

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
UNIDAD DE DIPLOMADO Y POSTGRADO
CARRERA DE AUDITORIA**



DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

MONOGRAFIA

**TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS RETENCIONES Y SU INCIDENCIA EN
LOS RESULTADOS DE EMPRESAS IMPORTADORAS – COMERCIALES**

DIPLOMANTE : Lic. Luis Fernando Díez Justiniano

TUTOR: Msc. Gabriel Fuentes Jaimes

**LA PAZ – BOLIVIA
2009**

INDICE

PARTE INTRODUCTORIA

INTRODUCCIÓN	I
FORMULACIÓN DEL TEMA	II
JUSTIFICACIÓN	II
OBJETIVOS	III
Objetivo General	III
Objetivos Específicos	III
ALCANCE	IV
DEFINICIÓN DEL ÁREA TEMÁTICA	IV
Área de Investigación	IV
Área Temática	IV
FORMAS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN	IV
Fuentes Primarias	IV
Fuentes Secundarias	IV
MARCO TEÓRICO	
CAPÍTULO I	
DEFINICIONES	1
1. TRIBUTOS	1
1.1 Concepto de Tributo	2
1.2 Impuesto	2

1.3 Tasa	2
1.4 Contribuciones Especiales	3
1.5 Patentes Municipales	4
2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	4
2.1 Carácter Obligacional	5
3. HECHO GENERADOR	6
4. SUJETO ACTIVO	8
5. SUJETO PASIVO	8
5.1 Contribuyente	9
5.2 Sustituto	9
5.3 Agentes de Información	11
6. SOLIDARIDAD Y EFECTOS	12
7. TERCEROS RESPONSABLES	13
8. BASE IMPONIBLE	13
9. ALÍCUOTA	15
10. GROSSING UP	15
CAPÍTULO II	
IMPUESTOS RELACIONADOS A LAS RETENCIONES	16
1. RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL VALOR AGREGADO	16
1.1 Disposiciones que Rigen este Impuesto	16
1.2 Objeto y Base de Cálculo	16
1.2.1 Objeto	16

1.2.2 Base de Cálculo	18
1.3 Ingresos no Gravados por el RC – IVA	19
1.4 Contribuyentes Directos o Independientes	21
2. IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS	23
2.1 Disposiciones Generales	23
2.2 Hecho Imponible – Sujeto	23
2.3 Retenciones por Compras de Servicios y/o Bienes	26
2.4 Retenciones por Remesas a Beneficiarios del Exterior y por Actividades Parcialmente Realizadas en el País	27
3. IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES	31
3.1 Objeto y Base de Cálculo	31
3.2 Sujetos Pasivos	34
3.3 Retenciones por compra de servicios y/o bienes	37
CAPÍTULO III	
ASPECTOS FORMALES DEL REGISTRO, LIQUIDACIÓN Y PAGO DE RETENCIONES	41
1. LIQUIDACIÓN Y FORMA DE PAGO DE LAS RETENCIONES POR EL RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA RC - IVA	41
1.1 Funcionarios en Relación de Dependencia	41
2. REGISTRO CONTABLE, LIQUIDACIÓN Y PAGO DE RETENCIONES REFERIDAS A LOS IMPUESTOS A LAS UTILIDADES IUE Y A LAS TRANSACCIONES IT	44

2.1 Registros Contables	45
2.2 Liquidación y Pago	48
CAPÍTULO IV	
LAS RETENCIONES Y SU RELACIÓN CON LOS RESULTADOS	49
1. RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA RC – IVA	49
1.1 Funcionarios Dependientes	49
1.2 Alquileres	50
2. IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) E IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)	51
2.1 Compra de Bienes y/o Servicios sin Factura	51
2.2 Beneficiarios del Exterior por Remesas y Actividades Parcialmente Realizadas en el País	51
MÁRCO PRÁCTICO	
CAPÍTULO V	
TRABAJO DE CAMPO	54
1. TABULACIÓN DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS EN LA ENCUESTA	54
INFORME FINAL	
1. ANTECEDENTES	62
2. CONCLUSIONES	63
3. RECOMENDACIONES	65
BIBLIOGRAFIA	66

PARTIE
INTRODUCTION

TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS RETENCIONES Y SU INCIDENCIA EN LOS RESULTADOS DE EMPRESAS IMPORTADORAS – COMERCIALES

PARTE INTRODUCTORIA

INTRODUCCIÓN

Sin duda alguna, una de las principales preocupaciones que tienen los directivos de las empresas, es saber si la liquidación, llenado de formularios y pago de sus impuestos, está respaldada por una correcta contabilización de las operaciones, y si esta cumple con la normativa legal vigente. Poder hacer un control, para impuestos como el IVA y el IT, que se pagan de forma mensual, no tiene muchas complicaciones puesto que están relacionados con la facturación por la venta de servicios y/o bienes, esta información es de fácil de obtención y nos es útil para hacer pruebas globales sobre el pago de los mencionados impuestos.

Sin embargo además de estas obligaciones las empresas están obligadas a actuar como agentes de retención y/o percepción de otros impuestos como el RC-IVA, las retenciones por el impuesto a las utilidades y a las transacciones, que derivan de la compra de bienes y/o servicios de personas, generalmente naturales, que no emiten factura, son estas operaciones las que al contabilizarse, no son fáciles de controlar ni determinar cuál es el impacto que tienen en los resultados.

Por otro lado, generalmente, solo son los contadores, los que tienen conocimiento de cuáles son las retenciones a realizarse, como contabilizarlas,

su forma de liquidación y pago. Adicionalmente no se tiene una forma de medir el impacto de estas en los resultados de las empresas, este trabajo intenta brindar las herramientas necesarias, para tomar pleno conocimiento de un aspecto que es de mucha importancia, para el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales, como también saber cómo afectan estos impuestos a las finanzas de las organizaciones.

FORMULACIÓN DEL TEMA

El tema de ocupación principal a desarrollar, es el tratamiento contable de las retenciones de los impuestos, Régimen Complementario al Valor Agregado (RC-IVA), Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), Impuesto a las Transacciones (IT) y Retenciones Beneficiarios del Exterior en empresas comerciales, adicionalmente mostrar cual es la incidencia de estos en los resultados de las organizaciones, además brindar una forma útil y fácil de información sobre las características de los mencionados impuestos.

JUSTIFICACIÓN

Una de las principales causas, por las cuales las empresas no cumplen a cabalidad con sus obligaciones fiscales, es por desconocimiento de la normativa vigente y la forma de reflejarla en registros contables que faciliten la liquidación y el pago de tributos, esta situación es más evidente, cuando se habla de retenciones, por los distintos impuestos, ya que generalmente, se aplican retenciones que no corresponden, y con montos equivocados, lo que puede ocasionar problemas posteriores con la Administración Tributaria, que derivan en el pago de multas y sanciones. Y no es menos importante, que en

las empresas generalmente no se mide el impacto, en los resultados por el pago de retenciones, es por todo lo expuesto que se hace muy necesario, establecer un método claro de contabilización de las retenciones, que este enmarcado en las normas, y que además brinde información financiera necesaria para la toma de decisiones.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Desarrollar un método de contabilización, de las retenciones de los diferentes impuestos, que cumpla con la legislación vigente, que adicionalmente muestre la incidencia de estas en los resultados de las empresas comerciales.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- ✓ Describir las características legales, de las retenciones que deben pagar las empresas comerciales.
- ✓ Describir la forma de liquidación y pago de las retenciones, que deben pagar las empresas comerciales.
- ✓ Mostrar la forma de cálculo de las retenciones.
- ✓ Generar los asientos tipo para la contabilización de las retenciones.
- ✓ Elaborar un informe que muestre la incidencia en los resultados, fruto del pago de las retenciones.

ALCANCE

El trabajo está enmarcado en la contabilización de retenciones para empresas comerciales, específicamente empresas importadoras.

DEFINICIÓN DEL ÁREA TEMÁTICA

ÁREA DE INVESTIGACIÓN

El área general de investigación es la referida a la legislación tributaria boliviana

ÁREA TEMÁTICA

La investigación específicamente se enfocara a las retenciones impositivas que deben pagar las empresas comerciales importadoras, su forma de contabilización y la incidencia en resultados de estas.

FORMAS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN

FUENTES PRIMARIAS

Las fuentes primarias, que se utilizarán serán:

- ✓ Información contable de empresas importadoras
- ✓ Información impositiva de empresas importadoras
- ✓ Encuestas a profesionales contadores de empresas importadoras

FUENTES SECUNDARIAS

Las principales fuentes secundarias serán:

- ✓ Ley 843 texto ordenado
- ✓ Ley 1606
- ✓ Código Tributario Boliviano
- ✓ Decretos reglamentarios referidos a retenciones
- ✓ Resoluciones Normativas y Administrativas
- ✓ Libros tributarios y contables
- ✓ Internet

MADEIRA
TELEFONES

MARCO TEÓRICO

Para poder entrar de lleno al tema que ocupa el trabajo, debemos primero conocer definiciones importantes, que nos ayudaran a entender con más claridad, ya en el marco práctico, la aplicación de la normativa tributaria vigente, referida a las retenciones impositivas, a los registros contables.

CAPÍTULO I DEFINICIONES

1. TRIBUTOS

“De un modo amplio los tributos son los pagos que realizan los ciudadanos a su Estado, para que éste pueda cumplir sus fines específicos de atención de los requerimientos ciudadanos en: salud, educación, caminos, seguridad pública y muchas otras actividades y obligaciones. Esta actividad del Estado puede cumplirse a través de un Gobierno Central y en muchos casos, a través de gobiernos departamentales (En algunos países de organización federal, estos gobiernos son estatales) y también por medio de los gobiernos municipales. Pueden haber incluso otros niveles que permiten al Estado atender los requerimientos ciudadanos y al propio tiempo obtener tributos”¹.

Los autores nos describen de forma general a los tributos, sin embargo en los siguientes subtítulos se definirá puntualmente lo que es tributo, impuesto, tasa, patente y contribución especial, ya que estos conceptos generan confusión puesto que al parecer todos son sinónimos. Para este efecto se usarán, como

¹ Manual Tributario Boliviano, Dr. Oscar García Canseco, Lic. Gonzalo Roberto Vargas Liendo

base fundamental, los conceptos contenidos en disposiciones legales como el Código Tributario y la Ley 843 entre otras.

1.1. CONCEPTO DE TRIBUTO

El Código Tributario en el Capítulo II, en el numeral I del artículo 9° define: "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".

Es bueno hacer una complementación a este concepto, si bien el Estado ejerce su poder de imperio, debe hacerlo a través de una ley, para así cumplir con el principio de legalidad.

1.2. IMPUESTO

El artículo 10° del Código Tributario define: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independientemente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

1.3. TASA

El concepto y las características de Tasa, se establecen en el artículo 11° del Código Tributario, mismo que se transcribe a continuación:

- 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.

1.4. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El Código Tributarios establece, en su artículo 12° la siguiente definición:

“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”.

1.5. PATENTES MUNICIPALES

“Las patentes municipales son tributos que tienen como hecho generador las autorizaciones que conceden los municipios para la realización de actividades económicas, profesionales, de servicios y toda actividad que se realiza en el ámbito de dominio de cada uno de los municipios, así mismo se aplica a los tributos que los municipios cobran por el uso y aprovechamiento de bienes de dominio público municipal”².

