

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA

**OBSERVACIONES DEL IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS
EN CUANTO AL EJERCIO DE PROFESIONES LIBERALES Y OFICIOS**

MONOGRAFÍA PARA OPTAR EL DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

POSTULANTE: BLANCA CADENA GALVEZ

LA PAZ, DICIEMBRE DE 2007

DEDICACIÓN

El presente trabajo es dedicado a Dios, a mi familia quienes me apoyaron en la elaboración del presente trabajo; también quiero dedicar a los profesionales quienes son sujetos pasivos del impuesto a las utilidades de empresas.

AGRADECIMIENTO

*Quiero agradecer a los docentes del curso
de Diplomado en Tributación versión III de
la UMSA gestión 2007*

INDICE	Pag.
INTRODUCCION	1-10
CAPITULO I	
ENFOQUE CONCEPTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA UTILIDAD DE LAS EMPRESAS PARA LOS SUJETOS QUE EJERCEN PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS	11
1. Antecedentes de la aplicabilidad del impuesto sobre las Utilidades de las empresas en el Sistema Boliviano	13
2. La inversión y la doble tributación	15
CAPITULO II	
OBSERVACIONES INCORPORADAS AL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS	17
1. Creación del Impuesto sobre el impuesto sobre las utilidades de las empresas	17
2. Sujetos pasivos del Impuesto sobre las utilidades de las empresas	19
3. Aspectos de la Ley No. 1606 (22/12/1994) determinación de la Utilidad Neta	23
4. Alícuota del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas	32
5. Sigla	32
6. Base Imponible del IUE	32
CAPITULO III	
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE SE INFRINGE EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS	
1. Principio de Legalidad	33

	Pag.
2. Principio de Igualdad	33
3. Principio de Proporcionalidad	34
4. Principio de Generalidad	35
5. Principio de No Confiscatoriedad	35
6. Texto Ordenado de la Ley No. 843 de 20/05/1995	36
7. Presunción	37
CONCLUSIONES	38
RECOMENDACIONES	40
BIBLIOGRAFÍA	41

OBSERVACIONES DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES DE LAS EMPRESAS EN CUANTO AL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES Y OFICIOS

1. INTRODUCCION

El tema de investigación elegido "Observaciones del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas en cuanto al ejercicio de profesiones liberales y oficios", surge a raíz de la introducción de modificaciones en la gestión de 1994 al Sistema Tributario boliviano y en actual aplicación; que en detalle se explicará en el desarrollo del tema. La sustanciación de una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contra la ley introductoria de "modificación"

El tema de investigación propuesto adquiere importancia, aún sea de forma muy somera, relacionar los antecedentes relativos al tributos sobre las "utilidades" de las "unidad económica así conceptuar por la normativa tributaria en actual aplicación y que de un modo general en el concierto doctrinario y de legislación fiscal halle su vinculación con las empresas, violando principios tributarios.

2. JUSTIFICACIÓN

El mercado laboral boliviano cuenta con 28.889 profesionales inscritos en las cuatro instituciones como ser Colegio de Auditores La Paz, Sociedad Boliviana de Ingenieros, Colegio de Economistas La Paz y Colegio de Abogados La Paz, suponiendo que un 25% de los inscritos trabaja por cuenta propia, talvez en calidad de consultor estamos considerando 7.222 profesionales (auditor, ingeniero, economista y abogados) son sujetos pasivos del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE); es decir están trabajando bajo la modalidad por su cuenta es decir son denominados profesionales libres o sujetos a contratación, tanto en el sector público, privado y en organizaciones no gubernamentales que a la fecha va en aumento, las cuales contratan a profesionales por un lapso de tiempo determinado, para que efectúen trabajos o

realicen funciones determinadas establecidas en su contrato de trabajo cuya remuneración es a la entrega de un producto final terminado o a la entrega de informes aprobados por los contratantes. Estos profesionales que realizan estos trabajos deben emitir su respectiva factura para justificar la venta de sus servicios.

