiden el nacimiento de la obligación, pero reducen la cuantía de la deuda.

En cuanto a las leyes bolivianas en el numeral I Artículo 19° del Código Tributario indica que:

“Exención es la dispensa de la obligación tributaria materia; establecida expresamente por Ley”.

---

<sup>4</sup><http://www.wikiteka.com/apuntes/exencion-tributaria/>



## 2.2. MARCO LEGAL

### 2.2.1. LEY 843

El artículo 36 de la Ley No. 843 establece la creación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (en adelante "IUE"), aplicable sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga dicha Ley y su reglamento.

Asimismo, el artículo 37 de la señalada Ley establece que son sujetos del IUE todas las empresas, tanto públicas como privadas, en tanto que el artículo 39 dispone que a los fines de dicho impuesto se entenderá por empresa toda unidad económica que, entre otros, preste servicios de cualquier naturaleza.

No obstante, el inciso b) del artículo 48 de la Ley No. 843 dispone que están exentas del pago del IUE, entre otras, las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos, y que desarrollen en Bolivia las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales.

El mismo artículo señala que esta franquicia procederá siempre que (i) no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, (ii) que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, (iii) que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y (iv) que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica.



### 2.2.2. DECRETO SUPREMO N° 24051

El artículo 5 del Reglamento del IUE, aprobado mediante Decreto Supremo No. 24051 de fecha 29 de junio de 1995 (Texto Ordenado Vigente, en adelante el "Reglamento del IUE"), dispone que las entidades que desarrollen en Bolivia *actividades religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales*, podrán solicitar su reconocimiento ante la Administración Tributaria como entidades exentas siempre y cuando su realidad económica refleje el cumplimiento de las condiciones que la ley establece, debiendo las mismas estar expresamente contempladas en sus estatutos.

Asimismo, el mismo artículo establece que en el caso de ONGs extranjeras, podrán formalizar su exención solo aquellas que cuenten con un Convenio suscrito de acuerdo a la normativa vigente, debiendo la Administración Tributaria establecer el procedimiento y los requisitos administrativos para la formalización de esta exención.

Adicionalmente, el mismo artículo dispone que las exenciones tendrán vigencia a partir de la gestión que corresponde a la fecha de solicitud de la formalización, siempre que ésta cumpla con los requisitos establecidos.

### 2.2.3. DECRETO SUPREMO N° 22225.

El Decreto Supremo No. 22225 Reglamento de Exenciones Tributarias para Importaciones, establece que las entidades y organismos no gubernamentales, sin fines de lucro que hayan suscrito convenio marco con el Estado, mediante el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto otorga la exención del Gravamen Aduanero Consolidado (GAC) de conformidad a lo dispuesto en convenios marco y respectivas normas legales a las donaciones siempre que sean distribuidos o entregadas a los usuarios o consumidores finales a título gratuito o que sean utilizadas en forma directa según el Artículo 49 inciso b) "Las donaciones otorgadas



por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas des exterior o instituciones del sector público o privado sin fines de lucro ...”.

Las transferencias de vehículos importados con exención de tributos por las ONGs estarán regidas por sus respectivos convenios suscritos con el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto.

Asimismo señala que “si los bienes donados tuvieran que ser vendidos en el país, estarán sujetos al pago, tanto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuestos a los Consumos Específicos (ICE) sobre importaciones, como del Gravamen Aduanero Consolidado”.

#### **2.2.4. DECRETO SUPREMO N° 26977.**

El texto Ordenado de la Ley No. 843 aprobado mediante Decreto Supremo No. 26077 en febrero de 2001, señala en su Artículo 49.-“Están exentas del impuesto: Inciso b) Las utilidades obtenidas por las asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente, tales como, religiosas, de caridad, beneficencia , asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas...” “Esta franquicia procederá siempre que, por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyen directo o indirectamente entre sus asociados y que en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas”.

#### **2.2.5. DECRETO LEY N° 2493**

El artículo 2 de la Ley No. 2493 de agosto 2003 sustituye los párrafos a) y b) del artículo 49 de la Ley 843 estableciendo modificaciones sobre la exención al Impuesto sobre las Utilidades de las Entidades con el siguiente texto: “b) Las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos, y que desarrollen



las siguientes actividades, religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literaria, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales". Donde se observa que se añadió la frase: que tengan convenios suscritos pero no dice con quien.

#### 2.2.6. DECRETO SUPREMO N° 27190

El artículo 3 del Decreto Supremo No. 27190 de septiembre 2003 al sustituir el artículo 5 del Decreto Supremo No. 24051 Reglamento del IUE, modifica el procedimiento para el reconocimiento de la exención y facilita a la Administración tributaria a emitir la norma general que permita aplicación.

#### 2.2.7. RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0030-05

La resolución Normativa de Directorio No. 10.0030.05, emitida por el Servicio Nacional de Impuestos, Procedimiento de Formalización para la exención del IUE, promulgada en septiembre de 2005 en el capítulo III, Disposiciones Finales Artículo Segundo señala: "(Memoria Anual) I. Conforme lo dispuesto por el Artículo 2 DEL Decreto Supremo No. 27190, los sujetos pasivos o terceros responsables del IUE que formalicen, o ya tengan formalizada, la exención ante la Administración Tributaria, deben presentar conjuntamente la Declaración Jurada del Impuesto dentro de los 120 días de concluida la gestión fiscal, una Memoria Anual que contendrá los siguientes estados:

- a) Estado de Situación Patrimonial, exponiendo, todos los activos, pasivos y patrimonio de la gestión.
- b) Estado de Actividades, equivalente a un estado de recursos y gastos que exponga la fuente de financiamiento y los gastos realizados en la gestión.
- c) Estado de Flujo de Efectivo, en el que se expongan los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo.



La falta de presentación de la Memoria Anual será sancionada conforme lo dispone el numeral 3.6 del anexo A de la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0021.04 del 11 de agosto de 2004.

#### 2.2.8. RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0012-13

A efectos de la presentación de la Memoria Anual, se deben considerar todos los ingresos obtenidos sean la gestión, incluidas las donaciones, independientemente de la fuente de las mismas.

**b) Estados Financieros:** Son los documentos físicos y/o electrónicos, establecidos y preparados conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que deben reflejar la situación financiera y económica de la empresa al cierre de la gestión fiscal que corresponda, conforme lo establecido en el Decreto Supremo N° 24051, Artículos 36 y 39.

Los Estados Financieros deben incorporar la aplicación de las Normas Técnicas de Contabilidad relativas a la determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), puestas en vigencia por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa expresa, conforme establece el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 48. Cualquier otra norma técnica o disposición emitida por otra instancia, no tendrá efecto para la determinación del IUE.

#### Presentación Física de los Estados Financieros

**Artículo 11.- (Presentación Física).** Los sujetos pasivos o terceros responsables obligados al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) categorizados como Contribuyentes PRICOS y GRACOS, así como los Contribuyentes RESTO con ventas y/o ingresos brutos iguales o mayores a Bs. 1.200.000.- (Un Millón Dosecientos Mil 00/100 Bolivianos), están obligados a presentar en forma física los Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa o Memoria Anual, y otros documentos, según corresponda.



De acuerdo a lo señalado en el Artículo 36° del Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995, se establece:

**I. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) obligados a llevar registros contables, adicionalmente a la presentación del Formulario 605-V4, de acuerdo a normativa vigente deberán cumplir con lo siguiente:**

a) Contribuyentes con Ventas y/o Ingresos Brutos Anuales, iguales o mayores a Bs. 1.200.000.- (Un millón doscientos mil 00/100 Bolivianos) y menores a Bs. 15.000.000.- (Quince millones 00/100 Bolivianos), presentar la siguiente documentación:

1. Balance General.
2. Estado de Resultados (Pérdidas y Ganancias).
3. Estado de Evolución del Patrimonio.
4. Estado de Cambios de la Situación Financiera o Estado de Flujo de Efectivo.
5. Notas a los Estados Financieros.
6. Dictamen de Auditoría Externa.
7. Información Tributaria Complementaria.

b) Contribuyentes con Ventas y/o Ingresos Brutos Anuales, iguales o mayores a Bs. 15.000.000.- (Quince millones 00/100 Bolivianos), además de presentar los documentos establecidos en el Inciso a) del Parágrafo I del presente Artículo, deberán presentar:

1. Dictamen sobre la Información Tributaria.



II. Los Sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) obligados a presentar la Memoria Anual de acuerdo a la RND N° 10-0030-05 de 14 de septiembre de 2005, deberán junto a la presentación del Formulario 605-V2, cumplir con lo siguiente:

a) Contribuyentes con ingresos anuales, iguales o mayores a Bs 1.200.000.- (Un millón doscientos mil 00/100 Bolivianos) y menores a Bs 15.000.000.- (Quince millones 00/100 Bolivianos), adjuntar la siguiente documentación:

1. Estado de Situación Patrimonial.
2. Estado de Actividades.
3. Estado de Flujo de Efectivo.

b) Contribuyentes con ingresos anuales, iguales o mayores a Bs15.000.000.- (Quince millones 00/100 Bolivianos), además de presentar los documentos establecidos en el Inciso a) del Parágrafo II del presente Artículo, deberán presentar:

1. Dictamen de Auditoría Externa.
2. Información Tributaria Complementaria.
3. Dictamen sobre la Información Tributaria.

## 2.3. MARCO INSTITUCIONAL

### 2.3.1. DEFINICIÓN DE ONG Y SU ALCANCE EN BOLIVIA

Según la legislación civil boliviana, existen dos formas jurídicas o tipos organizativos que pueden asumir las ONGs en su carácter de personas colectivas de derecho privado sin fines de lucro<sup>5</sup>:

---

<sup>5</sup> MARCO LEGAL QUE RIGE A LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES, Ramiro Orias, Abogado, Director de la Fundación CONSTRUIR. Documento actualizado a junio



a) **Fundación**, que tiene por objetivo afectar bienes, por la voluntad de una o más personas, a un fin especial no lucrativo.

b) **Asociación**, es aquella que se origina a partir de la convención de dos o más personas, quienes deciden asociarse entre ellas para emprender en forma conjunta una actividad sin fines de lucro, de bien común. Es decir, es la entidad que agrupa a personas en torno a un fin especial no lucrativo.

De conformidad al Código Civil<sup>6</sup>, en cuanto a los fines y objetivos reconocidos por ley para ONG o cualquier otra asociación o fundación sin fines de lucro, la potestad de definir los mismos corresponde a quienes las constituyan, con la única limitación de que el fin sea lícito, por lo que son reglas de autorregulación establecidas por sus integrantes o instituyentes. Por lo tanto, la capacidad jurídica y de obrar está limitada solamente por los fines que determinaron su constitución, por lo que son los estatutos los que definen su campo de acción. Cualquier persona física o colectiva con capacidad reconocida, puede constituir una asociación o fundación, sin restricciones. Los partidos políticos, sindicatos, iglesias, o cualquier persona colectiva (aunque tenga fines de lucro), puede conformar fundaciones o asociaciones, en el caso de estas últimas, a través de representantes designados para tal fin, siempre y cuando los estatutos o normas internas de la organización a la que pretendan adscribirse lo permitan, y la persona colectiva coincida con los fines para los cuales se conforma de manera expresa la fundación o asociación.