El Código Tributario en el numeral III del artículo 9° establece:

“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. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El Código Tributario en el capítulo III, sección I define:

Artículo 13.- (Concepto). La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

En materia aduanera la obligación tributaria y la obligación de pago se regirán por la Ley especial.”

² Manual Tributario Boliviano, Dr. Oscar García Canseco, Lic. Gonzalo Roberto Vargas Liendo

Artículo 14.- (Imponibilidad). I. Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho.

II. Las estipulaciones entre sujetos de derecho privado y el Estado, contrarias a las leyes tributarias, son nulas de pleno derecho.

Artículo 15.- (Validez de los Actos). La obligación tributaria no será afectada por ninguna circunstancia relativa a la validez o nulidad de los actos, la naturaleza del contrato celebrado, la causa, el objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas.

2.1. Carácter obligacional

“La obligación tributaria es una relación obligatoria, o sea un derecho crediticio de un sujeto que pide o exige el pago de una deuda de otro sujeto. De lo anterior, podemos colegir lo siguiente: que la obligación tributaria se compone de diferentes elementos, dentro de los cuales existe un sujeto activo que es el acreedor, que se puede identificar totalmente con el titular del poder tributario o del que ejercita la competencia tributaria. Lo anterior nos permite establecer que el ejercicio del poder tributario como administrador de tributo o que ejerce la competencia, está en manos de alguna dependencia del Gobierno Central y en algunos casos en manos del municipio. Pero, el crédito tributario puede corresponder, no al Gobierno Central, sino a otra entidad, por ejemplo, autárquica. Es el caso, en la actualidad en Bolivia de los gravámenes

arancelarios, a cargo del Servicio de Aduanas y de los tributos internos a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.).

La obligación tributaria, desde el punto de vista del interés protegido, es una relación de derecho público, la estructura de la obligación es semejante a la del derecho privado y se diferencia de ésta, porque la obligación privada puede surgir de una relación contractual, en tanto que para el Derecho Tributario todas las obligaciones en principio, son obligaciones legales y no contractuales, no derivadas de la voluntad privada. Proviene de la Ley, la cual ha sido dictada dentro de los alcances constitucionales de los distintos países.”³

3. HECHO GENERADOR

La sección II de la ley 2492, Código Tributario Boliviano, establece:

Artículo 16.- (Definiciones). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación de la obligación tributaria.

Artículo 17.- (Perfeccionamiento).- Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley.

³ Manual Tributario Boliviano, Dr. Oscar Garcia Canseco y Lic. Gonzalo Roberto Vargas Liendo

2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

Artículo 18.- (Condición Contractual). En los actos jurídicos sujetos a condición contractual, si las normas jurídicas especiales no disponen lo contrario, el hecho generador se considerará perfeccionado:

1. En el momento de su celebración, si la condición fuera resolutoria.
2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.

Artículo 19.- (Exención, Condiciones, Requisitos y Plazo). I. Exención es la dispensa de la obligación tributaria materia; establecida expresamente por Ley.

II. La Ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, se es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

Artículo 20.- (Vigencia e Inafectabilidad de las Exenciones). I. Cuando la Ley disponga expresamente que las exenciones deben ser formalizadas ante la Administración correspondiente, las exenciones tendrán vigencia a partir de su formalización.

II. La exención no se extiende a los tributos instituidos con posterioridad a su establecimiento.

III. La exención, con plazo indeterminado aún cuando fuera otorgada en función de ciertas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior.

IV. Cuando la exención esté sujeta a plazo de duración determinado, la modificación o derogación de la Ley que la establezca no alcanzará a los sujetos que la hubieran o se hubieran acogido a la exención, quienes gozarán del beneficio hasta la extinción de su plazo.

4. SUJETO ACTIVO

En la sección III, subsección I del Código Tributario, ley 2492, encontramos:

Artículo 21.- (Sujeto Activo). El sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal, dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades, inherentes al Estado.

Las actividades mencionadas en el párrafo anterior, podrán ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.

5. SUJETO PASIVO

El artículo 22 de la subsección II de la Ley 292, Código Tributario, define "Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las

obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.”

5.1. CONTRIBUYENTE

El artículo 23 del Código Tributario establece: “Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:

1. En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho.
3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

5.2. SUSTITUTO

El artículo 25 de la Ley 2492, Código Tributario, describe el concepto de sustituto y sus características el mismo se transcribe a continuación.

Artículo 25.- (Sustituto). Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Son sustitutos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas naturales o jurídicas que en razón de sus funciones, actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción de tributos, asumiendo la obligación de empozar su importe al Fisco.
2. Son agentes de retención las personas naturales o jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley.
3. Son agentes de percepción las personas naturales o jurídicas designadas para obtener junto con el monto de las operaciones que originan la percepción, el tributo autorizado.
4. Efectuada la retención o percepción, el sustituto es el único responsable ante el Fisco por el Importe retenido o percibido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente, sin perjuicio del derecho de repetición contra éste.

5. El agente de retención es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen

5.3. AGENTES DE INFORMACIÓN

Este concepto lo podemos encontrar en el Título II, Capítulo I, Sección III, Artículo 71 del Código Tributario, el mismo se transcribe a continuación.

Artículo 71.- (Obligación de Información). I. Toda persona natural o jurídica de derecho público o privado, sin costo alguno, está obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con efectos tributarios, emergentes de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, cuando fuere requerido expresamente por la Administración Tributaria.

II. Las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior, también serán cumplidas por los agentes de información cuya designación, forma y plazo de cumplimiento será establecida reglamentariamente.

III. El cumplimiento de la obligación de informar no podrá ampararse en: disposiciones normativas, estatutarias, contractuales y reglamentos internos de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados.

IV. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efecto de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

6. SOLIDARIDAD Y EFECTOS

El Código Tributario en su Capítulo III, Sección III, Subsección III, Artículo 26 establece: "I. Están solidariamente obligados aquellos sujetos pasivos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador, salvo que la Ley especial dispusiere lo contrario. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por Ley.

II. Los efectos de la solidaridad son:

1. La obligación puede ser exigida totalmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.
2. El pago total efectuado por uno de los deudores libera a los demás, sin perjuicio de su derecho a repetir civilmente contra los demás.
3. El cumplimiento de una obligación formal por parte de uno de los obligados libera a los demás.
4. La exención de la obligación alcanza a todos los beneficiarios, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficio.
5. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción a favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás.

7. TERCEROS RESPONSABLES

El Código Tributario en su artículo 27 define:

Artículo 27.- (Terceros Responsables). Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente Código o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél.

El carácter de tercero responsable se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes.

8. BASE IMPONIBLE

El Código Tributario en su artículo 42 define: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota determinar el tributo a pagar."

El Dr. Oscar García Canseco y el Lic. Gonzalo Roberto Vargas Liendo definen: "Constituye la base de medición del impuesto. El monto sobre el que se aplica el impuesto. Esta base de medición, en ciertos casos, se identifica con el hecho imponible, en especial cuando éste es definido como una realidad económica cuantificable. En cambio, el problema es distinto cuando el hecho imponible se refiere a determinadas actividades u operaciones.

Un ejemplo del primer caso estaría dado por el impuesto a la renta o utilidades de las empresas, que tienen como hecho imponible la realización u obtención de la renta durante el período fiscal. La base de medición se identifica prácticamente con el aspecto material u objetivo del hecho imponible, por cuanto el monto de la renta, es decir, la utilidad neta que es el hecho imponible, por cuanto el monto de la renta, es decir, la utilidad que es el hecho imponible, se confunde casi con la base de medición. Excepto los ajustes que se realizan para determinar esa base imponible, que surge de los estados financieros, preparados al final de cada gestión fiscal (anual).

En cambio, para la segunda situación podríamos citar el ejemplo del impuesto sobre ventas. El gravamen se aplica sobre el precio neto de venta. Podría, si así conviniese al legislador, señalarse el precio bruto de venta. Pero, en los casos de importación o de uso propio, donde no hay precio o en las donaciones, la elección de la base imponible depende de criterios que libremente los elige el legislador.

Podemos señalar, por lo tanto que la base imponibles, es el monto sobre el que se aplica el impuesto. Constituye una cantidad, cifra o volumen sobre el que debe calcularse el impuesto, pudiendo ser éste; tasa o alícuota fija o progresiva."⁴

⁴ Manual Tributario Boliviano, Dr. Oscar García Canseco y Gonzalo Roberto Vargas Liendo

9. ALÍCUOTA

El Código Tributario en su artículo 46 define: "Es el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar."

10. GROSSING UP

Cuando hablamos de retenciones, la ley establece que estas deben ser asumidas por la persona que vende el servicio y/o bien, descontándosele del precio final el monto correspondiente, siendo la persona y/o empresa compradora la que se convierte en agente de retención. Sin embargo en la práctica, generalmente, los proveedores de bienes y servicios sin factura no están dispuestos a asumir las retenciones, por lo tanto los compradores se ven en la obligación de correr con este gasto adicional, es así como surge el Grossing Up, al respecto el Lic. Valdez comenta: "... Esta práctica que no es del todo correcta pero que no es ilegal, se la conoce como el "grossing up" y si bien no está contemplada en ninguna norma legal, se la utiliza para que el agente de retención soporte la carga fiscal establecida en la norma."⁵

⁵ Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos, Lic. Mgs. Jorge Valdez Montoya

CAPITULO II

IMPUESTOS RELACIONADOS A LAS RETENCIONES

1. RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL VALOR AGREGADO RC-IVA

1.1. DISPOSICIONES QUE RIGEN ESTE IMPUESTO

Las principales normas legales que rigen este impuesto son:

- El Título II de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente)
- El Decreto Supremo 21531 reglamentario del RC-IVA y
- La Resolución Administrativa N° 05-0040-99 de 13/08/1999

1.2. OBJETO Y BASE DE CÁLCULO DEL IMPUESTO

1.2.1. Objeto

La ley 843 (Texto Ordenado Vigente) en su artículo 19 establece: "Con el objeto de complementar el Régimen del Impuesto al Valor Agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores.

Constituyen ingresos, cualquiera fuere su denominación o forma de pago:

-
- a) Los provenientes del alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de inmuebles urbanos o rurales, salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.
 - b) Los provenientes del alquiler, subalquiler u otra forma de explotación de cosas muebles, derechos y concesiones, salvo que se trate de sujetos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.
 - c) Los provenientes de la colocación de capitales, sean estos intereses, rendimientos y cualquier otro ingreso proveniente de la inversión de aquellos, que no constituyan ingresos sujetos al Impuesto sobre Utilidades de las Empresas. No están incluidos los dividendos, sean estos en efectivo, especie o en acciones de Sociedades Anónimas o en Comandita por Acciones ni la distribución de utilidades de sociedades de personas y Empresas Unipersonales, sujetas al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Tampoco están incluidos los intereses generados por Depósitos a Plazo Fijo en el sistema financiero, colocados en moneda nacional y colocados en unidades de Fomento a la Vivienda a plazos mayores de treinta (30) días, así como los colocados en moneda extranjera o en moneda nacional con mantenimiento de valor al dólar americano a tres (3) años o más, así como los rendimientos de otros valores de deuda emitidos a un plazo mayor o igual a tres (3) años.

Los intereses generados por depósitos a plazo fijo que se rediman antes de su vencimiento, constituyen ingresos objeto de este impuesto. En este

caso la entidad de intermediación financiera retendrá el impuesto correspondiente.