En este sentido, los profesionales que trabajan bajo la modalidad de contratos y profesionales libres deben tener su número de registro tributario es decir su NIT, al estar registrado el sujeto activo que en este caso es el Servicio de Impuestos Nacionales SIN, señala que tiene como obligación tributaria, presentar los siguientes formularios: No. 400 el cual corresponde al Impuesto a las Transacciones (IT), No. 200 Impuesto al Valor Agregado (IVA), 110 Impuesto al Régimen Complementario del IVA (RC-IVA) y el No. 510 Impuesto a las Utilidades de las empresas (IUE).

A los profesionales que trabajan bajo la modalidad de libres es decir por su cuenta deben emitir facturas por trabajos realizados; por lo tanto el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) señala que estos profesionales son sujetos pasivos del IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE F- 510) ¹ y al ser sujetos pasivos de este impuesto son considerados como empresas, sin considerar que las obligaciones y derechos de las empresas son diferentes a las obligaciones y derechos de los profesionales.

Las empresas deben llevar registros contables los cuales pueden contener pérdidas y no pagar el IUE es más puede deducir y actualizar por compensación las pérdidas en la gestión siguiente², por el contrario, las personas que ejercen una profesión libre u oficio no tienen derecho a pérdidas, consiguientemente jamás podrá deducir pérdidas ni actualizar para compensarlas.

¹ Artículo 39 de la Ley 843 del Texto Ordenado a diciembre de 2004, Actualizado al 31 de diciembre de 2005, Edit. Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Nacional del Servicio al Contribuyente, La Paz-Bolivia

² Artículo 47 de la Ley 843 del Texto Ordenado a diciembre de 2004, Actualizado al 31/12/ 2005, Editorial Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Nacional del Servicio al Contribuyente, La Paz-Bolivia.

En otras palabras se los considera empresa como unidad económica que coordina factores de producción sin embargo no se les permite tener pérdidas ³, se supone que siempre tendrán utilidades ya que todo lo que obtiene como ingresos en un 50 % se supone que es utilidad neta gravable mayor observación y contrasentido no consideramos admisible que el profesional libre pueda tener algún gasto deducible.

A los profesionales (abogados, auditores, ingenieros, economistas, arquitectos, etc.) que trabajan en el ejercicio libre de sus funciones como independientes, es decir emitiendo facturas por un trabajo realizado se les considera como empresa al señalar que deben presentar el formulario mal llamado Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUR F-510)

El profesional (auditor, economista, ingeniero que ejerce su profesión por su cuenta, tiene derecho a optar por la mejor alternativa que le permite y sea a su favor emitir factura o no, en este caso último ser sujeto al descuento reglamentario del 15.5 % es decir: se deberá deducir el 25% del 50% del importe total o sea 12.5% sobre el total por las retenciones del impuesto a las utilidades y 3 % por las retenciones de las transacciones.

Es pertinente aclarar, que la normativa censura y es atentatoria contra los profesionales registrados y cuenten con su Número de Registro Tributario (NIT) además de tener que pagar los impuestos al Valor Agregado con un (13%) e impuesto a las transacciones (3%) debe pagar el impuesto a las utilidades de las empresas que es del 25%, para el colmo no tener opción a una pérdida, se debe considerar también que no todo el año este tipo de profesionales cuenta con un contrato de trabajo, si trabaja por un determinado tiempo otro tiempo no cuenta con ningún contrato; por lo tanto busca otras estrategias para sobrevivir.

³ Artículo 48 de la Ley 843 del Texto Ordenado a diciembre de 2004, Actualizado al 31/12/2005 Ed. Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Nacional del Servicio al contribuyente, La Paz - Bolivia

Bajo el principio que la capacidad del profesional no es comparable con los factores de producción. Se considera que la aplicación de este impuesto es inapropiado, por lo que es necesario emprender estudios profundos para plantear alternativas de solución.

3. PROBLEMA

Los profesionales auditores, economistas y ingenieros en la ciudad de La Paz, alcanzan un total 28.889 inscritos en las cuatro instituciones que los registra, suponiendo que un 25% de los inscritos trabaja por cuenta propia, talvez en calidad de consultor estamos considerando 7.222 profesionales (auditor, ingeniero, economista y abogados) son sujetos pasivos del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE), que se desempeñan como profesionales libres y cuenten con el Número de Identificación Tributario (NIT) son sujetos pasivos de los siguientes impuestos:

3.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO F-200

Este impuesto tiene alícuota del 13% del monto total de la factura, se paga por cada mes con plazo.⁴

3.2 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES F-400

Este impuesto tiene alícuota del 3% del total de los ingresos brutos, se paga por cada mes ⁵

3.3. IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS F-510

Este impuesto tiene la alícuota del 25% sobre la utilidad neta presunta ⁶.