Los extranjeros también pueden formar parte de cualquier organización, pero solo podrán ejercer como representantes legales cuando hayan cumplido con todos los requisitos de residencia establecidos por la normatividad relativa a migración, en atención a los diversos registros públicos y fiscales ante los que tienen que actuar<sup>7</sup>.

---

del 2012, del primer reporte elaborado el 2010 por encargo del WORLD MOVEMENT FOR DEMOCRACY / INTERNATIONAL CENTER FOR NOT-FOR-PROFIT LAW.

<sup>6</sup>Véase Código Civil boliviano, en su Título II, Capítulos I al IV (artículos 52 (2), 58 y 57), establece los requisitos y procedimientos para la conformación de Asociaciones y Fundaciones, que son las formas jurídicas que toman las Organizaciones No Gubernamentales.

<sup>7</sup>Véase Rosario Baptista, Legislación vigente para ONGs en Bolivia, ISLI, 2007



Con relación a la naturaleza jurídica del Derecho de Asociación, el Tribunal Constitucional ha marcado una línea jurisprudencial bastante clara<sup>8</sup>:

“El derecho de asociación proyecta su protección desde una doble perspectiva; por un lado, como derecho de las personas en el ámbito de la vida social, y por otro lado, como capacidad de las propias asociaciones para su funcionamiento. En cuanto a la primera, aparecen los aspectos positivos, como la libertad y la voluntariedad en la constitución de las asociaciones, paralelamente a la titularidad del derecho a constituir asociaciones, sin perjuicio de las condiciones que para su ejercicio establece la legislación vigente, y los derechos inherentes a la condición de asociado.

La segunda recoge la capacidad de las asociaciones para inscribirse en el Registro correspondiente; para establecer su propia organización en el marco de la Ley; para la realización de actividades dirigidas al cumplimiento de sus fines en el marco de la legislación sectorial específica; y, finalmente, para no sufrir interferencia alguna de las Administraciones, salvo la que pudiera venir determinada por la concurrencia de otros valores, derechos o libertades constitucionales que deban ser objeto de protección al mismo tiempo y nivel que el derecho de asociación.

Resulta importante que las asociaciones desempeñan un papel fundamental en los diversos ámbitos de la actividad social, contribuyendo a un ejercicio activo de la ciudadanía y a la consolidación de una democracia avanzada, representando los intereses de los ciudadanos ante los poderes públicos y desarrollando una función esencial e imprescindible, entre otras, en las políticas de desarrollo, medio ambiente, promoción de los derechos humanos, juventud, salud pública, cultura, creación de empleo y otras de similar naturaleza.”

Y con referencia a los elementos que constituyen a este derecho, ha señalado<sup>9</sup>:

<sup>8</sup>(SENTENCIA CONSTITUCIONAL No 0083/2005, Sucre, 25 de octubre de 2005)

<sup>9</sup>(SENTENCIA CONSTITUCIONAL No 1008/00-R, Sucre, 6 de noviembre de 2000)



“El derecho de asociación contiene en sí mismo dos elementos complementarios: uno positivo consistente en el derecho a asociarse, entendiéndose éste como facultad o potestad de toda persona para comprometerse con otras en la realización de un proyecto colectivo, libremente concertado, de carácter social, cultural, político, económico, etc. a través de la conformación de una estructura organizativa, reconocida por el Estado, y; otro negativo consistente en el derecho a no ser obligado directa o indirectamente a formar parte de una asociación determinada, entendiéndose éste como la facultad o potestad de todas las personas de abstenerse de formar parte de una determinada asociación y la expresión del derecho correlativo a no ser obligado, ni directa ni indirectamente a ello si así no lo desea. En consecuencia, el ejercicio del derecho de asociación es enteramente voluntario de manera que no obliga al pago de aporte alguno, sino cuando los afiliados manifiestan su voluntad de pertenecer y aportar a sus entes matrices que los representan, conforme a sus estatutos.

Por lo tanto, constituye una violación del derecho de asociación y, en consecuencia una afrenta a ese derecho constitucional, forzar a las personas a vincularse a una determinada organización, o hacer de tal vinculación un elemento necesario para tener acceso a un derecho fundamental, así como el obligar a realizar un aporte económico a la Asociación de la que no desean formar parte.”

Los estatutos de una asociación deben indicar la finalidad para la que es constituida, el patrimonio con el que cuenta, fuentes de sus recursos y mecanismos para su administración, condiciones de admisión y exclusión de los asociados, derechos y obligaciones de los mismos y las normas relativas a la extinción de la institución (Art. 60 Código Civil). En el caso de las fundaciones, se constituyen por escritura pública o por testamento. En este último caso, la gestión para el reconocimiento de su personalidad jurídica corresponde a los herederos, al albacea o al Ministerio Público.



Con la aprobación de la Ley No. 1654 de Descentralización Administrativa, en el año 1995, se modificó el procedimiento para la obtención de personalidad jurídica de cualquier asociación o fundación sin fines de lucro. Anteriormente, bajo las reglas del Código Civil, ésta era otorgada mediante la aprobación de una Resolución Suprema, con la firma del Presidente de la República y el Ministro del área. Para ello, había que gestionar un largo trámite, que duraba hasta más de un año, primero ante la Prefectura del Departamento donde la institución tenga su domicilio legal, luego pasaba a la ciudad de La Paz, al Ministerio del sector que correspondiera la actividad a la que se dedicara, para finalmente llegar a Palacio de Gobierno, donde mediante Resolución Suprema, concluía el trámite con su aprobación.

La Ley No. 1654 de Descentralización Administrativa, simplifica y descentraliza este procedimiento, asignando directamente a los Prefectos de Departamento la atribución de "Otorgar personalidad jurídica con validez en todo el territorio nacional a las fundaciones, asociaciones y sociedades civiles, constituidas en el territorio nacional o en el extranjero, siempre que éstas hubieren establecido domicilio en su jurisdicción <sup>10</sup>." Esto significó una gran agilización y desburocratización en el trámite, sobre todo para el gobierno central, puesto que trámites tan sencillos como éstos se concentraban en La Paz, provenientes de todo el país y como requerían de la firma del Presidente, demoraba considerablemente su expedición.

Sin embargo actualmente, éste trámite se ha vuelto también cada vez más moroso y caro. Un relevamiento sobre tiempos de duración hecho en la Prefectura de La Paz, muestra que la tramitación de los documentos para una ONG puede durar hasta un año, aunque también se ha evidenciado que en Prefecturas de departamentos más chicos, como la de Chuquisaca y Oruro, este trámite suele demorar no más de dos meses.

---

<sup>10</sup>De conformidad al Artículo 5, inc. r), de la Ley 1654 de Descentralización Administrativa, de 28 de julio de 1995, las Prefecturas de Departamento tienen la atribución de reconocer la personalidad jurídica a las Asociaciones, Fundaciones, Comunidades Campesinas, Pueblos Indígenas y Juntas Vecinales. El Decreto Supremo 24776, de 31 de julio de 1996, reglamenta este procedimiento y establece las Ventanillas Únicas de Trámite para canalizar su procesamiento y aprobación.



Conforme al Art. 58 del Código Civil, los organizadores de una asociación o los comisionados para el efecto, presentarán ante la Prefectura del Departamento: el acta de fundación con el nombre, profesión y domicilio de los fundadores; el estatuto y reglamento; y el acta de aprobación de estos últimos de parte de los mismos miembros<sup>11</sup>. Con ello, el Prefecto, previo dictamen fiscal, dispondrá por auto motivado la protocolización de los documentos en un registro especial de la Notaría de Gobierno y dispondrá el reconocimiento de la personalidad jurídica. Por su parte, el Art. 59 dispone que “En caso de negativa, la parte interesada puede impugnarla ante el juez de partido. La resolución del juez da lugar a los recursos que prescribe la ley.”

Las Asociaciones o Fundaciones que cumplen actividades de promoción y asistencia al desarrollo social, están sujetas al Decreto Supremo No. 22409 del 11 de enero de 1990, que reglamenta el funcionamiento de las organizaciones no gubernamentales, definiéndolas como “instituciones privadas o personas jurídicas sin fines de lucro, nacionales o extranjeras, de carácter religioso o laico, que realicen actividades de desarrollo o asistenciales con fondos del Estado y/o de cooperación externa en el territorio nacional.”

Este Decreto Supremo crea además un Registro Único Nacional de ONG's, a cargo del Ministerio de Planeamiento, para la “matriculación obligatoria de todas las ONGs y la sistematización de la información relativa a las mismas<sup>12</sup>,” información de tipo general con fines estadísticos, que no es de fácil o libre acceso al público, pero que puede ser obtenida a partir de una solicitud o petición expresa ante dicha oficina pública.

Así, una vez obtenida la personalidad jurídica, las ONG tienen la obligación de registrarse en la Dirección de Coordinación con ONG, dependiente del Vice

---

<sup>11</sup> El código Civil boliviano, establece en su Artículo 58.- (CONSTITUCIÓN Y RECONOCIMIENTO) I. Los organizadores de una asociación o los comisionados para el efecto, presentarán ante la Prefectura del Departamento: el acta de fundación con el nombre, profesión y domicilio de los fundadores; el estatuto y reglamento; y el acta de aprobación de estos últimos.

<sup>12</sup> Artículo 2, Decreto Supremo No.22409 del 11 de enero de 1990.



Ministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE) del Ministerio de Planeamiento. Para ello, debe presentar los siguientes requisitos: Copia de la resolución de reconocimiento de Personalidad jurídica, copia de los estatutos, y el llenado de un formulario de registro con calidad de declaración jurada, que exige copia del Número de Identificación Tributaria (NIT), información sobre los proyectos que desarrollará, fuente de obtención de recursos, cantidad de personal que trabaja en la institución, beneficiarios de sus acciones.

Para el caso de ONG Extranjeras, éstas están también sometidas al mismo registro único nacional de ONGs, aunque previamente deben acreditar la suscripción de un Convenio Marco con el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, que autoriza el funcionamiento legal de éstas en el país, entidad que a su vez tiene una oficina especial encargada del tema. Para la suscripción y renovación del Convenio Marco, previamente solicita un informe del ministerio del sector que corresponda, que debe pronunciarse sobre la pertinencia de los proyectos propuestos en relación al Plan Nacional de desarrollo aprobado por el Gobierno Nacional, con lo que se busca que los fondos de cooperación y asistencia externa contribuyan y se alineen con las políticas oficiales del Estado.