- d) Los sueldos, salarios, jornales, sobre – sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.
- e) Los honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas y en comandita por acciones y los sueldos de los socios de todo otro tipo de sociedades y del único dueño de empresas unipersonales.
- f) Todo otro ingreso de carácter habitual no sujeto al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, establecido por el Título III de esta Ley.

1.2.2. Base de Cálculo

En los siguientes artículos de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) se define la base de cálculo:

Artículo 24.- Se considera ingreso al valor o monto total en valores monetarios o en especie percibidos por cualquiera de los conceptos a que se refiere el artículo 19 de esta Ley.

Artículo 25.- A los fines de los ingresos por concepto de remuneraciones obtenidas en relación de dependencia, no integran la base del cálculo de este impuesto las cotizaciones destinadas al régimen de seguridad social y otras cotizaciones dispuestas por leyes sociales.

Asimismo, no se encuentran comprendidos por este impuesto los beneficios sociales pagados de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en la materia.

Artículo 26.- Los sujetos pasivos que perciben ingresos en relación de dependencia, en cada periodo fiscal, podrán deducir, en concepto de mínimo no imponible el monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales.

Artículo 27.- En el caso de contratos anticréticos se considera ingreso el 10% (diez por ciento) anual del monto de la operación. El Poder Ejecutivo reglamentará la forma y plazos para su determinación y pago.

1.3. INGRESOS NO GRAVADOS POR EL RC-IVA

Las exenciones las encontramos en el Artículo 1° del Decreto Supremo 21531 Reglamento del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, mismo que se transcribe a continuación.

Artículo 1°.- Constituyen ingresos gravados pro el régimen complementario al Impuesto al Valor Agregado los señalados en el Artículo 19° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).

No se encuentran comprendidos en el objeto de este impuesto:

-
- a) La distribución en acciones o cuotas de capital provenientes de las reinversiones de utilidades, que efectúen las sociedades anónimas, en comandita por acciones, sociedades de personas y empresas unipersonales, a favor de sus accionistas o socios.
 - b) El aguinaldo de Navidad, de acuerdo a normas legales en vigencia.
 - c) Los beneficios sociales pro concepto de indemnizaciones y desahucios por retiro voluntario o por despido, percibidos de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en la materia. Las gratificaciones extraordinarias adicionales percibidas en caso de retiro o cualquier otra circunstancia, constituyen ingresos gravados por este impuesto.
 - d) Los subsidios prefamiliar, matrimonial, de natalidad, de lactancia, familiar y de sepelio, percibidos de acuerdo al Código de Seguridad Social.
 - e) Las jubilaciones y pensiones; los subsidios por enfermedad, natalidad, sepelio y riesgos profesionales; las rentas de invalidez, vejez y muerte y cualquier otra clase de asignación de carácter permanente o periódica, que se perciba de conformidad al Código de Seguridad Social.
 - f) Las pensiones vitalicias que perciben del Tesoro General de la Nación, mediante las listas pasivas, los beneméritos de la Patria, tales como los excombatientes, jubilados beneméritos en general, inválidos, mutilados, madres, viudas, ex enfermeras de la guerra y los inválidos y mutilados del Ejército Nacional de la clase tropa, en tiempo de paz.

-
- g) Los viáticos y gastos de representación sujetos a rendición de cuenta documentada debidamente respaldados con facturas, notas fiscales o documentos equivalentes de origen nacional o extranjero, siempre que se refieran a gastos relacionados con la actividad de la empresa u organismo que los abono y que, en caso de existir un saldo, el mismo sea devuelto.
 - h) Los viáticos y gastos de representación que se cancelan según escala de montos fijos por día, y que no cumplen los requisitos establecidos en el párrafo precedente están alcanzados por este impuesto, quedando su aplicación sujeta a lo que establezca la Resolución Ministerial que al efecto emita el Ministerio de Hacienda.

1.4. CONTRIBUYENTES DIRECTOS O INDEPENDIENTES

Los contribuyentes directos del Régimen Complementario al Valor Agregado RC-IVA, están definidos en los incisos a, b, c, e y f del Artículo 19 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente). Adicionalmente en el artículo 2° del Decreto Supremo 21531, que se transcribe a continuación.

Artículo 2°.- El personal contratado localmente ya sea por misiones diplomáticas acreditadas en el país, organismos internacionales, gobiernos extranjeros, o instituciones oficiales extranjeras, son sujetos pasivos de este impuesto y a este efecto se los considera como contribuyentes independientes. Consecuentemente, a partir del 1° de abril de 1987, deberán liquidar y pagar el Impuesto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado de

acuerdo con el procedimiento descrito en el Artículo 9° de este Decreto Supremo.

Los ingresos percibidos por personas naturales contratadas por el Sector Público, como contraprestación a sus servicios personales, tendrán el mismo tratamiento impositivo señalado en el párrafo precedente, a condición de que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Suscripción individual de contrato de trabajo personal e indelegable, en base a Términos de Referencia definidos por la institución contratante.
- b) Realización del trabajo en el lugar señalado por la institución contratante.
- c) Sujeción al horario del trabajo a tiempo completo en jornada regular y dedicación exclusiva.
- d) Presentación a la institución contratante de fotocopia de cada Declaración Jurada Trimestral. Los sujetos a que se refiere este Artículo, deberán inscribirse en el Número de Identificación Tributaria (NIT) como contribuyentes directos en este impuesto.

2. IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (I.U.E)

2.1. DISPOSICIONES GENERALES

“De acuerdo al numeral 3 del Artículo 7° de la Ley N° 1606, las modificaciones, sustituciones y derogaciones dispuestas por la indicada Ley en este Título tienen aplicación a partir del 1° de Enero de 1995.”⁶

2.2. HECHO IMPONIBLE – SUJETO

Los Artículos 36°, 37°, 38°, 39° y 40° de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), que se transcriben a continuación nos brindan las definiciones de Hecho Imponible y Sujeto.

Artículo 36°.- Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta ley y su reglamento.

Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables, que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada años, en la que incluirán la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los genera. La reglamentación establecerá la forma y condiciones que deberán cumplir estos sujetos para

⁶ Sistema Tributario Boliviano, Compendio de Normas Actualizado a abril de 2009 incluye CPE, Mgs. Roberto Viscafé Ureña

determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Artículo 37°.- Son sujetos de este impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales sujetas a reglamentación, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa.

Artículo 38°.- Son sujetos de este impuesto quedando incorporados al régimen tributario general establecido en esta Ley:

1. Las empresas constituidas o por constituirse en el territorio nacional que extraigan, produzcan, beneficien, reformen, fundan y/o comercialicen minerales y/o metales.
2. Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos.
3. Las empresas dedicadas a la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica.

Como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior quedan derogados:

-
1. El Impuesto a las Utilidades establecido por la Ley N° 1297 en los artículos 118 inciso a) y 119 incisos a), b) y c) del Código de Minería, que se sustituye por el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas establecido por el presente Título, manteniéndose además el régimen de regalías dispuesto por Ley.
 2. El Impuesto a las Utilidades establecido para las empresas Hidrocarburos en el artículo 74 de la Ley de hidrocarburos N° 1194, que se sustituye por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas establecido por el presente Título-
 3. El régimen tributario especial para las empresas de servicios eléctricos, establecido en el Código de Electricidad aprobado mediante Decreto Supremo N° 08438 del 31 de julio de 1968.

Artículo 39.- A los fines de este impuesto se entenderá por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales, el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación, prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en este Artículo.

Artículo 40°.- A los fines de este impuesto se consideran utilidades, rentas, beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar

registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto los resultados que fueran consecuencia de un proceso de reorganización de empresas, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

2.3. RETENCIONES POR COMPRAS DE SERVICIOS Y/O BIENES

La normativa al respecto, establece en el último párrafo del artículo 3° del Decreto Supremo 24051:

“Las personas jurídicas, públicas o privadas, y las instituciones organismos del Estado que acrediten o efectúen pagos a los sujetos definidos en el inciso c) precedente o a sucesiones indivisas de personas naturales grabadas por este impuesto, por concepto de las fuentes de rentas definidas en el Artículo 4° del presente reglamento, y no estén respaldadas por la factura , nota fiscal, o documento equivalente correspondiente, deberán retener sin lugar a deducción alguna, en el caso de prestación de servicios, el veinte y cinco por ciento (25%) del cincuenta por ciento (50%) del importe total pagado y, en el caso de venta de bienes, el veinte y cinco por ciento (25%) del veinte por ciento (20%) del importe total pagado, porcentaje este último que se presume es la utilidad obtenida por el vendedor del bien. Los montos retenidos deben ser empozados hasta el día diez (10) (En función del último dígito del NIT, D.S. 25619), del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención”.

Esto es ratificado por la Resolución Administrativa R.A. 05-0041-99 en su numeral 19, inciso a): "Cuando se acrediten o efectúen pagos, pro prestación de servicios, a personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente, se deberá retener sin lugar a deducción alguna, la tasa del 25% del Impuesto a las Utilidades, presumiendo una utilidad del 50% del ingreso bruto; es decir, se deberá retener el 12.5% (25% del 50%) y la alícuota del Impuesto a las transacciones (3%) sobre el importe total pagado; tratándose de la compra de bienes, a los mencionados sujetos pasivos, deberá retenerse la tasa del 25% de Impuesto a las Utilidades, presumiendo una utilidad del 20% del ingreso bruto; es decir, se deberá retener el 5% (25% del 20%) más el 3% del Impuesto a las Transacciones sobre el importe total pagado".

2.4. RETENCIONES POR REMESAS A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR Y POR ACTIVIDADES PARCIALMENTE REALIZADAS EN EL PAÍS

Adicionalmente a las retenciones ya mencionadas, se tienen las referidas a beneficiarios del exterior y por actividades parcialmente realizadas en el país, respecto a las primeras la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) establece, en su Capítulo IV artículo 51º: "Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del monto total pagado o remesado.

Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% (veinticinco por ciento) de la utilidad neta gravada presunta".

Por otra parte el Artículo 42° del Decreto Supremo 24051 reglamentario del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, norma las retenciones referidas a las actividades parcialmente realizadas en el país, y para tal efecto establece:

"Artículo 42°.- (Utilidad Neta Presunta). En el caso de las agencias y similares domiciliadas en el país, de empresas extranjeras, que se dediquen a actividades parcialmente realizadas en el país, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el diez y seis por ciento (16%) de los ingresos brutos obtenidos en el país y que se detallan en los incisos posteriores de este artículo, constituyen rentas netas de fuente boliviana gravadas por el impuesto. Sobre dicho importe se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 50 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995).

- a) En empresas extranjeras de transporte o comunicaciones entre el país extranjero y en empresas extranjeras de servicios prestados parcialmente en el país: Los ingresos brutos facturados mensualmente pro fletes, pasajes, cargas, cables, radiogramas, comunicaciones telefónicas, honorarios y otros servicios realizados desde el territorio boliviano, facturadas o cobrados en el país.
- b) En agencias internacionales de noticias: Los ingresos brutos percibidos por el suministro de noticias a personas o entidades domiciliadas o que actúan en el país.
- c) En empresas extranjeras de seguros: Los ingresos brutos percibidos por operaciones de seguros, reaseguros y retrocesiones que cubran riesgos en el territorio bolivianos o que se refieran a personas que residen en el

país al celebrarse el contrato; y las primas que, por seguros, retrocesiones y cualquier concepto, perciban de empresas de seguros constituidas o domiciliadas en el país.