Además es pertinente señalar que las empresas llevan libros contables y pueden tener pérdidas y no pagar el impuesto a las utilidades de las empresas (F-500),

⁴ Artículo 1, inciso b del Texto Compilado de la Ley 843 del Texto Ordenado a diciembre de 2004 y actualizado al 31/12/2005, Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia de Impuestos Nacionales, La Paz-Bolivia

⁵ Artículo 72 Texto Ordenado de la Ley No. 843, Ordenado a diciembre de 2004 y actualizado al 31/12/2005, Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia de Impuestos Nacionales, La Paz – Bolivia.

⁶ Artículo 50 Texto Ordenado de la Ley No. 843, Ordenado a diciembre de 2004 y actualizado al 31/12/2005, Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia de Impuestos Nacionales, La Paz,- Bolivia

mientras que en el caso de los profesionales libres se considera que el 50% de sus ingresos "se supone" que constituyen su utilidad neta, pero no puede suponerse que es utilidad, debido a que un profesional en un año puede tener un solo contrato y con los ingresos de ese único contrato debe sobrevivir todo el año.

También se debe considerar que el profesional libre prioriza sus necesidades y lógicamente es la compra de artículos de primera necesidad, los cuales los adquiere en puestos de mercado, el profesional utiliza gastos en movilidad de los cuales no le dan facturas y no cuenta con notas fiscales. Además debe señalarse que para un profesional sea competitivo debe consecuentemente pagar cursos de capacitación en estos de los centros para organizar cursos de capacitación no otorgan facturas.

Este impuesto anual se paga hasta los siguientes 120 días de fin de año.

La alícuota del impuesto a las utilidades de las empresas es del 25% para empresas (F-500) es decir para contribuyentes obligados a llevar registros contables; 25% sobre utilidades netas es decir restan a la utilidad bruta de ingresos menos costo de bienes vendidos y servicios prestados los gastos necesarios para obtener la utilidad gravada y en el caso para el mantenimiento y conservación de la fuente.

Al señalar que un profesional libre es considerado como empresa es una irregularidad que se está cometiendo con las condiciones de la base imponible obligatoria, con referencia al ejercicio de profesiones liberales y oficios contraviniendo los artículos 26 y 146 de la Constitución Política del Estado. Es decir se están violando los principios del tributo de igualdad y proporcionalidad establecidos en el artículo 27 de la Constitución Política del Estado "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación distribución y supresión tendrán carácter general debiendo determinarse en

relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos”.

Para un profesional (auditor, economista, ingeniero, abogado, arquitecto, etc.) “libre” o persona que ejerce oficio será más conveniente estar debidamente inscrito en el Registro Tributario como establece la Administración Tributaria.

El Departamento de La Paz, cuenta con:

- 3.791 auditores inscritos en el Colegio de Auditores La Paz .
- 12.553 ingenieros inscritos en la Sociedad de Ingenieros de Bolivia Departamento La Paz.
- 3.545 economistas en el Colegio de Economistas La Paz.
- 9.000 abogados en el Colegio de Abogados La Paz

Fuente: Información obtenida del Colegio de Auditores La Paz, Sociedad de Ingenieros de Bolivia Departamento La Paz, Colegio de Economistas La Paz y Colegio de Abogados La Paz al 31/12/2007

Alcanzando un total 28.889. 19.889 inscritos en las cuatro instituciones, suponiendo que un 25% de los inscritos trabaja por cuenta propia, talvez en calidad de consultor estamos considerando 7.222 profesionales (auditor, ingeniero, economista y abogados) son sujetos pasivos del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE).

Los profesionales auditores, ingenieros u economistas, que ejercen su profesión sin tener dependencia es decir por su cuenta deberán emitir factura u optar por hacerse descontar el 12,5 por IUE y 3% por IT, haciendo un total del 15.5%.

¿Para un profesional auditor, economista, ingeniero y abogado que trabaja en La Paz y por su cuenta propia “libre” será más conveniente estar debidamente inscrito en el Registro tributario como lo establece la Administración Tributaria (SIN) ?