El estudio de CIVICUS establece legalidad en los procedimientos de registro de las organizaciones de la sociedad civil, pero que no son ni rápidos ni sencillos ni baratos<sup>13</sup>. Al presente, existen más de 2125 ONG registradas oficialmente, autorizadas para “realizar actividades de desarrollo o asistenciales con fondos del Estado y/o de cooperación externa en el territorio nacional.” Sin embargo, existen muchas otras -no hay un censo ni registro que dé un dato certero- fundaciones y asociaciones civiles que no están registradas y funcionan libre y legalmente en el país, en el entendido que no perciben fondos públicos o de la cooperación internacional, funcionando con recursos privados nacionales, no existiendo prohibición o sanción alguna para su funcionamiento.

---

<sup>13</sup>Civil Society Index Report, Civil Society in Bolivia: From mobilization to impact Bolivia Country Report. CIPCA/CRS, Bolivia, 2006.



Es más, incluso se reconoce a las asociaciones de hecho, el caso de las asociaciones que no tienen personalidad jurídica reconocida, los comités sin personería de obras públicas de beneficencia y las “sociedades civiles” para la prestación de servicios no comerciales; las cuales – según el Código Civil – se rigen por los acuerdos entre sus miembros, con capacidad jurídica y capacidad de obrar dentro de los límites fijados por los fines que determinaron su constitución.

Es interesante señalar un caso específico de asociativismo que reconoce la nueva Constitución Política del Estado. Así como establece “el derecho de los trabajadores en organizarse en sindicatos” (Art. 51), también “se reconoce y garantiza el derecho a la libre asociación empresarial<sup>14</sup>,” así como de otras formas de asociación de artesanos y pequeños productores.

Con la nueva Constitución Política del Estado, se verifica un retroceso en la descentralización administrativa del trámite de reconocimiento de personalidad jurídica, ya que en su artículo 298 (II-15) se establece que “son competencia exclusiva del nivel central del Estado, ... la otorgación de personalidad jurídica a Organizaciones No Gubernamentales, Fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro que desarrollen actividades en más de un Departamento”, dejando para los Gobiernos Departamentales el reconocimiento de personalidad jurídica a estas organizaciones que desarrollen actividades en el Departamento<sup>15</sup>; habiendo dejado un vacío reglamentario en la reciente Ley Marco No. 031 de Autonomías y Descentralización, que no legisla cómo se hará la transición de este procedimiento administrativo, particularmente en el nivel central.

---

14CPE, Artículo 52. □ I. Se reconoce y garantiza el derecho a la libre asociación empresarial. □ II. El Estado garantizará el reconocimiento de la personalidad jurídica de las asociaciones empresariales, así como las formas democráticas organizativas empresariales, de acuerdo con sus propios estatutos. □ III. El Estado reconoce las instituciones de capacitación de las organizaciones empresariales. □ IV. El patrimonio de las organizaciones empresariales, tangible e intangible, es inviolable e inembargable. Artículo 334. En el marco de las políticas sectoriales, el Estado protegerá y fomentará: 1. Las organizaciones económicas campesinas, y las asociaciones u organizaciones de pequeños productores urbanos, artesanos, como alternativas solidarias y recíprocas.

<sup>15</sup>Estado Plurinacional de Bolivia, Constitución Política del Estado, promulgada el 7 de febrero de 2009, artículo 300 (I-13).



A pesar que por Decreto Supremo 0802 (23-Febrero-2011) se ha establecido que es competencia del Ministerio de Autonomías otorgar y registrar personalidad jurídica a organizaciones no gubernamentales, fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro que desarrollen actividades en más de un Departamento, lo que es un verdadero contrasentido, en un Estado Unitario, diferenciar a las OSCs que trabajan en uno o varios departamentos, cuando las personerías jurídicas son de validez nacional; otra cosa es , por ejemplo, la apertura de sucursales o cambios de domicilio legal, que podría tener un trámite similar al de las sociedad comerciales.

Asimismo, el Ministerio de Autonomía no ha habilitado el reglamento, procedimiento y oficina encargada de esta tarea; por lo que en los últimos dos años los trámites de conformación de entidades civiles con trabajo en más de dos departamentos, y modificación de sus estatutos, se encuentran paralizados y en suspenso, ya que no los atienden ni el Ministerio de Autonomía, ni las Prefecturas de Departamento.

La denominación de Organización No Gubernamental (“ONG”)<sup>16</sup> nace de la regulación contenida en el Decreto Supremo No. 22409 de fecha 11 de enero de 1990, por la que se define a las ONG’s como “las instituciones privadas o personas jurídicas, sin fines de lucro, nacionales o extranjeras, de carácter religioso o laico que realicen actividades de desarrollo y/ asistenciales con fondos del Estado y/o cooperación externa en el territorio nacional”.

Se crea según el artículo 2 del Decreto Supremo No. 22409, el Registro Único Nacional de ONGs a cargo de la Subsecretaría de Política Social para la matriculación obligatoria de todas las ONGs y la sistematización de la información relativa a las mismas.

---

<sup>16</sup>NORMATIVA APLICABLE A ONG NACIONALES Y EXTRANJERAS. Milenka Saavedra Muñoz, Abogada. Documento realizado con relación a la consulta de PROCOSI referida a la regulación normativa aplicable a las Organizaciones No Gubernamentales nacionales como extranjeras.



Asimismo se establecen los requisitos para la inscripción de estas organizaciones, estableciéndose la separación entre las asociaciones y fundaciones constituidas en Bolivia de aquellas constituidas en el extranjero.

En este entendido se establece que:

- a) Las ONGs nacionales deben acreditar personalidad jurídica, presentando para el referido registro, copia de los Estatutos aprobados conforme la normativa referida en el numeral anterior.
- b) En el caso de ONGs internacionales, se establece la suscripción de un convenio marco con el Ministerio de Relaciones Exteriores que según este Decreto, tiene el carácter de declaración jurada.

En cuanto a los fines y objetivos reconocidos por ley<sup>17</sup> para ONG o cualquier otra asociación o fundación sin fines de lucro, el Código Civil ha dejado la potestad de definir los mismos a quienes las constituyan, con la única limitación de que el fin sea lícito. Por lo tanto, la capacidad jurídica y de obrar está limitada solamente por los fines que determinaron su constitución, por lo que son los estatutos los que definen su campo de acción.

Cualquier persona física o colectiva con capacidad reconocida, puede constituir una asociación o fundación, sin restricciones. Los partidos políticos, sindicatos, iglesias, o cualquier persona colectiva (aunque tenga fines de lucro), puede conformar fundaciones o asociaciones, en el caso de estas últimas a través de representantes designados para tal fin, siempre y cuando los estatutos o normas internas de la organización a la que pretendan adscribirse lo permitan y la persona colectiva

---

<sup>17</sup>LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL SECTOR PRIVADO Y SIN FINES DE LUCRO EN BOLIVIA, Rosario Baptista, Abogada. En Oliveira, Anna Cynthia (compiladora), "Marco regulador de las organizaciones de la sociedad civil en Sudamérica", INTERNATIONAL CENTER FOR NOT-FOR-PROFIT LAW, ESQUEL GROUP FOUNDATION, BID y PNUD, 1997.



coincida con los fines para los cuales se conforma de manera expresa la fundación o asociación. También los extranjeros pueden formar parte de cualquier organización, siempre y cuando hayan cumplido con todos los requisitos establecidos por la normatividad relativa a migración.

Los estatutos de una asociación deben indicar la finalidad para la que es constituida, el patrimonio con el que cuenta, fuentes de sus recursos y mecanismos para su administración, condiciones de admisión y exclusión de los asociados, derechos y obligaciones de los mismos y las normas relativas a la extinción de la institución (Art. 60, Código Civil).

En el caso de las fundaciones, se constituyen por escritura pública o por testamento. En este último caso, la gestión para su reconocimiento legal corresponde a los herederos, al albacea o al Ministerio Público.

A partir del 1o de enero de 1996, se puso en vigencia una modificación del procedimiento para la obtención de personalidad jurídica de cualquier asociación o fundación sin fines de lucro. Anteriormente, ésta era obtenida mediante un largo trámite ante la Prefectura del Departamento donde la institución tenga su domicilio legal, luego pasaba al Ministerio que correspondiera, según la actividad a la que se dedicara, para finalmente llegar a Palacio de Gobierno, donde mediante Resolución Suprema suscrita por el Presidente de la República, se otorgaba la personalidad jurídica.

Actualmente, con la dictación de la Ley No. 1654 de Descentralización Administrativa, este procedimiento ha sido simplificado, otorgando la facultad de reconocer la personalidad jurídica a los Prefectos de Departamento directamente, y con validez nacional. Esto implica una gran agilización y desburocratización en el trámite, sobre todo para el gobierno central, puesto que trámites tan sencillos como éstos se concentraban en La Paz, provenientes de todo el país y como requerían de la firma del Presidente, demoraba considerablemente su expedición. Esta modificación era una de las propuestas incluidas en el proyecto de Ley de ONG, con otro procedimiento, pero con el mismo fin, de agilizar el trámite.



Una vez obtenida la personalidad jurídica, las ONG tienen la obligación de registrarse en la Dirección de Coordinación con ONG, dependiente del Ministerio de Desarrollo Humano. Para ello, se exige la presentación de la Resolución Suprema que otorga personalidad jurídica (que a partir de ahora será Resolución Prefectural), copia de los estatutos, y el llenado de un formulario con calidad de declaración jurada, que exige copia del Registro Único del Contribuyente, información sobre los proyectos que desarrollará, fuente de obtención de recursos, cantidad de personal que trabaja en la institución, beneficiarios de sus acciones, todo ello con fines estadísticos solamente, no de control.

Los artículos 298 párrafo II, numeral 15 y 300 párrafo I, numeral 13 de la Constitución Política del Estado, hacen mención expresa de Organizaciones No Gubernamentales, Fundaciones y entidades civiles sin fines de lucro. Esta normativa constitucional reconoce tres categorías de sujetos institucionales: i) ONG, ii) Fundaciones y iii) entidades civiles sin fines de lucro; en consecuencia, se debería otorgar o reconocer la personalidad jurídica de las ONGs/ONGIs con el diseño y estructura orgánica y funcional que cada una de ellas decida tener, que puede ser distinto a las de una Fundación o de una entidad civil sin fines de lucro; de esta manera, se evita la disfuncionalidad de obligar a las ONGs/ONGIs a asumir una de las formas o tipos de estructura u organización definidos en el Código Civil (Fundación/Asociación), que pueden no estar de acuerdo con sus necesidades, objetivos o finalidades (tal lo que ocurre con las instituciones eclesiásticas de enseñanza en Bolivia, especialmente de las que tienen su origen en una congregación religiosa del extranjero, que se las obliga a asumir una forma institucional que no responde a la matriz de origen).