- d) En productores, distribuidores y otros proveedores de películas cinematográficas, video tapes, cintas magnetofónicas, discos fonográficos, matrices y otros elementos destinados a cualquier medio comercial de reproducción de imágenes o sonidos: Los ingresos brutos percibidos por concepto de regalías o alquiler de los mencionados elementos.

Independientemente de este tratamiento, las agencias y similares mencionadas precedentemente, así como los usuarios que contraten directamente con la empresa del exterior, están obligados a efectuar la retención y pago del impuesto conforme a lo que se establece en el Artículo siguiente de este reglamento.

El impuesto determinado según el presente Artículo será liquidado mensualmente y pagado hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos.

A la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración del impuesto, los sujetos comprendidos en el presente artículo, presentarán una declaración jurada en la que se consolidarán los montos pagados en la gestión fiscal que se declara. Dicho monto consolidado será el utilizado para la compensación con el Impuesto a las Transacciones establecido en el Título VI de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995).

Artículo 43.- (Remesas por Actividades Parcialmente Realizadas en el País). Cuando una empresa domiciliada en el país remese al exterior rentas por las actividades parcialmente realizadas en el país descritas en el Artículo anterior, deberá actuar de la siguiente manera:

a) En el caso de sucursales o agencias de empresas extranjeras, se presume que las utilidades de fuente boliviana remesadas equivalen al saldo de la presunción del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas determinado como se establece en el artículo anterior, de la siguiente forma:

- Presunción 16% de los ingresos
- Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (25% del 16%) 4% de los ingresos
- Saldo de la Presunción 12% de los ingresos

Sobre este saldo, deberán calcular el impuesto sobre remesas al exterior aplicando la presunción establecida en el Artículo 51 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995). Este impuesto no da lugar a la compensación con el Impuesto a las Transacciones establecida en el Artículo 77 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995)

El impuesto así determinado deberá empozarse hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos base de la presunción.

-
- b) En el Caso de empresas constituidas en el país, los usuarios que contraten con empresas del exterior, cuando paguen o acrediten estas rentas parcialmente obtenidas en el país por el beneficiario del exterior, retendrán el impuesto considerando que la renta de fuente boliviana equivale al veinte por ciento (20%) del monto pagado o acreditado. Sobre el mencionado veinte por ciento (20%) del monto pagado o acreditado. Sobre el mencionado veinte por ciento (20%) aplicarán la presunción establecida en el Artículo 51 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995). Este impuesto no da lugar a la compensación con el Impuesto a las Transacciones establecida en el Artículo 77 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995).

El Impuesto así determinado deberá empozarse hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se produjo el pago o acreditación.

Para este caso, se entiende por acreditación, cuando los montos a ser remesados han sido registrados contablemente con abono a la cuenta del beneficiario del exterior.

3. IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES

3.1.OBJETO Y BASE DE CÁLCULO

El Artículo 72° de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) define el objeto del Impuesto a las Transacciones y establece lo siguiente:

Artículo 72°.- El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las Transacciones, en las condiciones que se determinan en los Artículos siguientes.

También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos.

No se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. La reglamentación definirá que debe entenderse, a estos fines, por reorganización de empresas y dispondrá los requisitos a cumplir por los sujetos involucrados en la misma.

Las primas de seguros de vida no constituyen hecho generador de este tributo.

Es importante complementar esta definición con el artículo 1° del Decreto Supremo 21532: "A los fines de lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 72° de la ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).

A. Se entiende por reorganización de empresas:

- 1) La fusión de empresas preexistentes mediante una tercera que se forme o por absorción de una de ellas. Se entiende pro fusión a estos fines cuando dos o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir

una nueva o cuando una ya existente incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, son disueltas.

- 2) La escisión o división de una empresa en otras que continúen o no las operaciones de la primera. A estos fines, se entiende por escisión o división cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídicas o económicamente independientes.
 - 3) La transformación de una empresa preexistente en otra, adoptando cualquier otro tipo de sociedad prevista en las normas legales vigentes.
 - 4) La transformación de una empresa preexistente en otra, adoptando cualquier otro tipo de sociedad prevista en las normas legales vigentes.
- B. Se entiende por aportes de capital cualquier aportación realizada por personas naturales o jurídicas, en efectivo o en especie, a sociedades nuevas existentes.

La base de cálculo está definida en el artículo 74° de la ley 843 (Texto Ordenado Vigente).

Artículo 74°.- El impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio e la actividad gravada.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total – en valores monetarios o en especie – devengados en concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación y, en general, de las operaciones realizadas.

En las operaciones realizadas por contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el periodo fiscal.

En el caso de transmisiones gratuitas el reglamento determinar la base imponible.

3.2. SUJETOS PASIVOS

Los sujetos a este impuesto están determinados en el artículo 73° de la ley 843 (Texto Ordenado Vigente).

Artículo 73°.- Son contribuyentes del impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales.

Se complementa esta disposición con la Resolución Administrativa N° 05-0042-99 del 13 de agosto de 1999, que establece:

“Operaciones Financieras – Colocación de Capitales

2. Quienes perciben ingresos provenientes de la colocación de capitales (depósitos de cajas de ahorro, cuentas corrientes y plazo fijo), no son sujetos pasivos del Impuesto a las Transacciones, de conformidad al inciso e) del Artículo 76 de la Ley N° 843.
4. Los rendimientos de capital, exceptuando las distribuciones de utilidades de las empresas, están alcanzados por el Impuesto a las Transacciones.
6. En los descuentos de documentos comerciales sin transferencia y/o endoso del papel comercial el ingreso generado es un rendimiento de capital el cual está alcanzado por el Impuesto a las Transacciones.

Venta de Inmuebles en las Zonas Francas

15. Las operaciones de traslación de dominio sobre bienes inmuebles que se realicen dentro del área de las zonas francas no se hallan gravadas por el Impuesto a las Transacciones.
16. Para efectos de protocolización y registro público de las transacciones inmobiliarias efectuadas en las zonas francas, los interesados en perfeccionar sus derechos de propiedad deberán presentar el Formulario N° 430 con la siguiente leyenda: “Liberada del pago del I.T. por mandato de los Decretos Supremos N° 22410 del 11/01/90 y N° 22526 de 13/06/90; ley de 17/09/90.

-
17. Al formulario N° 430 se debe adjuntar la respectiva Resolución emitida y rubricada por todos los miembros que componen la junta Administrativa de la zona franca correspondiente, autorizando la venta o transferencia del bien inmueble, de conformidad a los artículos 16 y 19 del Decreto Supremo N° 22526 de 13/06/90.

Comisionistas

19. Las personas naturales o jurídicas, que perciban comisiones por concepto de la comercialización de bienes, tanto de aquellos sujetos a precios establecidos por organismos públicos, como los sujetos a concertación con estos organismos y que no están sujetos a la libre oferta y demanda, como ser hidrocarburos y otros, que demuestren mediante un contrato su condición de tales, sobre el monto de su comisión deberán pagar el Impuesto a las Transacciones.

Cobros Adicionales por Empresas de Electricidad

20. La multa por restablecimiento del servicio, como las multas provenientes de infracciones tipificadas por la Ley de Electricidad que cobran las Empresas de Electricidad y la Superintendencia de Electricidad, están sujetas al pago del Impuesto a las Transacciones, en consideración a que el mismo grava los ingresos brutos.

3.3. RETENCIONES POR COMPRA DE SERVICIOS Y/O BIENES

La normativa al respecto, establece en el último párrafo del artículo 3° del Decreto Supremo 24051:

“Las personas jurídicas, públicas o privadas, y las instituciones organismos del Estado que acrediten o efectúen pagos a los sujetos definidos en el inciso c) precedente o a sucesiones indivisas de personas naturales grabadas por este impuesto, por concepto de las fuentes de rentas definidas en el Artículo 4° del presente reglamento, y no estén respaldadas por la factura, nota fiscal, o documento equivalente correspondiente, deberán retener sin lugar a deducción alguna, en el caso de prestación de servicios, el veinte y cinco por ciento (25%) del cincuenta por ciento (50%) del importe total pagado y, en el caso de venta de bienes, el veinte y cinco por ciento (25%) del veinte por ciento (20%) del importe total pagado, porcentaje este último que se presume es la utilidad obtenida por el vendedor del bien. Los montos retenidos deben ser empozados hasta el día diez (10) (En función del último dígito del NIT, D.S. 25619), del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención”.

Esto es ratificado por la Resolución Administrativa R.A. 05-0041-99 en su numeral 19, inciso a): “Cuando se acrediten o efectúen pagos, pro prestación de servicios, a personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente, se deberá retener sin lugar a deducción alguna, la tasa del 25% del Impuesto a las Utilidades, presumiendo una utilidad del 50% del ingreso bruto; es decir, se deberá retener el 12.5% (25% del 50%) y la alícuota del Impuesto a las transacciones (3%) sobre el importe total pagado; tratándose de la compra de bienes, a los mencionados sujetos pasivos, deberá retenerse la

tasa del 25% de Impuesto a las Utilidades, presumiendo una utilidad del 20% del ingreso bruto; es decir, se deberá retener el 5% (25% del 20%) más el 3% del Impuesto a las Transacciones sobre el importe total pagado”.

En el siguiente cuadro se muestra un resumen de las retenciones

PREGUNTA O EJEMPLOS	RESPUESTA
¿Quiénes retienen?	Las personas jurídicas, públicas o privadas, y las instituciones y organismos del Estado. Las empresas unipersonales también son agentes de retención.
Ejemplos	Sociedades comerciales o civiles como sociedades de responsabilidad limitada, sociedades anónimas, ONG's, colegios profesionales, universidades, asociaciones de copropietarios, ministerios, empresas públicas, Fuerzas Armadas, Policía Nacional, etc.
¿Quiénes no retienen?	Las personas naturales
¿A quiénes se retiene?	A personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios en forma independiente y que no emitan la correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente
¿A quiénes NO se retiene	A empresas de todo tipo y en general

	a toda persona que tenga la obligación de extender facturas, en ese caso, las empresas tienen obligatoriamente que extender facturas.
¿Cuándo se retiene?	Al momento de la acreditación o pago por la compra del servicio o bien.
¿Cuándo de se paga la retención?	Al mes siguiente de efectuada la misma en función al último dígito de su NIT. Todas las retenciones se consolidan en una sola declaración jurada.
¿En qué formulario se paga la retención del IUE?	En el formulario 570
¿En qué formulario se paga la retención por beneficiarios del exterior?	En el formulario 530
¿En qué formulario se pago la retención del IT?	En el formulario 410
¿En qué formulario se paga la retención por RC – IVA dependientes	En el formulario 608
¿En qué formulario se paga la retención por RC – IVA alquileres	En el formulario 604
¿Cuánto se retiene de IUE en la compra de servicios?	El 12.5% del valor de la compra (25% del 50%)

¿Cuánto se retiene de IUE en la compra de bienes?	El 5% del valor de la compra (25% del 20%)
¿Cuánto se retiene IUE en las remesas al exterior?	El 12.5% del monto remesado (25% del 50%)
¿Cuánto se retiene de IT por compra de servicios y/o bienes?	El 3% del total del valor de la compra
¿La retención da derecho a crédito fiscal IVA?	No, solo constituye un respaldo legal para que el gasto sea considerado deducible para fines del IUE.