¿Los profesionales auditores, economistas, ingeniero o abogado en el Departamento de La Paz, que ejercen su profesión sin tener dependencia es decir por su cuenta deberán emitir factura o hacerse descontar el 15,5% por concepto de impuesto a las transacciones e impuesto a las utilidades de las empresas?

3.4. IMPUESTO AL REGIMEN COMPLEMENTARIO AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (F-110)

Este formulario puede presentar al final de la gestión para justificar el descuento del Impuesto a las Utilidades de las Empresas, caso contrario será un monto más para la base imponible

EJERCICIO PRACTICO

CASO 1. - PROFESIONAL QUE TIENE SU NUMERO DE REGISTRO (NIT)

Un auditor financiero en la gestión 2007, tuvo un contrato por producto en una ONG determinada por la suma de Bs. 40.000.- y este debe emitir factura por cada pago parcial que le hagan.

Este profesional debe tener su número de registro en el Servicio de Impuestos Nacionales y es sujeto pasivo de pagar del total los siguientes impuestos:

- a). Impuesto al Valor Agregado (F-200) 13% del total es decir de Bs. 40.000.- = 5.200.-

Si no quiere pagar este monto, debe contar con facturas de Bs. 40.000.- y no pagará el importe de Bs. 5.200.-, aunque es imposible debido a que este profesional seguramente utiliza movilidades, los cuales no le dan factura también comprará productos de primera necesidad como ser: papa, tomate, carne, etc., y no le darán factura en los mercados porque pertenecen a régimen simplificado; además no son deducibles estos

gastos sino; las facturas deben ser relacionados a la actividad de que esta teniendo su ingreso es decir comprando papel, tinta para su trabajo, etc.

- b) Impuesto a las Transacciones (F-400) 3% del total es decir de Bs. 40.000.-
= Bs. 1.200.-

Este impuesto debe cancelar si o si.

- c) Impuesto a las Utilidades de las Empresas (F-510)

Como este profesional tuvo de ingresos Bs. 40.000.- toda la gestión 2006 se supone que pago Bs. 5.200.- del impuesto del IVA se resta a Bs. 40.000.- le queda Bs. 34.800.- de este monto el 50% es gravable para la liquidación del impuesto a las utilidades de las Empresas es decir Bs. 17.400.-, de este monto el 25% es sujeto a pagar el impuesto es decir de 2 maneras; contar con facturas que tenga su numero de registro es decir el numero de su NIT y el otro 50% necesariamente debe cancelar aquí se supone que su ingreso neto es utilidad neta; suponiendo que no tiene facturas por ese monto debe cancelar Bs. 4.350.-

En realidad el profesional auditor que tuvo ingresos en una gestión por Bs. 40.000.- tiene como pago de impuestos como sigue:

El monto total de sus ingresos fueron		Bs. 40.000.-
MENOS: IMPUESTOS		
Impuesto al Valor Agregado (F-200)	Bs. 5.200.-	
Impuesto a las Transacciones (F-400)	Bs. 1.200.-	
Impuesto a las Utilidades de las Empresas (F-510)	<u>Bs. 4.350.-</u>	<u>Bs. 10.750.-</u>
Ingresos		Bs. 29.250.-
		=====

Fuente: Elaboración propia

Suponiendo que este profesional tuvo el único contrato en la gestión y tiene como ingreso promedio de Bs. 2.437.5; es decir este monto sin derecho a contar con ningún seguro médico.

CASO No. 2 PROFESIONAL QUE NO TIENE SU NUMERO DE REGISTRO (NIT)

Este profesional auditor financiero decide no emitir factura, por lo que le hacen el descuento del 15.5% es decir 3% para el Impuesto a las Transacciones y 12,5% a las retenciones por servicios para el impuesto a las utilidades

INGRESOS		40.000.-
MENOS: RETENCIONES		
Impuesto a las Transacciones	1.200.-	
Impuesto a las Utilidades de las Empresas	<u>5.000.-</u>	<u>6.200.-</u>
Utilidad		33.800.-
		=====

Fuente: Elaboración propia

Como se puede evidenciar en el ejemplo práctico el profesional que cuenta con su NIT y emite factura deberá pagar Bs. 10.750.- y el profesional que decide hacerse descontar y no emitir factura le descontarán Bs. 6.200.-; por lo que es más conveniente hacerse descontar y no estar debidamente inscrito en el Servicio de Impuestos Nacionales; además el profesional se evita de estar presentando información cada mes y al final el formulario del impuesto de las utilidades de las empresas (F-510).