### **2.3.2. CARACTERÍSTICAS DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO**

Son organizaciones de carácter social, independientes y autónomas, jurídicamente fundadas y que actúan sin finalidad de lucro canalizando recursos públicos y privados para llevar a cabo objetivos definidos, se rige por un marco jurídico,



filosófico y administrativo particular que da soporte y sentido a su estructura organizativa y actividades donde se destaca:

- Su carácter social
- La independencia del ámbito gubernamental
- La ausencia de finalidad lucrativa
- La promoción del desarrollo como objetivo, a través de diferentes estrategias: proyectos de desarrollo, sensibilización, educación para el desarrollo y otros.

### 2.3.3. CLASIFICACIÓN DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO

Basada en las teorías de Korten, se distinguen entre cuatro generaciones de ONGs:

- **Primera Generación o asistencialistas.** Nacen tras la segunda Guerra Mundial con el objetivo de remediar una situación de escasez de bienes y servicios. Las acciones que realizan son de emergencia y asistencia, siendo los únicos actores involucrados en el proceso.
- **Segunda generación o desarrollistas.** Surgen durante los años 60 siguiendo los postulados desarrollistas. Su objetivo es la transferencia de recursos económicos y tecnológicos a las ONGs del Sur y los grupos de base. Incorporar las acciones de sensibilización ciudadana sobre las condiciones de vida de los pueblos del sur.
- **Tercera generación o denuncia social.** Corresponden a los años 70 y entienden el desarrollo como un proceso auto sostenido de carácter político, por lo que concentran todos sus esfuerzos en aumentar la participación política y fortalecer la sociedad civil, así como a denunciar las políticas e instituciones que impiden del desarrollo local auto sostenido.
- **Cuarta generación o de empoderamiento.** Nacidas en los 80 que demandan un desarrollo equilibrado en lo social y sustentable en lo ecológico. Entienden que la falta de desarrollo en el Sur origina un mal desarrollo en el Norte. Las acciones se realizan a través de redes formales e informales de



personas y organizaciones en la Educación para el desarrollo se incide en la interdependencia social, económica, política y ecológica. Se añade una nueva estrategia consistente en la denuncia y en la presión política.

Una posterior clasificación es la que se distingue entre:

- **Las ONG de acción directa.** Están insertas en las bases sociales con las que trabajan, colaborando directamente con las Organizaciones de Base, asociaciones de pobladores, talleres artesanales, comunidades campesinas, etc., desarrollando su actividad en programas que vienen que ver mucho con la asistencia social.
- **ONG's intermediarias.** Se encargan de solicitar recursos y ayudas, establecer relaciones; asesorar en aspectos técnicos, organizativos y financieros, etc.
- **ONG's de estudio.** Están conformadas por profesionales que realizan análisis de coyuntura sobre el país o los sectores en crisis, sirviendo a veces de asesoría a los gobiernos. Son una mezcla de centro de estudios, equipos de análisis y consultoría, etc.
- **ONG's de defensa de los derechos humanos.** Constituyen una red importante en casi todos los países, fundamentalmente en aquellos en los que su violación ha sido mas sistemática.

Otra clasificación de la ONG's considerando las motivaciones que aglutinan a los miembros de las organizaciones, se distingue entre:

- Religiosas, creadas por iglesias e instituciones religiosas.
- Político-sindicales, vinculadas a partidos políticos y sindicatos.
- Solidarias, que provienen de los movimientos y comités de solidaridad de los 60, en los 80 de transformarlos en organizaciones de cooperación al desarrollo.
- Internacionales que está vinculadas a instituciones internacionales.
- Universitarias nacidas en el seno de las universidades.



Generalmente, las ONG's pueden ser Asociaciones o Fundaciones. También existen otras, que por sus características particulares se agrupan de un modo distinto tal es el caso de algunas congregaciones religiosas que se rigen por sistemas jurídicos diferentes.

#### 2.3.4. ACTIVIDADES DE LAS ORGANIZACIONES NO LUCRATIVAS

Las actividades realizadas por las organizaciones sin fines de lucro son específicas, y tienen carácter netamente social, las mismas están relacionadas con:

- a. La recepción de contribuciones, donaciones, subvenciones o patrocinios de parte de sus miembros, donadores, contribuyentes, patronos, entre otros, que no esperan una retribución económica proporcional por las mismas.
- b. Esos proveedores de recursos de las entidades *no lucrativas*, a diferencia de los accionistas o propietarios de los negocios lucrativos, aportan recursos por razones caritativas, humanitarias, culturales científicas o de otro orden distinto al lucro.
- c. Esos proveedores de recursos esperan que a través del cumplimiento de los objetivos operativos del órgano *no lucrativo*, se cumplan las razones de sus aportaciones.
- d. Las contribuciones o donaciones que proporcionan esos proveedores de recursos pueden encontrarse restringidas permanentemente, restringidas temporalmente o no restringidas, por virtud de condiciones impuestas por los contribuyentes o donantes o bien por los propios estatutos del ente *no lucrativo*.
- e. Las organizaciones *no lucrativas* proporcionan bienes y servicios a precios u honorarios iguales o más bajos que su costo, incluso en ocasiones sin cargo alguno, a pesar de que algunas organizaciones *no*



*lucrativas* proporcionen alguno o algunos de sus servicios a precios superiores a su costo.

- f. Los costos no cubiertos por la prestación de bienes y servicios del ente *no lucrativo*, se espera sean cubiertos con las contribuciones o donaciones.
- g. Las organizaciones *no lucrativas* igual que las organizaciones *lucrativas* obtienen en el mercado mano de obra, inventarios, equipos e instalaciones que liquidan al contado o a crédito. Sin embargo, algunas organizaciones *no lucrativas* obtienen donaciones importantes de servicios de voluntarios, inventarios o los proveedores de recursos permiten la utilización de sus activos sin cargo alguno.
- h. Ambas organizaciones, *lucrativas* y *no lucrativas*, pueden obtener fondos prestados a través de préstamos de bancos, hipotecas y pueden emitir otros instrumentos financieros de deuda.
- i. Los beneficios de las actividades de los órganos *no lucrativos* pueden recaer en personas o grupos distintos a los que hacen las contribuciones o donaciones.
- j. Los presupuestos son particularmente importantes en las organizaciones *no lucrativas*. En muchas de ellas son determinante de las obligaciones de aportar recursos de parte de los proveedores de recursos (organizaciones de miembros y unidades gubernamentales, entre otras) y son factores definitivos en la asignación de recursos para adquisiciones y programas

Para registrar contablemente la ejecución de estas actividades debe adoptarse la aplicación de las FASB como norma contable específica para las organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la respectiva exención del IUE.



## CAPITULO III

### MARCO METODOLÓGICO

#### 3.1. MÉTODO

El presente trabajo de investigación tiene un enfoque descriptivo en base al desarrollo del método analítico deductivo en sentido que se utilizará dentro el marco teórico existente.

Se aplica el método deductivo, porque va de lo general a lo particular, ya que parte de los datos generales aceptados como valederos, para deducir por medio del razonamiento lógico, varias suposiciones, es decir, parte de verdades previamente establecidas como principios generales, para luego aplicarlo a casos individuales y comprobar así su validez.

El método deductivo nos permite obtener conclusiones a partir de generalizaciones, será adecuado para el desarrollo de la revisión bibliográfica, en vista que se presentan actualizaciones tanto en la normativa como en la práctica contable, en este caso para la preparación de Estados Financieros de las entidades sin fines de lucro a entregarse a Impuestos Nacionales. Así mismo este razonamiento, nos admite referimos a los objetos o fenómenos estudiados a las leyes que los rigen, de igual manera, permiten descubrir una consecuencia desconocida, a partir de un principio conocido.<sup>18</sup>

Y el método analítico, porque descompone una idea o un objeto en sus elementos (mediante un proceso de distinción y diferencia); además que descompone un todo en sus elementos básicos, y por tanto, va de lo general (lo compuesto) a lo específico (lo simple).<sup>19</sup>

#### 3.2. TIPO O NIVEL

La presente investigación es de tipo descriptivo, porque en función de los objetivos, se puede establecer los lineamientos técnicos que utilizan las Organizaciones no

<sup>18</sup>ESCOBAR, Gustavo. El Razonamiento. En: Lógica Nociones y Aplicaciones. 1 Ed. Mexico D.F.; McGraw – Hill 1999. Pág.153

<sup>19</sup>El Método Analítico como Método Natural. Web: [pendientedemigracion.ucm.es/info/](http://pendientedemigracion.ucm.es/info/)



Gubernamentales O.N.G.s al preparar y emitir sus Estados Financieros contables para entrega anual a Impuestos Nacionales, medio que posibilitó detectar deficiencias al respecto.

### 3.3. TÉCNICAS DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN

#### 3.3.1. FUENTES

##### a) Fuentes Primarias

Las fuentes de información primarias están constituidas por datos recogidos en el trabajo de investigación y son aquellos que proporcionan información, valiosa, directa y original de los hechos que interesa conocer para el desarrollo del Trabajo, las mismas que están relacionadas con el uso de Leyes, Decretos Supremos, Reglamentos Específicos y demás Normativa vigente aplicable en el desarrollo del trabajo

##### b) Fuentes Secundarias

Las fuentes de información secundarias, están constituidas por la acumulación de documentos obtenidos por entidades sin fines de lucro, información recopilada a través de los medios tecnológicos analizados y sistematizados para la elaboración de este Trabajo

### 3.4. INSTRUMENTO

Se utilizó como instrumento la ficha bibliográfica para la recopilación de datos.



## CAPITULO IV

### MARCO PRÁCTICO

#### 4.1. RESULTADOS

Habiendo aplicado la metodología planteada en la presente investigación, bajo el método analítico deductivo, de lo general a lo particular hemos obteniendo los siguientes resultados:

##### 4.1.1. OBJETIVO 1:

Conocer las normas contables FASB.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados SFAS Stament of Financial Acconting Standards para las organizaciones sin ánimo de lucro se encuentran en los siguientes pronunciamientos:

##### 4.1.2. NORMAS DE CONTABILIDAD FASB

- FASB 93 Registro de la depreciación en organizaciones sin ánimo de lucro.
- FASB 99 Aplazamiento de la fecha efectiva de registro de la depreciación en entidades sin ánimo de lucro.
- FASB 116 Contabilidad de las contribuciones recibidas y las contribuciones otorgadas.
- FASB 117 Estados Financieros de entidades sin ánimo de lucro.
- FASB 124 Contabilidad de ciertas inversiones realizadas por organizaciones sin ánimo de lucro.
- FIN 42 Contabilidad de las transferencias de activos en las que se otorga capacidad de desviación a una organización sin ánimos de lucro.