Fuente: Cuadro base extractado del libro "Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos" del Mgs. Jorge Valdez Montoya, página 255, con aporte del diplomante.

CAPÍTULO III

ASPECTOS FORMALES DEL REGISTRO, LIQUIDACIÓN Y PAGO DE RETENCIONES

1. LIQUIDACIÓN Y FORMA DE PAGO DE LAS RETENCIONES POR EL REGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA RC-IVA

1.1. FUNCIONARIOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

“La principal normativa legal se encuentra en el Título II de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), el Decreto Supremo 21531 y la Resolución Administrativa 05-040-99 de 13/08/1999.

De conformidad al Artículo 24° de la ley 843 (Texto Ordenado Vigente), se considera ingreso al valor o monto total – en valores monetarios o en especie - percibidos por cualquiera de los conceptos a que se refiere el artículo 19 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente).

Particularmente los ingresos en relación de dependencia son los que corresponden al inciso d) del Artículo 19...⁷.

En base a la normativa mencionada en los párrafos precedentes, los funcionarios en relación de dependencia, que por su nivel de ingresos estén sujetos a la retención del RC-IVA, deben de presentar su descargo con

⁷ Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos, Mgs. Jorge Valdez Montoya

facturas, en el formulario 110 hasta el día veinte (20) de cada mes, para que de esta forma su empleador no le descuente el 13% establecido por ley.

El primer paso es determinar el monto en facturas a presentar, para no ser sujeto a la retención, se toma el siguiente ejemplo para mostrar de forma clara el cálculo.

Ejemplo: El Sr. Pérez trabaja como contador en la empresa PROCOMA, y su total ganado, según planillas, mensual asciende a Bs 6.000,00 (Seis mil 00/100 bolivianos).

	Total Ganado	Bs 6.000,00
Menos:	Descuentos de ley 12,21%	<u>Bs 732,60</u>
	• AFP 10,50%	
	• Riesgo Común 1,71%	
	Sueldo Neto	Bs 5.267,40
Menos:	Cuatro (4) Salarios Mínimos Nacionales	<u>Bs 2.588,00</u>
	• SMN vigente Bs 647,00	
	Base imponible para el RC-IVA	Bs 2.679,40
	RC-IVA 13% s/2.679,40	Bs 348,32

Del ejemplo podemos determinar:

1. Que el Sr. Pérez debe presentar en facturas un monto de Bs 2.680,00 (Dos mil seiscientos ochenta 00/100), para que no le retengan los Bs 348,00 por concepto de RC-IVA.

2. Que las personas, que perciben sueldos por montos iguales o menores a Bs 2.588,00, no están obligadas a presentar facturas. Es bueno hacer notar que el Salario Mínimo Nacional está sujeto a variación, generalmente cada año, definido por la política salarial del gobierno, por tanto el monto de Bs 2.588,00 está vigente para la gestión en curso.

Entonces la liquidación de las retenciones del RC-IVA, se define de forma sencilla por el ejemplo anterior, formalmente las empresas preparan la Planilla Tributaria, la misma que se muestra a continuación:

Entonces en base a la planilla tributaria, es que se llena el formulario 608 para el pago del impuesto determinado a favor del fisco. Las empresas podrán utilizar el software DaVinci, o los formularios pre impresos, siempre y cuando por su clasificación no estén obligados al uso específico de alguno de ellos.

2. REGISTRO CONTABLE, LIQUIDACIÓN Y PAGO DE RETENCIONES REFERIDAS A LOS IMPUESTOS A LAS UTILIDADES IUE Y A LAS TRANSACCIONES IT

El pago de las retenciones, tanto las correspondientes al Impuesto de las Utilidades de las Empresas así como del Impuesto a las Transacciones, se pagan de forma mensual y se basan en los registros contables, específicamente en los libros mayores, que muestran el movimiento de cada cuenta de pasivo creada para el control de cada impuesto, para aclarar la figura se da el ejemplo de un plan de cuentas, en el rubro correspondiente al tema mencionado:

CÓDIGO	NOMBRE DE LA CUENTA
211	IMPUESTOS Y RETENCIONES
21101	IMPUESTOS Y RETENCIONES
2110101	Débito Fiscal – IVA
2110102	Impuesto a las Transacciones
2110103	Retenciones Impuesto a las Utilidades 12.5%
2110104	Retenciones Impuesto a las Utilidades 5%
2110105	Retenciones Impuesto a las Transacciones 3%
2110106	Retenciones RC –IVA Dependientes 13%
2110107	Retenciones RC –IVA Otros 13%

2.1. REGISTROS CONTABLES

En este punto se diferencian los registros contables por contratación de servicios y compra de bienes, los mismos que se aclararan con dos ejemplos.

Ejemplo 1 Contratación de servicios: En fecha 24/10/2009 la empresa PROCOMA S.R.L. con número de NIT 1017705034 contrata los servicios de un abogado, para realizar los trámites referidos a la compra de un bien inmueble, el mencionado profesional hace notar que no emite factura, y que se le deberá retener los impuestos de ley sobre el monto convenido de Bs 3.000,00 (Tres mil 00/100 bolivianos). Para tal efecto se le debe retener el 25% del 50% por el IUE y el 3% sobre el total por el IT, entonces tenemos:

50% de Bs 3.000,00	Bs 1.500,00
25% de Bs 1.500,00	Bs 375,00
3% de Bs 3.000,00	Bs 90,00

El registro contable será:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
24/10/2009	Honorarios profesionales	3,000.00	
	<u>Retenciones Impuesto a las Utilidades 12.5%</u>		375.00
	<u>Retenciones Impuesto a las Transacciones 3%</u>		90.00
	<u>Bancos</u>		2,535.00
	Registro del pago de honorarios profesionales por los servicios de trámites judiciales para la compra de inmueble.		
	TOTALES	3,000.00	3,000.00

Sin embargo existe una variación a este caso, en tanto el abogado no quiera hacerse cargo de las retenciones y nos exija el pago líquido de los Bs 3.000,00, entonces debemos hacer uso del Grossing Up, para tal efecto debemos hacer los siguientes cálculos:

Bs 3.000,00 divididos por 0,845	Bs 3.550,30
50% de Bs 3.550,30	Bs 1.775,15
25% de Bs 1.775,50	Bs 443,79
3% de Bs 3.550,30	Bs 106,51

El registro contable será:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
24/10/2009	Honorarios profesionales	3,550.30	
	Retenciones Impuesto a las Utilidades 12.5%		443.79
	Retenciones Impuesto a las Transacciones 3%		106.51
	Bancos		3,000.00
	Registro del pago de honorarios profesionales por los servicios de trámites judiciales para la compra de inmueble.		
	TOTALES	3,550.30	3,550.30

Es bueno hacer notar que se dividen los Bs 3.000,00 por 0,845 para encontrar la base imponible, este factor es el resultado de la resta de 100% - 15.5% este último dato refleja la suma de la retención de 12.5% (25% del 50%) de IUE y el 3% por IT.

Ejemplo 2 Compra de bienes: En fecha 27/10/2009 la empresa PROCOMA realiza la compra de un escritorio por Bs 2.500,00 (Dos mil quinientos 00/100 bolivianos), al Sr. Lucio Condarco, carpintero, quien no emite factura por lo que

se deberá proceder con las retenciones de ley, que están determinadas en el 25% del 20% por el IUE y el 3% por el total, por lo que tenemos:

20% de Bs 2.500,00	Bs 500,00
25% de Bs 500,00	Bs 125,00
3% de Bs 2.500,00	Bs 75,00

El registro contable será:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
27/10/2009	Honorarios profesionales	2,500.00	
	Retenciones Impuesto a las Utilidades 5%		125.00
	Retenciones Impuesto a las Transacciones 3%		75.00
	Bancos		2,300.00
	Registro por la compra de un escritorio al Sr. Lucio Condarco, sin factura, por lo que se retienen los impuestos de ley.		
	TOTALES	2,500.00	2,500.00

Para este caso también se tiene la variación con el uso del Grossing Up, y el registro contable sería:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
27/10/2009	Honorarios profesionales	2,717.39	
	Retenciones Impuesto a las Utilidades 5%		135.87
	Retenciones Impuesto a las Transacciones 3%		81.52
	Bancos		2,500.00
	Registro por la compra de un escritorio al Sr. Lucio Condarco, sin factura, por lo que se retienen los impuestos de ley.		
	TOTALES	2,717.39	2,717.39

Es bueno hacer notar que se dividen los Bs 2.500,00 por 0,92 para encontrar la base imponible, este factor es el resultado de la resta de 100% - 8% este último dato refleja la suma de la retención de 5% (25% del 20%) de IUE y el 3% por IT.

2.2. LIQUIDACIÓN Y PAGO

La liquidación para las retenciones, es muy simple, puesto que solo se debe ver el movimiento mensual, de cada cuenta y estos montos trasladarlos a los formularios respectivos que son:

IMPUESTO	FORMULARIO
Retenciones IUE 12.5%	570
Retenciones IUE 5%	570
Retenciones IT 3%	410
Retenciones RC – IVA 13%	608
Retenciones RC – IVA Otros 13%	610

El pago se lo realiza de forma mensual.

CAPÍTULO IV

LAS RETENCIONES Y SU RELACIÓN CON LOS RESULTADOS

1. RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA RC-IVA

1.1. FUNCIONARIOS DEPENDIENTES

En el caso de las retenciones por RC – IVA a los funcionarios dependientes, la empresa, no asume ningún gasto por este concepto, puesto que es del sueldo de cada uno de ellos que se descontará el 13%, en caso de que estos no presenten descargo con facturas, en el formulario 110, según lo establecido en la normativa legal vigente.

Sin embargo hay empresas, que como incentivo y/o motivación a sus trabajadores, asumen en parte o totalmente el monto de las retenciones, por este impuesto, liberando así a sus dependientes de la presentación mensual del formulario 110, y por ende de las facturas que respaldan el mismo, en este caso si se tendría una repercusión directa en los resultados, aumentando el gasto, que sin embargo llegaría a ser un gasto no deducible, para efectos de la determinación de la utilidad impositiva, entonces la empresa debe analizar cuidadosamente esta situación puesto que no solo incrementa un flujo de salida de efectivo, sino que este no será válido al momento de la determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).

1.2. ALQUILERES

Para el análisis de este caso se toman dos variables, la primera que la retención la asuma, como está establecido en la ley, la persona que alquila el bien y la segunda que sea la empresa, utilizando el mecanismo del Grossing Up, la que absorba esta erogación adicional.

Para la primera variable, la repercusión en resultados, es solo por el monto real de pago de alquiler, lo que no incrementa el monto del gasto, y tampoco genera un flujo adicional de salida de dinero.

En cambio para la segunda variable, la situación es distinta, puesto que si queremos que este gasto sea deducible, debemos aplicar el Grossing Up, esto nos incrementa el monto real del alquiler y a la vez el flujo de salida. Por lo tanto al momento, de decidir tomar un alquiler, por el cual no recibiremos el recibo oficial del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que nos genera crédito fiscal, se debe considerar que no solo perdemos el 13% del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sino también que podemos incrementar hasta en un 16% el costo en caso de que la persona que nos alquile, no esté dispuesta a asumir las retenciones correspondientes.

2. IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) E IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)

2.1. COMPRA DE BIENES Y/O SERVICIOS SIN FACTURA

Las consideraciones a tomar en cuenta para la compra de bienes y la contratación de servicios, son básicamente las mismas tocadas en el punto anterior del RC – IVA, solo que cambiarán las alícuotas del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).