Además el profesional auditor, ingeniero u economista, debidamente registrado deberá llevar libros de compras y ventas.

También evidenciamos que el profesional registrado cuenta con menos ingresos para su beneficio.

4. OBJETIVOS

- Demostrar la irregularidad que se comete con los profesionales auditores, economistas e ingenieros de la ciudad de La Paz; es decir profesionales que cuenten con su Número de Identificación Tributaria (NIT).
- Analizar la tributación del Impuesto a las Utilidades de Empresas (IUE), aplicada a los profesionales auditores que emiten facturas.

5. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

La presente investigación será descriptiva, es decir en base a una observación de los fenómenos tal como se presentan para después analizar su repercusión en los profesionales que trabajan por cuenta propia emitiendo factura.

La unidad de análisis y su determinación del universo de estudio son los profesionales auditores, economistas, ingenieros y abogados en la ciudad de La Paz; es decir 28.889. profesionales inscritos hasta el 31 de diciembre de 2007, en las cuatro instituciones, suponiendo que un 25% de los inscritos trabaja por cuenta propia, talvez en calidad de consultor estamos considerando 7.222 profesionales (auditor, ingeniero, economista y abogados) son sujetos pasivos del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE).

El método de investigación del presente trabajo es el hipotético deductivo; es decir comprende la formulación de hipótesis iniciales sugeridas por experiencia propia, deducción de nuevos enunciados básicos a partir de las hipótesis iniciales, y el control de dichos enunciados con la experiencia y obtención de nuevas conclusiones (Kliksberg B. "El Pensamiento Administrativo", 3º. Ed. Editorial Paidós, Buenos Aires, 1979, Pag. 34)

CAPITULO I

MARCO CONCEPTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS PARA LOS SUJETOS QUE EJERCEN PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS

Según el alcance conceptual de los vocablos "renta" y "utilidad" advertida por el Diccionario de Lengua Española ⁷ existe una sinonimia que posibilita el uso indiferente de ambas palabras para significar un beneficio, provecho, interés, fruto o rendimiento o ganancia que genera anualmente un bien o una cosa.

A diferencia del Sistema Tributario boliviano en actual aplicación aun la mayoría de las legislaciones del orbe utilizan el vocablo "renta" para implicar la "utilidad"

Mantiene importancia al ingresar en el análisis del tema de investigación propuesto, en el lenguaje tributario se utiliza el vocablo "renta" para implicar la "utilidad"; de ahí que en Venezuela se denomina "Impuesto sobre la Renta" ⁸

En la Republica del Ecuador ⁹ tiene la denominación de "Impuesto a la Renta de un modo general.

En España ¹⁰ los tributos tiene vinculación directa con la persona y se denominan "Impuesto sobre las Sociedades (no empresas, referidas a las rentas, que perciben las personas naturales que conforman las sociedades sean estas comerciales o civiles) y el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas; cabe remarcar que España que a partir de la gestión 1996 tiene en aplicación un

⁷ Diccionario de la Lengua Española, Tomo II Ed. 20, Editorial ESPASA CALPE, Madrid 1992, Pag. 1925.

⁸ José A. Octavio, Síntesis del Sistema tributario Venezolano, Revista Latinoamericano de Derecho Tributario, Madrid 1996 Pag. 233.

⁹ José Vicente Troya, Crónica Leyes Latinoamericana y Jurisprudencial del Ecuador, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Madrid. 1996 Pag. 199.

¹⁰ Manuela Fernández Junquera, Hacia la armonización del Impuesto sobre Sociedades, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Madrid 1996 pag. 91 y siguientes.

nuevo sistema tributario. En la Republica del Uruguay ¹¹, se tienen denominaciones de "Impuesto a las Rentas Agropecuarias. En la Republica Argentina ¹², la denominación corresponde al "Impuesto Sobre Renta de las Empresas (Ley de Impuesto a las Ganancias) emergentes de tres categorías renta del suelo, rentas de capitales y rentas del Trabajo Personal. En la Republica del Brasil ¹³, tiene la denominación del Impuesto a la Renta y proveniente de cualquier naturaleza que comprende el Impuesto a las Rentas de las Personas Jurídicas.