#### 4.1.3. ANÁLISIS

Las normas contables FASB (Stament of FinancialAccountingStandards) elaboradas para la aplicación exclusiva de organizaciones sin ánimos de lucro en Estados Unidos.

#### 4.1.4. INTERPRETACIÓN

En Bolivia no existe una norma contable exclusiva para organizaciones sin fines de lucro, pero tampoco están reconocidas la aplicación de estas normas contables FASB por la Administración Tributaria.

#### 4.2. OBJETIVO 2:

Comparar las normas contables FASB con los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Bolivia para la preparación de Estados Financieros.

##### 4.2.1. NORMAS DE CONTABILIDAD EN BOLIVIA

Las normas de contabilidad y auditoría en la República de Bolivia son las aprobadas y emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, refrendadas por el Control Ejecutivo del Colegio de Auditoría de Bolivia.

Hasta el 31 de diciembre de 2007, se encuentran emitidas las siguientes Normas de Contabilidad:

NC 1 Principios de contabilidad generalmente aceptadas – PCGA.

NC 2 Tratamiento contable de hechos posteriores al cierre del ejercicio.

NC 3 Estados financieros a moneda constante.

NC 4 Revalorización técnica de activos fijos.

NC 5 Principios de contabilidad para la industria minera.



NC 6 Tratamiento contable de las diferencias de cambio.

NC 7 Valuación de inversiones permanentes.

NC 8 Consolidación de estados financieros.

NC 9 Normas de contabilidad para la industria petrolera

NC 10 Tratamiento contable de los arrendamientos.

NC 11 Información esencial requerida para la exposición de estados financieros.

NC 12 Tratamiento contable de operaciones en moneda extranjera cuando coexistan más de un tipo de cambio.

En Bolivia no existe una norma contable específica para organizaciones sin fines de lucro, sin embargo la administración tributaria exige la presentación de Estados Financieros basados en las FASB en una Memoria Anual pero no autoriza el uso de estas normas, sino que la única norma de aplicación obligatoria son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Bolivia.

#### 4.2.2. **NORMAS DE CONTABILIDAD DE ESTADOS UNIDOS**

Los principios contables para organizaciones sin ánimo de lucro han estado históricamente fragmentados entre los pronunciamientos específicos para determinadas industrias preparados por el AICPA y los de otros grupos.

Como resultado de esta fragmentación, las prácticas de los distintos tipos de organizaciones no concordaban.

A partir de 1981, AICPA ha venido emitiendo sus Guías de Auditoría y Contabilidad para establecer y divulgar las pautas aplicables a la prestación de estos servicios a las entidades sin fines de lucro: universidades, organizaciones voluntarias de salud y bienestar y otras organizaciones sin fines de lucro.



El Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) es un privado sin fines de lucro cuyo objetivo principal es establecer y mejorar los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) en el Estados Unidos en el interés del público. La Comisión de Bolsa y Valores (SEC) designado el FASB como la organización responsable de establecer las normas de contabilidad para las empresas públicas en los EE.UU. El FASB sustituyó al Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) Accounting Principles Board (APB) en 01 de julio 1973.

La Junta de Normas de Contabilidad Financiera – FASB ha emprendido un amplio proyecto destinado a resolver muchas de estas discordancias y para tratar a mejorar la contabilidad y la presentación de informes de las entidades sin ánimo de lucro.

#### 4.2.3. ANÁLISIS

La norma local conocida como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, es la única norma aprobada por la Administración Tributaria, en esta norma local no existe una norma específica para organizaciones sin fines de lucro.

#### 4.2.4. INTERPRETACIÓN

- Al no existir una norma local específica para organizaciones sin fines de lucro y no estar permitida la aplicación de la norma contable FASB, las organizaciones sin fines de lucro deben aplicar de forma errónea los PCGAs para la preparación de sus estados financieros.

### 4.3. OBJETIVO 3:

Analizar la aplicación de las normas contables FASB en Bolivia para la preparación de Estados Financieros exigidos por la Administración Tributaria.

#### 4.3.1. ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE LAS FASB EN BOLIVIA

Considerando que la Resolución Normativa de Directorio 10-0012-13 de 10 de abril de 2013 inciso b) establece la preparación de Estados Financieros conforme a los



Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que deben reflejar la situación financiera y económica de la empresa al cierre de la gestión fiscal que corresponda, conforme lo establecido en el Decreto Supremo N° 24051, Artículos 36 y 39.

Los Estados Financieros deben incorporar la aplicación de las Normas Técnicas de Contabilidad relativas a la determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), puestas en vigencia por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa expresa, conforme establece el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 48. Cualquier otra norma técnica o disposición emitida por otra instancia, no tendrá efecto para la determinación del IUE.

El Decreto Supremo 24051 inciso b) establece que los sujetos no obligados a presentar registros contables son las entidades exentas del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de conformidad a lo dispuesto por Ley siempre y cuando no realicen actividades comerciales.

Sin embargo, estas entidades están obligadas a elaborar una Memoria Anual en la que se especifiquen las actividades, planes y proyectos efectuados además de los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que la Administración Tributaria pueda verificar el cumplimiento de los requisitos que justifiquen la exención.

La Resolución Normativa de Directorio 10.0008.11 del 14 de abril de 2011 inciso e) indica que los sujetos pasivos exentos del pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, obligados a presentar la Memoria Anual, deben cumplir con la presentación de Estados Financieros establecidos en la RND No 10-0030-05 de 14 de septiembre de 2005.

La RND 10- 0030-05 aclara que los estados financieros de fundaciones sin fines de lucro o entidades sin fines de lucro están obligadas a presentar ante la Administración Tributaria una "Memoria Anual", la misma que incluye los estados



financieros, con el formato establecido en la FAS 117, en cuyo caso, deben presentar:

1. Estado de Situación Financiera,
2. Estado de Actividades;
3. Estado de Flujo de Efectivo; y
4. Notas a los Estados Financieros.

Existe una incongruencia en la norma tributaria, primero indica que este tipo de organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la respectiva exención tributaria no están obligadas a llevar registros contables, pero exige la presentación de Estados Financieros en una Memoria Anual.

Actualmente todas las organizaciones sin fines de lucro si bien no están obligadas a llevar registros contables, realizan transacciones contables y elaboran sus estados financieros aplicando de forma errada los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Bolivia, que es la norma vigente en nuestro país, y adecuan esta información para elaborar los Estados Financieros exigidos por la Administración Tributaria.

- Creemos que la aplicación de las FASB como norma contable específica para organizaciones sin fines de lucro en Bolivia no tendrán ningún efecto tributario, porque no interesa los resultados anuales que tengan los estados financieros, debido a la exención que gozan este tipo de organizaciones en nuestro país.

Las donaciones percibidas por las organizaciones sin fines de lucro están excluidas de cualquier impuestos en Bolivia, los gastos realizados de estas donaciones deberán estar respaldadas con la respectiva factura y su medio de pago fehaciente pero no generaran crédito fiscal, siendo consideradas para este efecto como agentes de información ante la administración tributaria, debiendo además realizar las respectivas retenciones impositivas y declarar en los formularios correspondientes, también están obligados al envío de los libros de compras IVA, envío de la Bancarización y RC-IVA de los dependientes de la organización.



#### **4.3.2. RECONOCIMIENTO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN BOLIVIA**

El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad dependiente del Colegio de Auditoría de Bolivia (CAUB), de acuerdo al estatuto y reglamento interno del colegio reconoce y aprueba la vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, en la República de Bolivia.

El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad dependiente del Colegio de Auditoría de Bolivia (CAUB) también aprueba el uso de una norma contable internacional en ausencia de una norma contable local.

La Resolución N°02/94 del CTNAC, ratifica por las resoluciones N° 3 de fecha 25 de agosto de 1995 y N° 1 de fecha 26 de febrero de 2003, resuelve la aplicación de las Normas Internacionales (emitidas por la IFAC) de la profesión de Auditoría y Contabilidad en la República de Bolivia.

La aplicación de las normas contables FASB en Bolivia, permitirán la preparación de estados financieros acorde al requerimiento de la Administración Tributaria.

La FASB 117 establece los estándares para los estados financieros externos de uso general prestados por una organización sin fines de lucro. Su objetivo es mejorar la relevancia, comprensibilidad y comparabilidad de los estados financieros emitidos por dichas organizaciones. Se requiere que los estados financieros proporcionan una información básica, que se centra en la entidad en su conjunto y responde a las necesidades comunes de los usuarios externos de esas declaraciones.

Esta Norma requiere que todas las organizaciones sin fines de lucro proporcionan un estado de situación financiera, una declaración de las actividades y el estado de flujos de efectivo. Se requiere cantidades de informes para los activos de la organización totales, pasivos y patrimonio neto en un estado de situación financiera; informar de la variación de los activos netos de una organización en un



comunicado de las actividades; e informar el cambio de su efectivo y equivalentes de efectivo en el estado de flujos de efectivo.

Esta Norma también requiere clasificación de los activos netos de una organización y sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas en función de la existencia o ausencia de restricciones impuestas por los donantes. Se requiere que los montos para cada una de las tres clases de activos netos—permanentemente restringidos, restringidos temporalmente, y sin restricciones, se mostrarán en un estado de situación financiera y que las cantidades de cambio en cada una de esas clases de activos netos a abrir una declaración de actividades.

Esta Norma es efectiva para los estados financieros emitidos para los años fiscales que comiencen después de diciembre 15, 1994, a excepción de las organizaciones con menos de US \$ 5 millones en activos totales y menos de \$ 1 millón en gastos anuales. Para las organizaciones, la Declaración es efectiva para los ejercicios fiscales que comiencen después del 15 de diciembre de 1995. Se fomenta la aplicación temprana.

En junio de 1993, FASB emitió la declaración N° 117 – FASB 117, esta declaración establece las normas para la elaboración de estados financieros externos de organizaciones sin ánimo de lucro. Exige a estas organizaciones que presenten un balance de situación financiera, un estado de actividades y uno de movimientos de efectivo.

Los movimientos de efectivo operativos de los activos netos no restringidos, los activos netos restringidos temporalmente y los activos netos restringidos permanente, deben exponerse por separado en el estado de actividades y el balance de situación financiera debe distinguir entre estas tres clases de activos netos.

Las organizaciones voluntarias de salud y de asistencia social están obligadas a exponer también sus gastos mediante una clasificación natural y se recomienda al resto de las organizaciones sin ánimo de lucro que lo hagan.