Cuando se contratan servicios sin factura, y la persona está dispuesta a asumir las retenciones, el impacto en resultados será solo lo convenido por el costo del servicio, si no es así como ya sabemos debemos utilizar el Grossing Up, que nos incrementa el costo del servicio y el flujo de salida, hasta en un 15.5% en el caso de contratación de servicios y para la compra de bienes hasta en un 8%. Entonces las consideraciones a tomar en cuenta son: No tener el 13% por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), al contratar un servicio y/o comprar un bien sin factura, pero adicionalmente incrementar el costo en los porcentajes ya mencionados.

2.2. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR POR REMESAS Y ACTIVIDADES PARCIALMENTE REALIZADAS EN EL PAÍS

En estos casos, generalmente se aplica el Grossing Up puesto que los pagos son para empresas en el exterior, entonces la repercusión en resultados es la misma que para los anteriores, nos aumenta el costo de la compra de un bien

y/o la contratación de un servicio y adicionalmente, genera un mayor flujo de salida.

En el siguiente cuadro se muestra una comparación de gastos realizados con factura, con retención asumida por el proveedor y con la utilización del método del Grossing Up. Es bueno aclarar que solo se toma en cuenta las retenciones más relevantes o usuales.

CUADRO RESUMEN COMPARATIVO DE GASTOS CON FACTURA VERSUS GASTOS CON RETENCIONES
CUANDO LAS ASUME EL PROVEEDOR Y CUANDO SE UTILIZA EL MÉTODO DEL GROSSING UP

CONCEPTO	CON FACTURA			SIN FACTURA - ASUME EL PROVEEDOR			SIN FACTURA - GROSSING UP			
	IMPORTE TOTAL	13%	NETO	IMPORTE	RETENCION	NETO	IMPORTE	BASE IMPONIBLE	RETENCION	NETO
COMPRA DE SERVICIOS	3,000.00	390.00	2,610.00	3,000.00	465.00	2,535.00	3,000.00	3,550.30	550.30	3,000.00
COMPRA DE BIENES	2,500.00	325.00	2,175.00	2,500.00	200.00	2,300.00	2,500.00	2,717.39	217.39	2,500.00
ALQUILERES	5,000.00	650.00	4,350.00	5,000.00	800.00	4,200.00	5,000.00	5,952.38	952.38	5,000.00
BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	0.00	0.00	0.00	7,000.00	875.00	6,125.00	7,000.00	8,000.00	1,000.00	7,000.00

El cuadro muestra claramente el beneficio de comprar con factura, puesto que si bien, cuando realizamos un gasto sin factura y la retención es asumida por el proveedor, el monto a pagar es un poco menor, no debemos de olvidar que perdemos el 13% de Crédito Fiscal – IVA que es compensable con el Débito Fiscal – IVA, sin embargo la retención debe ser empozada a favor de la Administración Tributaria.

En el caso de la utilización del Grossing Up es mucho peor, puesto que no solo perdemos el 13% de Crédito Fiscal – IVA sino que también nos hacemos cargo de las retenciones que incrementan nuestro gasto total.

Es bueno hacer notar que para el caso de beneficiarios del exterior, no se toma en cuenta el caso de la compra con factura puesto que, estos gastos se originan en el exterior, por lo tanto estas facturas no generarán Crédito Fiscal – IVA, pero para que estos gastos sean considerados como deducibles, a efectos de la determinación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), debemos contar con el documento original y adicionalmente hacer la retención, y para esto como se muestra en el cuadro tenemos las dos opciones, que las asuma el proveedor o que se haga cargo la empresa a través del Grossign Up.

MARCO

PRÁCTICO

CAPÍTULO V

TRABAJO DE CAMPO

Para el desarrollo del marco práctico, se utilizó una encuesta, la misma se aplicó a profesionales del área de auditoría y contabilidad, las preguntas están referidas al tema descrito en el marco teórico, se intenta mostrar si las empresas llevan a la práctica las retenciones en sus operaciones cotidianas, y si lo hacen de forma correcta, para tal efecto se tabularon las respuestas y de esta información se obtuvieron las conclusiones y recomendaciones, en base a los resultados, adicionalmente se trató de determinar cuál es la incidencia en los resultados, por la aplicación de los procedimientos de retención en los registros contables.

1. TABULACIÓN DE LAS RESPUESTAS OBTENIDAS EN LA ENCUESTA

El procedimiento para la tabulación es muy sencillo, los números 1 (uno) indican una respuesta positiva a la opción, y el número 0 (cero) respuesta negativa. La única pregunta que ofrece más de dos opciones era la primera, todas las demás eran cerradas, puesto que solo tienen las opciones Sí y No. En el cuadro resumen de tabulación, que se muestra a continuación, se le asigna una letra a cada profesional que respondió a la encuesta, es así que se utilizan las letras de la "A" a la "J".

La columna "TOTAL" del cuadro, suma las respuestas positivas a la opción, y la columna "%" la proporción que representan estas respecto del total.

**CUADRO RESUMEN DE TABULACIÓN DE RESPUESTAS A LA ENCUESTA
PLANTEADA A 10 PROFESIONALES DEL ÁREA CONTABLE Y DE AUDITORIA**

PREGUNTA 1												
¿Por cuál de los siguientes conceptos considera usted, se deben hacer retenciones?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Compra de servicios sin factura	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	9	90%
Compra de bienes sin factura	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	8	80%
Remesas al exterior	1	0	0	1	0	1	1	0	0	0	4	40%
Sueldos y salarios	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	100%
Alquileres sin factura	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	6	60%
Honorarios de síndicos y socios	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	20%
Actividades parcialmente realizadas en el país	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	20%
PREGUNTA 2												
Según la legislación tributaria vigente, ¿Quién debe de asumir las retenciones por la no emisión de factura?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
El que brinda el servicio o vende un bien	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10	100%
El que compra un bien o servicio	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0%
PREGUNTA 3												
¿Es necesario hacer y empozar la retención a favor del SIN para que un gasto sea considerado deducible?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	1	1	0	1	0	1	1	1	0	0	6	60%
No	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	4	40%
PREGUNTA 4												
¿Conoce usted el método del Grossing Up?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	7	70%
No	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	3	30%
PREGUNTA 5												
¿Tiene incidencia en los resultados la utilización del Grossing Up?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	7	70%
No	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	3	30%

PREGUNTA 6												
¿Utiliza usted en el registro de sus operaciones el Grossing Up?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	4	40%
No	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	6	60%
PREGUNTA 7												
En su criterio cual es la mejor opción, tomando en cuenta su repercusión en los resultados												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Comprar bienes y servicios con factura	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	8	80%
Comprar bienes y servicios sin factura	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	20%
PREGUNTA 8												
¿Cree usted que es un buen incentivo o motivación para el personal, que la empresa asuma de forma parcial o total las retenciones por RC – IVA?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	0	1	1	1	0	1	0	0	1	1	6	60%
No	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	4	40%
PREGUNTA 9												
¿En su empresa se retienen y empozan a favor del SIN, de forma mensual, los montos por operaciones sin factura?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0	4	40%
No	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	6	60%
PREGUNTA 10												
¿Considera usted, que la metodología utilizada en el país, para el tratamiento de los gastos sin factura, retenciones, es buena?												
OPCIONES	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	TOTAL	%
Si	0	0	0	1	1	0	1	0	1	1	5	50%
No	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	5	50%

A continuación se muestra en gráficos, el comportamiento de las respuestas a cada pregunta.

Gráfico Respuesta 1

¿Por cuál de los siguientes conceptos considera usted, se deben hacer retenciones?

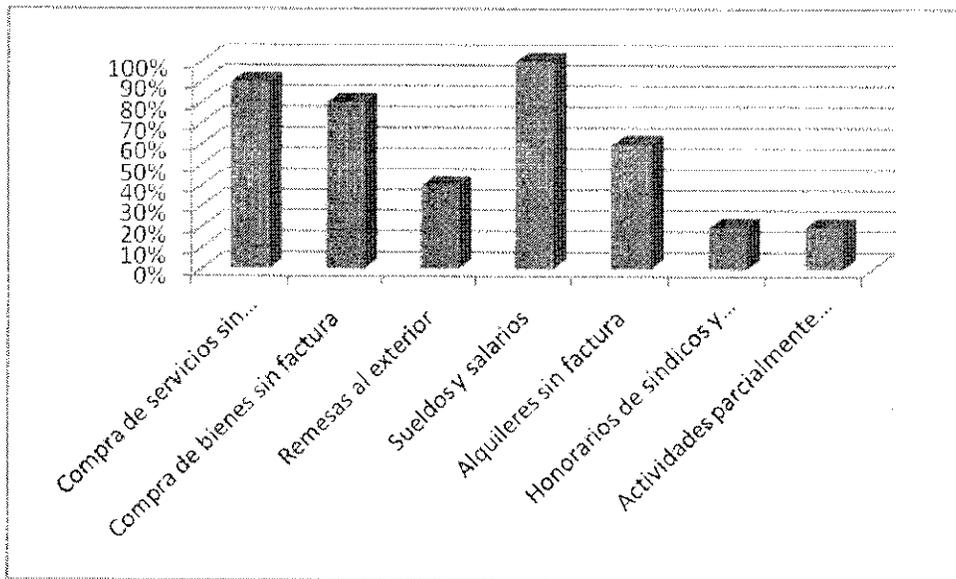


Gráfico Respuesta 2

Según la legislación tributaria vigente, ¿Quién debe de asumir las retenciones por la no emisión de factura?