En la Republica de Chile resulta general y contenida ¹⁴ en una norma específica "Ley sobre el Impuesto a la Renta".

En la República de Colombia ¹⁵ corresponde al Impuesto sobre la Renta y que Complementariamente incluye al Impuesto de ganancias ocasionales y el de Remesas al Exterior. En la Republica de México ¹⁶ corresponde a la nominación de Impuestos sobre la Renta mexicana. En la Republica del Paraguay ¹⁷ recibe igual denominación del Impuesto sobre la Renta y no existe el Impuesto a la Renta Personal.

¹¹ Juan Carlos Peyano, Crónica Legislativa y Jurisprudencial de Uruguay, Revista Latinoamericana del Derecho Tributario Madrid 1996 Pag. 225 y siguientes.

¹² Juan Carlos Vichi, "La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración Ponencia nacional en la XVIII Jornadas latinoamericana de Derecho Tributario. Editorial, Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Montevideo 1996 Pag. 25-41.

¹³ Stella Maras Nelson de Mello Manier, "Impuestos de la Renta de las Empresas en la zona de Integración", el caso de Brasil, ponencia nacional en la XVIII Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Montevideo 1996 Pag. 43-59

¹⁴ Pedro Massone Paro de "El Impuesto a la renta de las Empresas en las zonas de integración Ponencia Nacional en la XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Montevideo 1996, Pag.61-71.

¹⁵ Luis Miguel Gomez Sjoberg "La imposición de la Renta de las Empresas en los procesos de integración, ponencia Nacional en la XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo 1996, pag. 75-109.

¹⁶ Pedro Cuevas Figueroa "La imposición de la renta de las Empresas ante la integración económica (en la Utilidad de las Empresas y en América Latina, ponencia nacional en la XVIII de Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Montevideo 1996 Pag. 147-157.

¹⁷ José Tomás Aniola El impuesto al a renta de la Empresa en las zonas de integración, ponencia nacional en la XVIII Jornadas Latinamericanas de Derecho Tributario Editorial Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios Montevideo 1996 pag. 159-170

En los países del Perú y Portugal también reciben la denominación del Impuesto sobre la Renta, referida a las empresas.

Con matices diferenciados en la actividad, los países del área Latinamericana de manera particular aplican el vocablo "renta" para referirse a las ganancias utilidades, rendimientos frutos, dividendos que generan u obtienen las personas jurídicas sean estas sociedades comerciales, corporación, asociaciones, sociedades civiles u otros en determinados periodos fiscales y en cuanto concierne al respecto tributario.

1. ANTECEDENTES DE LA APLICABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES EN EL SISTEMA BOLIVIANO

De manera tangencial y resumida se hace referencia a los antecedes previos al Impuesto sobre las Utilidades en el contexto nacional. En el estado de facto en la década de los años 70 e inicio de los 80, ha posibilitado una suerte de reestructuraciones en el aparato estatal y natural en el Sistema Tributario.

Así ¹⁸ por Decretos Leyes Nos. 11153 y 11154 de 26 de octubre de 1973 se puso en vigencia un nuevo sistema tributario bajo el rótulo de "REFORMA" o "REESTRUCTURACION" inherente a la Renta de Personas Naturales o la Renta de Empresas, dejando en la obsolescencia la aplicación de sistemas incongruentes que tuvieran vigencia por más de 40 años. Las denominan nuevas reformas al Sistema Tributario por la vía de Reglamentos y a los pocos años fueron objeto también de modificaciones (Decretos Leyes Nos. 12852 y 12853, en fechas 12 de septiembre de 1975).

¹⁸ Es importante resaltar que llama la atención la referida norma o la re estructura del Sistema Tributario los Decretos Leyes Nos. 1113 y 11154 de 26 de octubre de 1973 responden a la exigencia del Nuevo Código Tributario establecido mediante el Decreto Supremo No. 9298 de 2 de julio de 1970 en el epílogo de un estado de derecho y el posterior doctrina de un estado de facto "Código Tributario" recogió el avance doctrinario del modo de Código Tributario pasa America Latina de los años 1967; de ahí la necesidad de adecuar a la corriente innovadora con materia tributaria.