La FASB 117 detalla tres estados financieros que se deben presentar en los informes financieros y normaliza el método de la exposición de movimientos de efectivo operativos de los activos netos no restringidos y de los restringidos temporal o permanentemente. Revisa y analiza los conceptos esenciales que rigen los informes financieros, hace hincapié sobre los estados financieros de carácter general se pueden preparar para satisfacer un amplio abanico de necesidades de los usuarios, que incluyan una evaluación de las responsabilidades de administración del equipo directivo para la salvaguarda de los activos de la entidad y su uso en actividades autorizadas, además especifica que las necesidades primordiales de información del usuario incluyen:

- Información sobre activos y pasivos.
- Entrada y salida de recursos.
- Movimiento de efectivo.
- Iniciativas de servicio de la organización.

Para proporcionar esta información se requieren tres estados financieros:

- Estado de Situación financiera.
- Estado de actividades.
- Estado de movimientos de efectivo.

Esta declaración exige asimismo notas específicas a los estados financieros, que completen las exposiciones de importancia para las necesidades informativas que se detallan arriba.

#### **4.3.3. DECLARACIÓN FASB 116**

Esta Declaración establece las normas de contabilidad para contribuciones y aplica a todas las entidades que reciben o hacen contribuciones. Generalmente, las contribuciones recibidas, incluyendo promesas incondicionales de dar, se reconocen como ingresos en el periodo en que se reciben a sus valores razonables. Las contribuciones hechas, incluyendo promesas incondicionales de dar, se reconocen



como gastos en el periodo en que se efectúan a sus valores razonables. La promesa condicional de dar, si es recibida o hecha, se reconoce cuando llega a ser incondicional, es decir, cuando las condiciones se reúnen sustancialmente.

Esta Declaración exige a las organizaciones 'no lucrativas' distinguir entre las contribuciones recibidas que incrementan los activos netos permanentemente restringidos, temporalmente restringidos y sin restricción. También requiere el reconocimiento de la expiración de las restricciones impuestas por el donador en el periodo en que las restricciones expiran.

Esta Declaración permite ciertas excepciones por contribuciones de servicios y obra de arte, tesoros históricos y activos similares. Sólo se reconocen contribuciones de servicios si los servicios recibidos (a) crean o refuerzan activos no financieros, o (b) requieren aptitudes especializadas, que son proporcionadas por individuos que poseen esas habilidades y necesitarían ser adquiridas típicamente, si no fueran donadas. Las contribuciones de obra de arte, los tesoros históricos y los activos similares, no deben reconocerse como ingresos y capitalizarse, si los artículos donados se adicionan a colecciones retenidas para la exhibición pública, educación o investigación en fomento del servicio público, en lugar de la obtención de una ganancia financiera.

Esta Declaración requiere ciertas revelaciones para artículos de colección no capitalizados y por recursos recibidos de servicios contribuidos y promesas de dar.

#### 4.3.4. DECLARACIÓN FASB 117

Esta Declaración establece las normas para estados financieros externos de uso general proporcionados por una organización 'no lucrativa'. Su objetivo es reforzar la relevancia, entendimiento y comparabilidad de estados financieros emitidos por esas organizaciones. Requiere que dichos estados financieros proporcionen cierta información básica que enfoque en su conjunto a la entidad y satisfaga las necesidades comunes de usuarios externos de dichos estados.



Esta Declaración requiere que todas las organizaciones 'no lucrativas' proporcionen un estado de posición financiera, un estado de actividades y un estado de flujo de efectivo. Requiere que informe los montos de activos, pasivos y activos netos totales de la organización en un estado de posición financiera; informe el cambio en los activos netos de una organización en un estado de actividades; e informe el cambio en el efectivo y sus equivalentes en un estado de flujo de efectivo.

Esta Declaración también requiere la clasificación de los activos netos de una organización y sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas basadas en la existencia o ausencia de restricciones impuestas por el donador. Requiere se revelen en un estado de posición financiera los montos para cada uno de las tres clases de activos netos, permanentemente restringidos, temporalmente restringidos y no restringidos, y se revelen en un estado de actividades los cambios en cada una de esas clases de activos netos.

Esta Declaración enmienda la Declaración del FASB No. 95, *Estado de flujo de efectivo*, para extender sus normas a las organizaciones 'no lucrativas' y ampliar su descripción de flujos de efectivo para actividades de financiamiento para incluir ciertos flujos de efectivo restringidos por el donador, que deben usarse para propósitos a largo plazo. También requiere que organizaciones voluntarias de salud y beneficencia proporcionen un estado de gastos funcionales que informen los gastos por clasificación, tanto funcional como natural.

Esta Declaración es vigente para estados financieros anuales emitidos de años fiscales iniciados después del 15 de diciembre de 1994, salvo organizaciones con menos de \$5 millones en activos totales y con menos de \$1 millón en gastos anuales. Para dichas organizaciones, la Declaración es vigente para años fiscales iniciados después del 15 de diciembre de 1995. Se exhorta su aplicación anticipada.



#### 4.3.5. ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

El objetivo del estado de situación financiera es presentar información sobre activos, pasivos y activos netos, que facilite el análisis del crédito, la liquidez, la capacidad de cumplir obligaciones y la necesidad de obtener financiación externa.

Este estado financiero debe aportar información sobre la liquidez de la entidad, esta exposición se puede satisfacer ordenando los activos en orden decreciente según su liquidez, o clasificándolos en corrientes y no corrientes, ordenando los pasivos según la proximidad de su plazo de vencimiento.

Es preciso prestar una especial atención a la exposición de los elementos del estado de situación financiera cuyo uso tiene restricciones impuestas por el donante, estas restricciones se dan cuando los activos no se pueden utilizar hasta un periodo futuro, porque solo se puede utilizar para ciertos tipos de desembolsos o porque solo se pueden hacer uso de los resultados de la inversión procedente de los activos.

Se debe consignar también las restricciones que impone internamente la junta directiva de la entidad, los contadores deben decidir si lo exponen en el cuerpo de los estados o en las notas anexas. La principal diferencia entre el balance general de entidades sin ánimo de lucro y lo exigido por esta norma, radica en la sección de activos netos:

##### Activos Netos

No restringidos	XXX
Temporalmente restringidos	XXX
Permanentemente restringidos	<u>XXX</u>
Pasivos totales y activos netos	<u>XXX</u>



#### 4.3.6. ESTADO DE ACTIVIDADES.

El estado de actividades es el estado operativo de una entidad sin ánimo de lucro, combina los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, con los cambios en las participaciones o cambios en los activos netos (capital).

Este estado contiene secciones para cambios en los activos netos no restringidos (que incluirá los ingresos y las ganancias), cambios en los activos netos temporalmente restringidos (tanto en entradas como las salidas de efectivo) y una línea para los cambios totales en activos netos.

Cuando se reciben activos restringidos por el donante, se suelen consignar como ingresos o ganancias restringidos, en aquellos casos en que se cumplen las restricciones en el mismo periodo en que se reciben los recursos, está permitido clasificar los ingresos como no restringidos, siempre que se exponga la política y se aplique de forma consecuente.

Las ganancias y las pérdidas de las inversiones no están restringidas. Independientemente de la naturaleza de las restricciones que pesan sobre los activos de la inversión, salvo que la junta directiva determine alguna restricción.

La norma permite la consignación de subtotales para partidas operativas y no operativas, partidas consumibles y no consumibles u otra clase de clasificación dentro de las tres clases de activos netos.

Una de las exposiciones más importantes para las organizaciones sin ánimo de lucro es la información sobre iniciativas de servicio, esta exposición se cumple acomodando en el estado de actividades como gastos de funcionamiento, esto se realizara mostrando en un estado con formato matricial, las cantidades y los tipos de gastos asignados a los programas, comparados con las sumas empleadas en administración y captación de fondos. El formato matricial se rellena utilizando columnas múltiples para cada tipo de gasto de programa o de apoyo, mientras que



las categorías de gastos correspondientes a las partidas lineales continuaran en forma vertical.

Este enfoque permite que los usuarios del estado entiendan la base de los gastos del programa y los gastos totales y comparen los importantes de desembolsos por programas con los de apoyo. Las actividades de apoyo se dividen en tres categorías: **gestión y generales, captación de fondos y desarrollo de la entidad.**

#### **4.3.7. ESTADO DE MOVIMIENTO DE EFECTIVO.**

El estado de movimiento de efectivo es básicamente el mismo que pide la FASB 95 para empresas comerciales, la única diferencia de importancia es la sustitución de “cambio en los activos netos” de la organización no lucrativa por “utilidad neta” de la organización comercial.

#### **4.3.8. DEPRECIACIÓN.**

El FASB 93 requiere que las entidades no lucrativas reconozcan el costo de utilización de los beneficios económicos futuros, o el servicio potencial de los activos tangibles de larga duración, informando sobre la depreciación de esos activos, además se exige una exposición de las siguientes partidas para dichos activos:

- Gasto de depreciación durante el periodo.
- Saldos de las clases principales de activos depreciables por naturaleza o por función.
- Depreciación acumulada por clases principales o en total.
- Una descripción de los métodos de depreciación utilizados.

No es necesario considerar la depreciación en obras de arte o tesoros históricos, que se considere que tiene un potencial de servicio indefinido o una vida útil extraordinariamente larga.



#### 4.3.9. CONTRIBUCIONES RECIBIDAS Y OTORGADAS.

La FASB 116 elimina los defectos del método contable para contribuciones en efectivo y demás activos, proporciona directrices para las contribuciones que se reciben y que se realizan y las promesas de dar en efectivo y otros activos, servicios contribuidos, colecciones de obras de arte y donaciones bajo condiciones estipuladas por el donante, y cuando expiran estas restricciones impuestas.

Esta norma se aplica a las contribuciones en afectivo, los activos y servicios no monetarios y los compromisos de donación de los mismos. Se aplica las transacciones de cambio de moneda, en las que el valor recibido es sustancialmente diferente del valor dado. No se aplica a transacciones negociadas de libre competencia sin un elemento de donación o transacciones en las que la entidad es un intermediario o actúa con algún tipo de capacidad de representación. También se excluyen las transacciones que solo cubren beneficios contingentes o indirectos, como las reducciones de las tasa impositivas, tampoco cubre las transferencias de activos de gobiernos a empresas.

Este estado subraya la palabra promesa y exige evidencia documental comprobable de que tal promesa se ha realizado.

También distingue entre condiciones y restricciones impuestos por donaciones, para establecer una base para diferencias la forma de informar sobre estas partidas. La imposición de restricciones sobre el modo en que se utilizara una donación no retrasa el reconocimiento de los ingresos o los gastos, sin embargo el reconocimiento de las donaciones condicionales se retrasa hasta que se cumplen sustancialmente las condiciones.