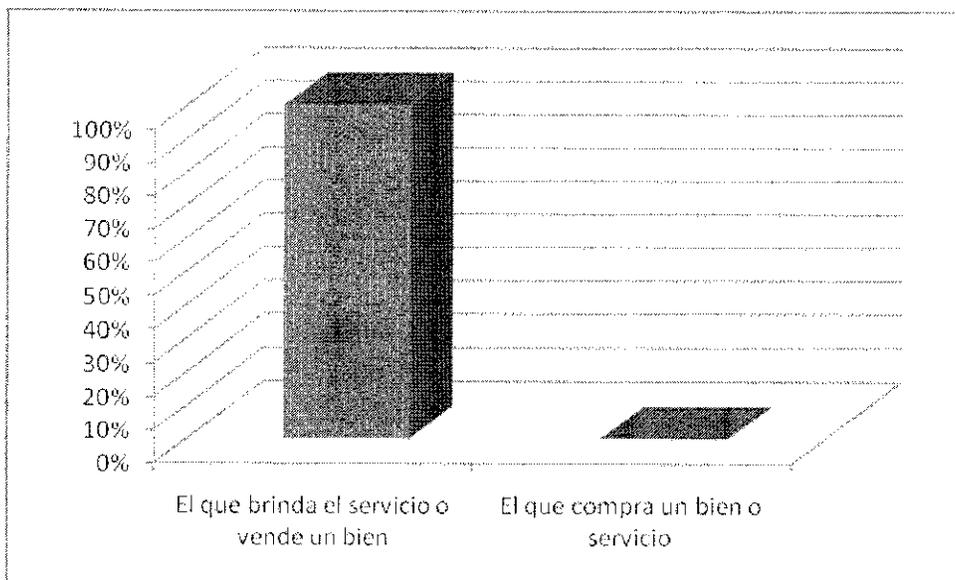
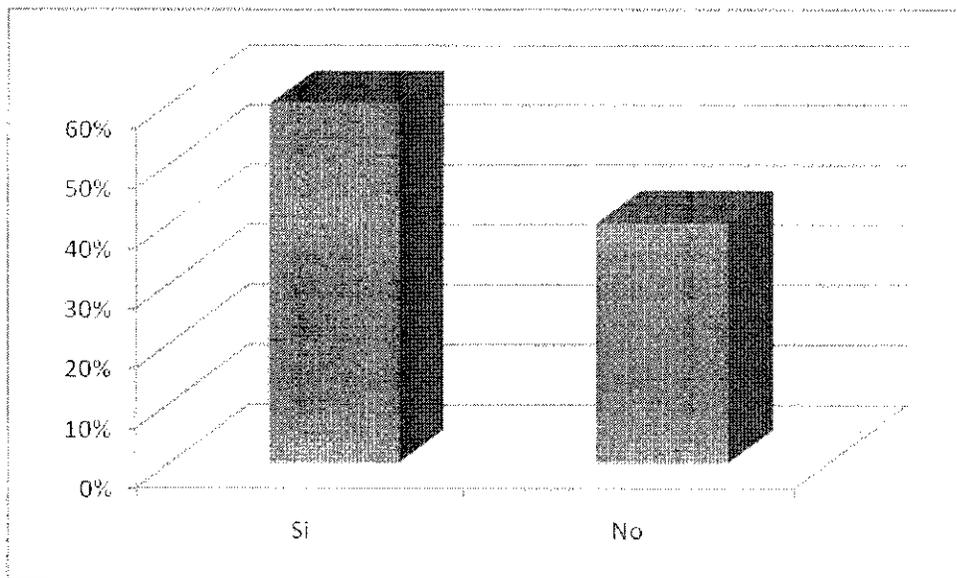


Gráfico Respuesta 3

¿Es necesario hacer y empozar la retención a favor del SIN para que un gasto sea considerado deducible?

**Gráfico Respuesta 4**

¿Conoce usted el método del Grossing Up?

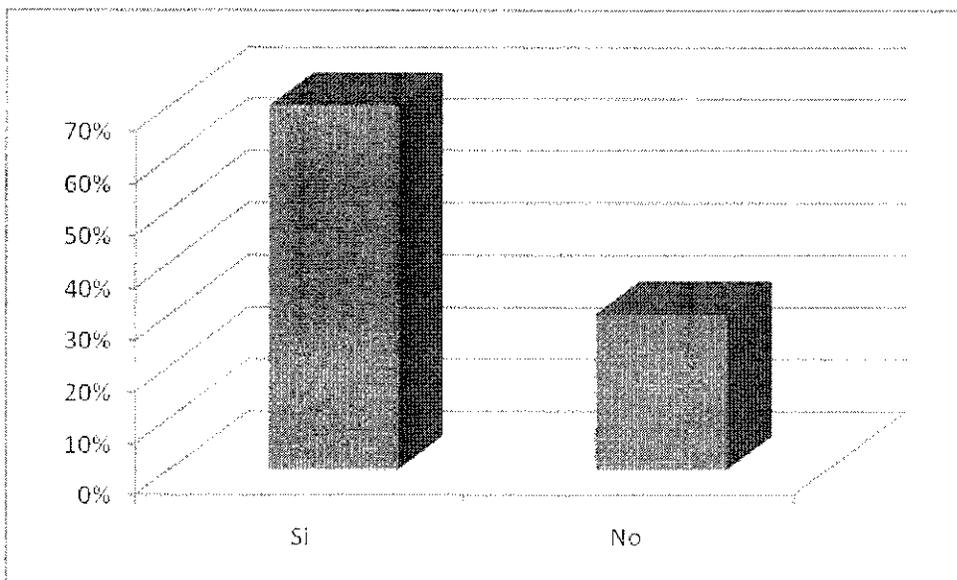


Gráfico Respuesta 5

¿Tiene incidencia en los resultados la utilización del Grossing Up?

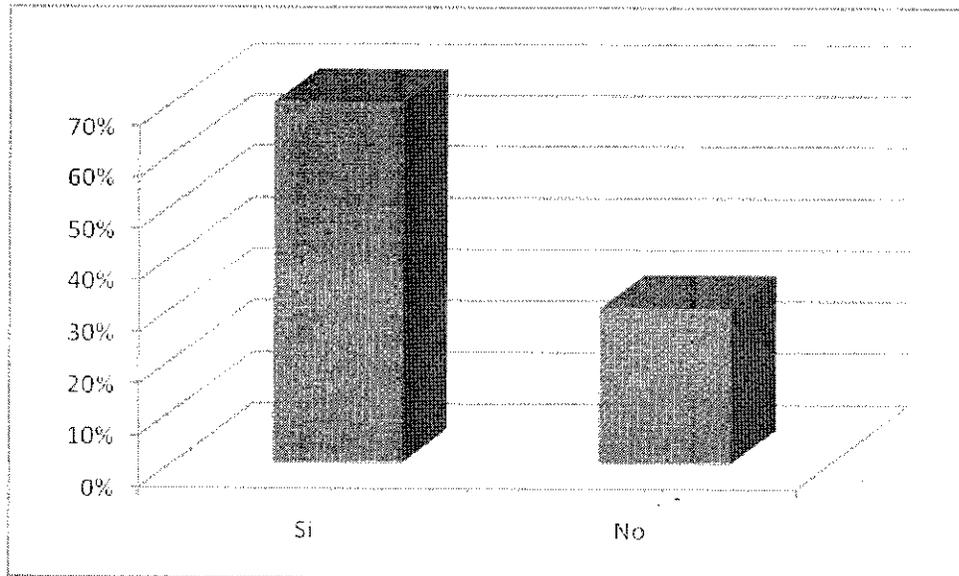


Gráfico Respuesta 6

¿Utiliza usted en el registro de sus operaciones el Grossing Up?

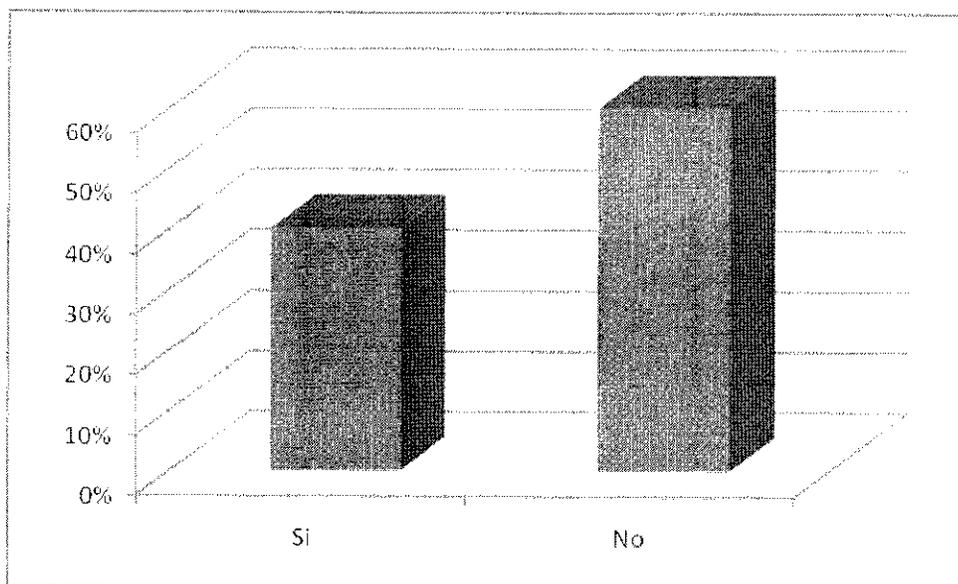


Gráfico Respuesta 7

En su criterio cual es la mejor opción, tomando en cuenta su repercusión en los resultados

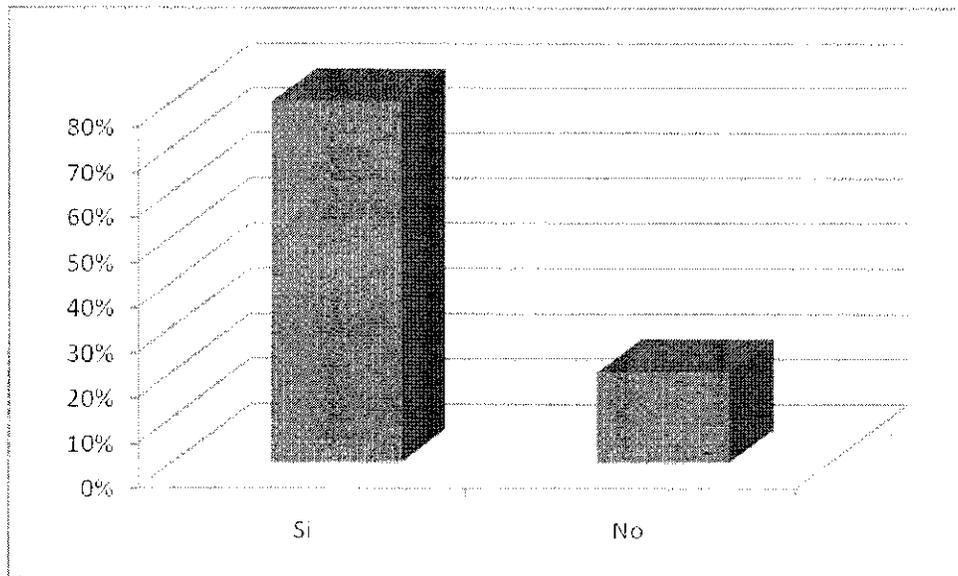


Gráfico Respuesta 8

¿Cree usted que es un buen incentivo o motivación para el personal, que la empresa asuma de forma parcial o total las retenciones por RC – IVA?

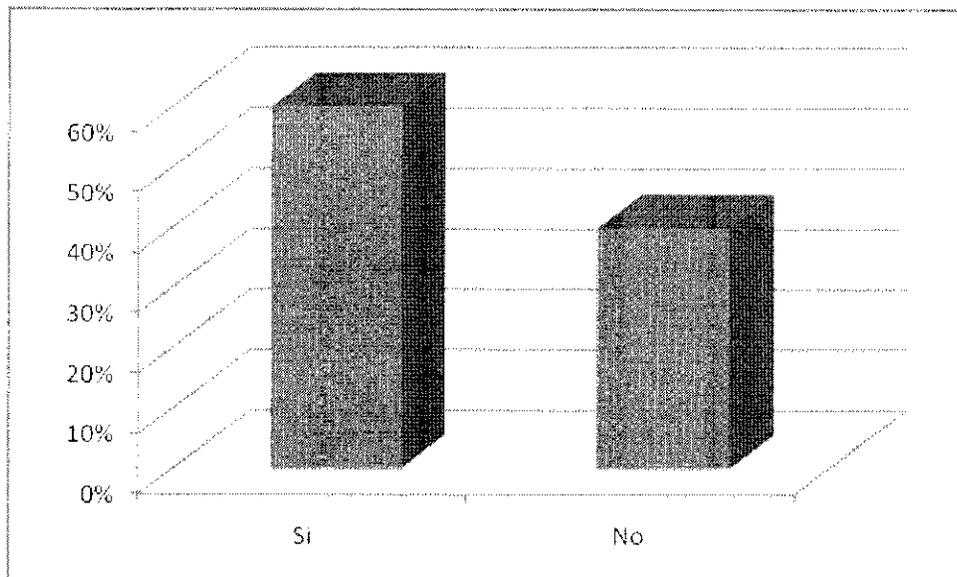
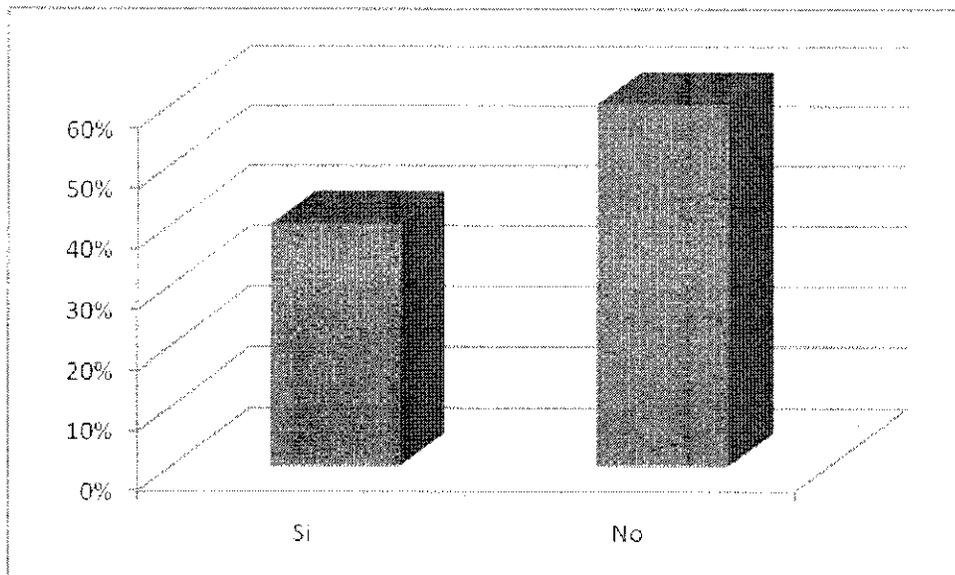
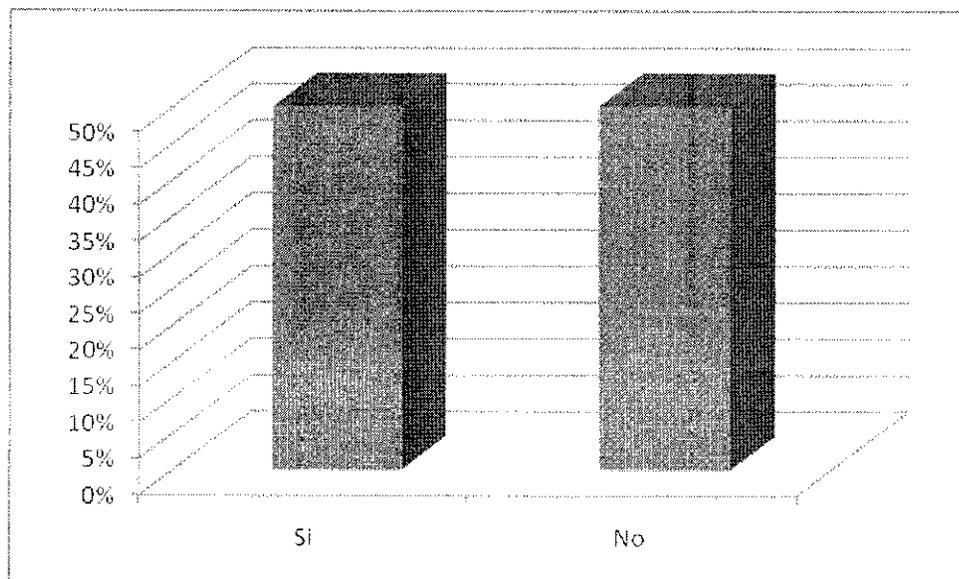


Gráfico Respuesta 9

¿En su empresa se retienen y empozan a favor del SIN, de forma mensual, los montos por operaciones sin factura?

**Gráfico Respuesta 10**

¿Considera usted, que la metodología utilizada en el país, para el tratamiento de los gastos sin factura, retenciones, es buena?



**INFORME
FINAL**

INFORME FINAL

1. ANTECEDENTES

En el año de 1986 se implementa la reforma tributaria en el país, y entra en vigencia la Ley N° 843, a partir de este momento son innumerables las normas emitidas, tanto por la administración tributaria como por el poder legislativo, sin lugar a duda el tratamiento de las retenciones, que se aplican a las operaciones realizadas sin factura, no han estado ajenas a esta normativa. Sin embargo de esto, no se le da la importancia debida a la aplicación de la legislación vigente respecto al tema, la mayor concentración de esfuerzos en las empresas está destinada al cumplimiento con la liquidación y pago, de impuestos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a las Transacciones (IT) y por su puesto el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).

Es importante que las empresas, analicen cuidadosamente cual es el impacto de no cumplir con las retenciones, ya que esto les puede llevar a conflictos con la Administración Tributaria, en tanto los gastos que no están respaldados con factura, y que además no se les haga la retención, no son considerados como gastos deducibles para la determinación de la utilidad impositiva, que es en última instancia la que determina el monto a cancelar por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).

Finalmente también es imprescindible el análisis del impacto, de hacer retenciones versus realizar operaciones respaldadas con factura, en tanto el impacto en los resultados puede ser significativo, sobre todo si se utiliza el método del Grossing Up.

2. CONCLUSIONES

En base a los resultados obtenidos en la tabulación de la encuesta llegamos a las siguientes conclusiones:

- Los profesionales encargados de los registros contables, conocen los conceptos por los cuales se debe hacer retenciones, o por lo menos de las actividades más comunes o que se dan en el día a día.
- Está claro, que se tiene pleno conocimiento de que la persona que debe de asumir el gasto por las retenciones, es aquella que no está en posibilidad de emitir factura.
- La mayoría de los encuestados (60%) conocen que deben retener y hacer el pago para poder descargar un gasto como deducible, sin embargo el porcentaje (40%) de los que desconocen este tratamiento es muy elevado, lo que nos muestra una falencia ya sea de formación o de información respecto al procedimiento administrativo de liquidación y pago.
- El método del Grossing Up es conocido en un 70% por los encuestados, si contrastamos este resultado con el anterior punto vemos que tenemos un 10% más que afirman conocer el método, que aquellos que empozan el pago, lo que puede revelar que no es una cuestión de información sino más bien que las empresas no quieren realizar el pago a favor de la Administración Tributaria.
- El resultado obtenido en la respuesta 5 (cinco) sin duda tiene relación con el anterior punto, todos los que conocen el método del Grossing Up, también han cuantificado o medido el impacto en los resultados de la empresa.

-
- Pese a que la mayoría de los consultados, dijo conocer y haber medido el impacto en los resultados del método Grossing Up, la aplicación del mismo no coincide en la misma proporción y es más, son más los que declaran no usarlo, y esto obviamente tiene que ver con el incremento en el flujo de salida que genera.
 - Está claro que las empresas prefieren hacer gastos respaldados con facturas, puesto que no solo se benefician del Crédito Fiscal – IVA por la factura, sino que tienen una menor repercusión en los resultados y en el flujo de salida.
 - Por el resultado de la pregunta 8 (ocho) de la encuesta, nos damos cuenta de que las empresas están dispuestas a asumir una carga mayor al hacerse cargo de las retenciones por RC – IVA de sus empleados dependientes, siempre y cuando esto sirva como un incentivo para el mejor desempeño.
 - El resultado de la pregunta 9 (nueve) contrastado con el de la pregunta 3 (tres), nos deja claro que si bien la mayoría sabe el procedimiento de liquidación y pago de las retenciones, es también esta mayoría la que no hace el pago, arriesgándose así a procedimientos coactivos posteriores de la Administración Tributaria.
 - La opinión de los profesionales está dividida respecto al tema de las retenciones, pero se debe tomar en cuenta que el porcentaje de desconocimiento de procedimientos administrativos como de normativa revelado por la encuesta, puede invalidar la posición de aquellos que se oponen al régimen de retenciones vigente en el país.

3. RECOMENDACIONES

- Como profesionales de área contable y de auditoría, estamos en la obligación de conocer y divulgar la normativa y los procedimientos, referidos al régimen de las retenciones.
- La Administración Tributaria, debe de publicar material claro y promover interés en este tema que es muchas veces descuidado en la formación de los futuros profesionales.
- Es de suma importancia cumplir con la normativa establecida, para la liquidación y pago de las retenciones, además de hacerlo en la forma correcta, ya que esto nos dará una visión objetiva de nuestros resultados, pero también tendremos empresas que tengan un comportamiento tributario transparente, lo que definitivamente a futuro se convierte en un beneficio, para obtener financiamiento o certificaciones de calidad.

BIBLIOGRAFIA

- ✓ Ley 843 (Texto Ordenado Vigente)
- ✓ Ley 2492 – Código Tributario
- ✓ Decretos Supremos Reglamentarios de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente)
- ✓ Otros Decretos Supremos relacionados con la investigación
- ✓ Mgs. Jorge Valdez Montoya “Aplicaciones Técnicas, Legales
Editorial Quatro Hnos. Bolivia 2009 y Contables de los Tributos”
- ✓ Mgs. Jorge Valdez Montoya “Los Tributos, su Análisis,
Producciones Gráficas C&M S.R.L. Interpretación y Registros
Bolivia 2007 Contables”
- ✓ Dr. Oscar Garcia Canseco “Manual Tributario Boliviano”
Lic. Gonzalo Vargas Liendo
- Comunicaciones El País S.A.
- ✓ Mgs. Roberto Viscafé Ureña “Sistema Tributario Boliviano”
Ediciones Excelsior S.R.L.
Bolivia 2009

ANEXOS

**ENCUESTA REFERIDA A LAS RETENCIONES Y SU TRATAMIENTO
CONTABLE**

1. ¿Por cuál de los siguientes conceptos considera usted, se deben hacer retenciones?

- Compra de servicios sin factura
- Compra de bienes sin factura
- Remesas al exterior
- Sueldos y salarios
- Alquileres sin factura
- Honorarios de síndicos y socios
- Actividades parcialmente realizadas en el país

2. Según la legislación tributaria vigente, ¿Quién debe de asumir las retenciones por la no emisión de factura?

- El que brinda el servicio o vende un bien
- El que compra un bien o servicio

3. ¿Es necesario hacer y empozar la retención a favor del SIN para que un gasto sea considerado deducible?

- Si
- No

4. ¿Conoce usted el método del Grossing Up?

- Si
- No

5. ¿Tiene incidencia en los resultados la utilización del Grossing Up?

- Si
- No

6. ¿Utiliza usted en el registro de sus operaciones el Grossing Up?

- Si
- No

7. En su criterio cual es la mejor opción, tomando en cuenta su repercusión en los resultados

- Comprar bienes y servicios con factura
- Comprar bienes y servicios sin factura

8. ¿Cree usted que es un buen incentivo o motivación para el personal, que la empresa asuma de forma parcial o total las retenciones por RC – IVA?

- Si
- No

9. ¿En su empresa se retienen y empozan a favor del SIN, de forma mensual, los montos por operaciones sin factura?

- Si
- No

10. ¿Considera usted, que la metodología utilizada en el país, para el tratamiento de los gastos sin factura, retenciones, es buena?

- Si
- No