#### 4.3.10. ANÁLISIS

La Norma Tributaria no especifica la aplicación de la norma contable FASF 117 para la preparación y presentación de Estados Financieros para Organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE, porque no está reconocida como



norma contable vigente en nuestro país, la norma contable vigente en Bolivia son los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados. Este vacío normativo origina que las organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE, erróneamente apliquen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Bolivia para la elaboración de sus Estados Financieros y adecuen esta información para presentar los Estados Financieros exigidos por la Administración Tributaria.

#### 4.3.11. INTERPRETACIÓN

La aplicación de la norma contable FASB en Bolivia es viable, porque la norma tributaria exige que para la elaboración y presentación de estados financieros de organizaciones sin fines de lucro con exención del IUE, presenten una memoria anual que incluyan los estados financieros señalados en las normas contables FASB, lo que no especifica esta norma es la aprobación de la aplicación de esta norma contable.

## **CAPITULO V**

### **PROPUESTA**

#### **5.1. PROPUESTA**

Este trabajo propone una Resolución Normativa de Directorio para la aplicación de normas para las entidades sin fines de lucro como se muestra a continuación:

#### **PRESENTACIÓN DIGITAL Y FÍSICA DE ESTADOS FINANCIEROS RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO No 10-0015-01**

La Paz, 2 de enero de 2016

#### **CONSIDERANDO:**

Que la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, Artículos 64, 78 y 79, facultan a la Administración Tributaria a dictar normas administrativas de carácter general, reglamenta la presentación de declaraciones juradas de forma impresa o por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país.

Que el Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, Artículos 2, 36 y 39, establecen la obligación de presentar Estados Financieros a los sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), así como los plazos y formas para su cumplimiento.

Que la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0030.05 de 14 de septiembre de 2005, Procedimiento de Formalización para la Exención del IUE, Disposición Final Segunda, establece la forma y los requisitos para la presentación de la Memoria Anual.

Que la Administración Tributaria requiere contar con información digital oportuna de los Estados Financieros, para un mejor control de las obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.



Que la Resolución Normativa de Directorio No 10-0004-10 de 26 de marzo de 2010, Funcionamiento de la Oficina Virtual y Procedimiento para la Presentación de Declaraciones Juradas Sin Datos a través de la Oficina Virtual o Alternativamente Vía Teléfono Celular utilizando el Sistema de Mensajes Cortos-SMS, establece el funcionamiento de la oficina virtual para los sujetos pasivos y/o terceros responsables.

Que la Resolución Normativa de Directorio No 10-0010-13 de 05 de abril de 2013, **Aplicativo Informático "Facilito" para la Elaboración y Presentación de Declaraciones Juradas**, aprueba la implementación, utilización y Guía de Usuario del aplicativo informático "Facilito" para la gestión de las Declaraciones Juradas tributarias, estableciendo las condiciones de descarga, instalación, personalización y actualización.

Que la Resolución Normativa de Directorio No 10-0021-10 de 08 de octubre de 2010, Procedimiento de Certificación de Declaraciones Juradas, Obtención de Extracto Tributario y Confirmación de Certificación por Terceros Vía Oficina Virtual, establece el procedimiento relacionado y las obligaciones tributarias formales y materiales del sujeto pasivo o tercero responsable.

Que en el marco del nuevo Modelo de Administración del Sistema Impositivo (MASI), la Administración Tributaria ha desarrollado el formulario electrónico para la presentación de la información digitalizada de los Estados Financieros.

Que el Decreto Supremo No 26462 de 22 de diciembre de 2001, Artículo 19, Inciso p), establece que el Presidente Ejecutivo del SIN puede ejecutar acciones que son de competencia del Directorio; en ese sentido, la Resolución Administrativa de Directorio No 09-0011-02, Numeral 1, Inciso a), autoriza al Presidente Ejecutivo a suscribir Resoluciones Normativas de Directorio.

**POR TANTO:**

El Presidente Ejecutivo a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, a nombre del Directorio de la institución, en uso de las facultades conferidas por la Ley No 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, Artículo 64, Decreto Supremo No 26462



de 22 de diciembre de 2001, Artículo

19, Inciso p) y en cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución Administrativa de Directorio No 09-0011-02 de 28 de agosto de 2002, Numeral 1, Inciso a),

**RESUELVE:**

## **CAPÍTULO I**

### **DISPOSICIONES GENERALES**

**Artículo 1.- (Objeto).** Reglamentar la forma, medios y plazos para la presentación digitalizada a través del Formulario Electrónico 605 Versión 4 (605-V4), de la información de los Estados Financieros del contribuyente mediante el Aplicativo Informático "FACILITO" y la Oficina Virtual del Servicio de Impuestos Nacionales, así como la presentación física de los Estados Financieros o Memoria Anual, según corresponda, en dependencias de la Administración Tributaria.

**Artículo 2.- (Alcance).** Las disposiciones de la presente Resolución alcanzan a todos los sujetos pasivos o terceros responsables sujetos al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) y la presentación de Estados Financieros o Memoria Anual.

**Artículo 3.- (Definiciones).** A los fines de la presente Resolución, se aplican las siguientes definiciones:

a) **Ventas y/o Ingresos Brutos:** Corresponde a la sumatoria de los montos facturados por operaciones gravadas por el IVA, más los importes percibidos y devengados por operaciones liberadas del débito fiscal (exportaciones), más las operaciones no gravadas por el IVA, y todo otro tipo de ingreso recurrente o excepcional, sean éstos en efectivo o en especie, de la gestión fiscal a declarar.

A efectos de la presentación de la Memoria Anual, se deben considerar todos los ingresos obtenidos en la gestión, incluidas las donaciones, independientemente de la fuente de las mismas.



b) **Estados Financieros:** Son los documentos físicos y/o electrónicos, establecidos y preparados conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que deben reflejar la situación financiera y económica de la empresa al cierre de la gestión fiscal que corresponda, conforme lo establecido en el Decreto Supremo N° 24051, Artículos 36 y 39.

Los Estados Financieros deben incorporar la aplicación de las Normas Técnicas de Contabilidad relativas a la determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), puestas en vigencia por la Administración Tributaria mediante Resolución Administrativa expresa, conforme establece el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 48. Cualquier otra norma técnica o disposición emitida por otra instancia, no tendrá efecto para la determinación del IUE.

Los contribuyentes que cuenten con la exención tributaria del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, deberán preparar y presentar la memoria Anual con los siguientes estados financieros:

- d) Estado de Situación Patrimonial, exponiendo, todos los activos, pasivos y patrimonio de la gestión.
- e) Estado de Actividades, equivalente a un estado de recursos y gastos que exponga la fuente de financiamiento y los gastos realizados en la gestión.
- f) Estado de Flujo de Efectivo, en el que se expongan los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo.

Para lo cual deberá aplicarse las FASB (Financial Accounting Standards Board).

## **CAPÍTULO II**

### **PRESENTACIÓN Y CERTIFICACIÓN DE LA INFORMACIÓN DIGITAL DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

**Artículo 4.- (Aprobación).** Se aprueba el Formulario Electrónico 605-V4 "Presentación de Estados Financieros", para los sujetos pasivos o terceros responsables alcanzados por la presente Resolución quienes deberán presentar los siguientes Estados Financieros:



1. Balance General;
2. Estado de Resultados (Pérdidas y Ganancias);
3. Estado de Evolución del Patrimonio (Estado de Resultados Acumulados);
4. Estado de Flujo del Efectivo (Estado de Cambios de la Situación Financiera);
5. Notas a los Estados Financieros.

**Artículo 5.- (Instalación).** Para instalar el Formulario Electrónico 605-V4, el contribuyente previamente debe tener instalado en su computadora el aplicativo informático "FACILITO", desde el cual se podrá realizar la descarga del formulario, siempre y cuando se disponga de conexión a Internet y se cuente con las credenciales de acceso a la Oficina Virtual debidamente autorizadas.

También, se podrá descargar este formulario desde la Oficina Virtual del Servicio de Impuestos Nacionales ([www.impuestos.gob.bo](http://www.impuestos.gob.bo)).

**Artículo 6.- (Llenado).** El llenado del Formulario Electrónico 605-V4, deberá realizarse consignando los datos requeridos conforme al Instructivo de Elaboración dispuesto en la Oficina Virtual del Servicio de Impuestos Nacionales.

**Artículo 7.- (Inventario Físico Valorado).** Se incorpora como Anexo al Formulario Electrónico 605-V4, el "Inventario Físico Valorado", que deberá ser llenado por los sujetos pasivos o terceros responsables alcanzados por la presente Resolución.

**Artículo 8.- (Presentación y Envío).** La presentación del Formulario Electrónico 605-V4 podrá realizarse optativamente por alguno de los siguientes medios:

- a) A través del aplicativo informático "FACILITO" por transmisión directa, si se cuenta con conexión a Internet.
- b) A través de la Oficina Virtual, para lo cual se deberá generar el archivo correspondiente desde el aplicativo informático "FACILITO" del Formulario Electrónico 605-V4, el cual deberá ser cargado en la Oficina Virtual en la sección de "Presentación de Estados Financieros".



**Artículo 9.- (Plazo de Presentación).** La presentación del Formulario Electrónico 605-V4, a partir de la gestión fiscal cerrada al 31 de diciembre de 2012, debe ser realizada dentro los 120 días posteriores al cierre de la gestión fiscal que corresponda, según lo establecido en el Decreto Supremo No 24051, Artículo 39.

**Artículo 10.- (Certificación).** El Servicio de Impuestos Nacionales certificará por vía electrónica a través de la Oficina Virtual, la Declaración Jurada Informativa de la "Presentación de Estados Financieros", permitiendo al contribuyente imprimir el Formulario Electrónico 605-V4 debidamente certificado con características de seguridad.

La certificación emitida por la Administración Tributaria, cuando sea requerida por entidades públicas o privadas, deberá ser verificada por éstas a través de la Oficina Virtual, siguiendo el procedimiento establecido en la Resolución Normativa de Directorio No 10-0021-10 de 8 de octubre de 2010, Procedimiento de Certificación de Declaraciones Juradas, Obtención de Extracto Tributario y Confirmación de Certificación por Terceros Vía Oficina Virtual.

### CAPÍTULO III

#### PRESENTACIÓN FÍSICA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

**Artículo 11.- (Presentación Física).** Los sujetos pasivos o terceros responsables obligados al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) categorizados como Contribuyentes PRICOS y GRACOS, así como los Contribuyentes RESTO con ventas y/o ingresos brutos iguales o mayores a Bs1.200.000.- (Un Millón Doscientos Mil 00/100 Bolivianos), están obligados a presentar en forma física los Estados Financieros con Dictamen de Auditoría Externa o Memoria Anual, y otros documentos, según corresponda.

**Artículo 12.- (Lugar y Plazo de Presentación Física).** Los ejemplares físicos de los Estados Financieros o Memoria Anual y los documentos que correspondan, deben ser presentados en las Gerencias Distritales o GRACO de su jurisdicción, en el mismo plazo



establecido para la presentación de la Declaración Jurada y pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), conforme

Lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 39, a partir de la gestión fiscal cerrada al 31 de diciembre de 2012.

**Artículo 13.- (Constancia de Presentación Física).** Los servidores públicos actuantes recepcionarán los Estados Financieros o Memoria Anual, previa verificación de los datos registrados y declarados por el contribuyente en el Formulario Electrónico 605-V4 y los sellarán en un máximo de cinco (5) ejemplares. Estos documentos deberán contener de manera obligatoria las siguientes firmas:

- a) Profesional con Título en Provisión Nacional de Auditor Financiero, Contador Público Autorizado, Contador General o licenciado en Ciencias Económicas y Financieras.
- b) Titular del NIT para empresas unipersonales o Representante Legal para personas jurídicas.

Asimismo, los contribuyentes obligados a presentar Memoria Anual continuarán presentando el Formulario 605-V2 (Presentación de Estados Financieros o Memoria Anual).

**Artículo 14.- (Solvencia Profesional).** Para el Servicio de Impuestos Nacionales no es requisito la Solvencia Profesional al momento de la presentación de los Estados Financieros o Memoria Anual, según lo determinado por Resolución Ministerial No 560 de 4 de octubre de 2005, emitida por el Ministerio de Hacienda actual Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

**Artículo 15.- (Obligados a la elaboración de los Estados Financieros).** La presentación de la información digital o física de los Estados Financieros mediante Formulario Electrónico 605-V4, no exime a los sujetos pasivos o terceros responsables obligados al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) categorizados como Contribuyentes PRICOS y GRACOS, así como los Contribuyentes RESTO con ventas y/o ingresos brutos iguales o mayores a Bs1.200.000.- (Un Millón Doscientos Mil 00/100 Bolivianos), de la



obligación de elaborar los registros contables, Estados Financieros, Libros de Compras y Ventas IVA, y los documentos detallados en el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 36, teniendo la obligación de presentarlos cuando sean requeridos por los servidores públicos de la Administración Tributaria y conservarlos por el periodo de la prescripción.

**Artículo 16.- (Sanciones).** La falta de presentación del Formulario Electrónico 605-V4 y la no presentación de los Estados Financieros establecidos en la presente disposición, así como la presentación fuera de plazo, constituye Incumplimiento a Deberes Formales y serán sancionadas conforme lo previsto en el Numeral 3, Sub-numeral 3.6 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio No 10-0037-07 de 14 diciembre de 2007, Gestión Tributaria y Contravenciones.

## **CAPÍTULO IV**

### **DISPOSICIÓN ADICIONAL**

**ÚNICA.- (Modificación).** Se modifica el Deber Formal del Anexo Consolidado (Deberes Formales y Sanciones por Incumplimiento) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, Inciso A, Numeral 3, Sub-numeral 3.6 con el siguiente texto:

“Presentación física y digitalizada de los Estados Financieros y/o Memoria Anual; Dictamen Tributario Complementario (cuando corresponda), Dictamen de Auditoría Externa (cuando corresponda), en las condiciones, medios, lugares y plazos establecidos en normas específicas”.

## **CAPÍTULO V**

### **DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**PRIMERA.-** Aquellos contribuyentes obligados a llevar registros contables alcanzados por la presente disposición, que hubieran presentado el Formulario 605-V3 correspondiente a la gestión con cierre al 31 de diciembre de 2012 antes de la publicación de la presente Resolución, no están obligados a la presentación del Formulario



Electrónico 605-V4.

**SEGUNDA.-** Los contribuyentes que no hubieran cumplido con la presentación de sus Estados Financieros utilizando el Formulario 605-V3, deberán utilizar para su regularización el Formulario Electrónico 605-V4.

## **CAPÍTULO VI**

### **DISPOSICIONES FINALES**

**PRIMERA.- (Baja del Formulario 150).** A partir de la publicación de la presente Resolución se establece la baja del Formulario 150 "Declaración Jurada de Inventarios Físicos" de conformidad a lo señalado por el Artículo 7 de la presente Resolución Normativa de Directorio.

**SEGUNDA.- (Derogatoria).** Se derogan las disposiciones Séptima y Octava de la Resolución Administrativa 05-418-92 de 16 de Septiembre de 1992 y demás disposiciones contrarias a la presente Resolución.

**TERCERA.- (Abrogatoria).** Se abroga la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-13 de 11 de abril de 2013.

Regístrese, publíquese y cúmplase.

Roberto Ugarte Quispaya

**Presidente Ejecutivo a.i. Servicio de Impuestos Nacionales**



## CAPITULO VI

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 6.1. CONCLUSIONES

- ✓ Dejando a criterio de cada entidad la preparación de sus estados financieros quienes en gran parte cuestionan que su acción es alternativa a la del Estado, por lo tanto el sentirse obligadas a que de los recursos consiguen para su accionar una parte deba ir para pago de impuestos, no solo es rechazado, sino que consideran incoherente.

En general, las ONGs tiene como interés el lograr una legislación propia, concreta, no dispersa, que establezca sus deberes a tiempo, de protegerlas de la arbitrariedad del Estado, es decir someterse a reglas de juego claras, que se obligan a no transgredir pero que al mismo tiempo reconozca y proteja su actividad.

Respecto a estos temas, ya se ha abierto un debate nacional, fruto del cual ha surgido una propuesta de Ley especial para las ONG, en cuya elaboración han participado de forma activa, tratando de incorporar en ella la solución a sus preocupaciones, y aunque no han sido incorporadas todas, la existencia de un espacio de dialogo, facilita la creación de un ambiente de confianza y que allana el camino para que la ONGs se sometan a la ley.

Por otro lado, es necesario reflexionar, informar y capacitar a las propias ONGs, respecto a su rol, relación y obligatoriedad con el Estado y la sociedad, informar sobre sus derechos y obligaciones y capacitación para que puedan cumplir sus deberes de la mejor manera, respecto a la sociedad y el Estado.

- ✓ Entre sus obligaciones están, sin lugar a dudas, la de informar sobre los importes de las donaciones recibidas y sus características, así como, las aplicaciones que se efectuaron en cumplimiento de sus objetivos y que permitan a los financiadores



contar con información fiable, clara, transparente y comparable de las operaciones de las ONGs.

- ✓ La aplicación de las normas contables FASF, permitirá a las organizaciones sin fines de lucro que tengan la exención del IUE preparar sus estados financieros acorde al requerimiento de la Administración Tributaria.
- ✓ La norma contable FASF 117 y demás normas, siendo una norma específica para organizaciones sin fines de lucro, no contradice lo descrito en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Bolivia, que es una norma general de aplicación obligatoria en todo el territorio de Bolivia.
- ✓ Las organizaciones sin fines de lucro son consideradas de acuerdo a normativa tributaria como agentes de información, por tanto están obligados a declarar formularios de retención de impuestos, enviar libros de compras ventas IVA, bancarizar y enviar información de RC-IVA del personal dependiente. Para cumplir con estas declaraciones necesita tener registros contables, por tanto debe asumir la aplicación de las FASF 117 y demás normas.

## 6.2. RECOMENDACIONES

- ✓ Recomendamos a la Administración Tributaria autorizar la aplicación de las FASB como norma contable específica para organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.
- ✓ Recomendamos al Colegio de Auditores de Bolivia y sus afiliadas departamentales reconozca esta norma contable como norma local, dado que en Bolivia no existe una norma contable para el segmento de organizaciones sin fines de lucro con exención del IUE.
- ✓ Recomendamos a quien corresponda el tramitar ante la Administración Tributaria el reconocimiento de esta norma contable específica para organizaciones sin fines de lucro con exención del IUE.
- ✓ Sugerimos la aplicación de la FASB para la preparación y presentación de Estados financieros de organizaciones sin fines de lucro que cuenten con la exención del IUE a la Administración Tributaria.



## **BIBLIOGRAFÍA**

**República de Bolivia, Ley 843 actualizada a septiembre 2014**

República de Bolivia, Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995 Reglamentación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas.

**República de Bolivia, Decreto Supremo N° 10-0012-13 de 10 de abril 2013 Presentación digital y física de Estados Financieros.**

**República de Bolivia, Decreto Supremo N° 10-0028-13 del 17 de julio 2013 Modificación a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0012-13.**

República de Bolivia, Decreto Supremo N° 10-0008-11 del 14 de abril 2011 Presentación de Estados Financieros o Memoria Anual.

**República de Bolivia, Código Tributario – Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003.**

República de Bolivia; Código Civil – Decreto Ley N° 12760, Ley de agosto de 1975.

República de Bolivia; Decreto Supremo N° 24602 de 6 de mayo de 1997.

República de Bolivia; Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004 – Reglamento del Código Tributario.

**Metodología y Técnicas de investigación. Raúl A. Sandoval Gonzales**

Metodología de investigación. LexinArandia S.

**ALTERINI, Anibal; Curso de obligaciones Tomo I y II; Editorial Abeledo – Perrot. Buenos Aires, 1982**

**BORDA, Guillermo; Manual de Obligaciones; Editorial Perrot. Buenos Aires 1991.**

**BOGGERO, Boffi; Tratado de las Obligaciones Tomo I; Editorial Astrea. Buenos Aires 1998.**



CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; *Diccionario Jurídico Elemental*. Ediciones Heliasta. Buenos Aires – Argentina, 2000.

ESCOBAR, Gustavo. *El Razonamiento*. En: *Lógica Nociones y Aplicaciones*. 1 Ed. Mexico D.F.; McGraw – Hill 1999.

FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesus; *Derecho Fiscal*; Editorial Mc Graw Hill. Mexico, 1998.

FLORES APAZA, Alberto; *Administración Tributaria en los Gobiernos Locales*; Instituto de Fomento y Desarrollo Municipal – INFODEM, 2004.

GARCIA CANSECO, Oscar; *Derecho Tributario*. 1998.

JARACH, D.; *El Hecho Imponible: “El Principio de la capacidad contributiva y su aplicación”*. Buenos Aires, 1943.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; Mexico, 1985.

MEMORIA, Iras. *Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*; Edición Superintendencia de Bolivia. La Paz – Bolivia.

MORALES GUILLEN, Carlos; *Código Civil Concordado y Anotado*. Editorial Los Amigos del Libro; La Paz – Bolivia, 1996.

MOSCOSO, Jaime; *Introducción al Derecho*; Editorial Juventud; La Paz – Bolivia, 1996.

PÉREZ DE AYALA, J. L.; *Potestad Administrativa y Relación Jurídica*, 1998.

PONCE GAMEZ, Francisco; *Derecho Fiscal*; Editorial Banca y Comercio. México, 1998.

RAMALLO MASSANET; *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*. 2001.

VACA CORIA, Oscar; *Nociones de Derecho Financiero y Tributario*, 2003