Finalmente, el gobierno de turno estableció nuevas modificaciones y denominación a la Renta de Personas naturales y sucesiones Indivisas (Decreto Ley No. 18792 de 5 de enero de 1982) a través de una denominada "Texto Ordenado" en cuanto al Impuesto sobre la Renta de Empresas, introdujo una inclusión de exención en forma de las instituciones culturales y artísticas sin fines de lucro (Decreto Ley No. 18701 de 10 de noviembre de 1981).

Resultan de forma breve los antecedentes de forma breve, los antecedentes previos a la "reforma tributaria" que ha sido instaurado en el marco de un "estado de derecho" en la gestión de gobierno de 1986. Cabe puntualizar que el Sistema anterior (algunos entendidos la denominan también "reforma tributaria" y otras "re-estructuración del Sistema Tributario" ha recogido los avances doctrinarios y que han sistematizado en las leyes fiscales.

La Ley No. 843 sancionada por el Poder Legislativo y promulgado por el Poder Ejecutivo el 20 de mayo de 1986 ha dado lugar a la reforma del Sistema Tributario Indudablemente, el cambio del Sistema ha significado para el erario fiscal una recuperación plausible y aplaudida por propios y extraños tomando en consideración las operaciones por el administrador del aparato estatal, esta Ley de Reforma Tributaria ha sido objeto de algunas complementaciones y modificaciones nada sustanciadas con posterioridad y reformada al Impuesto a las Salidas al Exterior y Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y derivados, Minería y electricidad, que no las vamos a considerar y nos reservamos su tratamiento para trabajos posteriores.

Las modificaciones a la Ley No. 843 aproximadamente a los 8 años de vigencia, la Ley 843 ha sufrido una primera modificación sustancial a través de la Ley No. 1606 sancionada por el Legislativo y promulgada por el Ejecutivo en fecha 22 de diciembre de 1994.

Se ha derogado el Título III de la Ley 843 inherente al Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas "IRPE" y ha sido sustituido por el Impuesto sobre las

Utilidades de las Empresas” al margen de las justificaciones que se aleguen, se ha repuesto un tributo eliminado por la propia Ley 843 (considerando de cotidiana ilusión) y desagregando de su “complejidad” anterior como ha manifestado el Poder Ejecutivo; sin embargo ha incorporado en ella “Limitaciones del Impuesto sobre utilidades de las empresas en cuanto al ejercicio de profesiones liberales y oficios” amparados en un mal entendido “discrecionalidad” o “poder tributar” en exceso como se explicará más adelante.

Se ha derogado el Título IV de la Ley 843, inherente al Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes “IRPPB y ha sustituido por el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores”. Implica también una reposición del vetusto impuesto a la Renta de Personas Naturales y Sucesiones Indivisas que comprenden a la propiedad inmueble urbano como rural con diferencias de alcance y la atribución a dominio exclusivo u originario de los Municipios. La modificación a la Ley 843, con referencia a este impuesto, radica en que se ha atribuido a los gobiernos municipales la facultad del cobro del tributo sobre los bienes inmuebles y automotores situados en la circunscripción municipal bajo fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos cabe agregar también que si el sujeto pasivo tiene como dedicación y habitualidad la transferencia comercial de bienes inmuebles el tributo es de dominio nacional en tanto que si el sujeto realiza la transferencia ocasional de estos el tributo corresponde al dominio municipal.

2. LA INVERSIÓN Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Uno de los factores de desarrollo indudablemente, deviene en la accesibilidad del estado a las corrientes de inversión financiera, técnica y científica.

En el concierto internacional las probabilidades del que un estado como el nuestro califique positivamente a la inversión están dados en función del Sistema Tributario vigente que posibilite al ingresar la compensación del gasto que incurre

en la aplicación de capitales o la eliminación de la doble tributación tanto en el Estado del que procede el capital como en el Estado en que se aplica o invierte

El denominado Impuesto a la Renta presunta de Empresas "IRPE" evidentemente no ha tenido aceptación en el concierto internacional, sino de manera excepcional por cuanto resulta de aplicación al patrimonio de la Empresas y una alícuota aplicable al resultados positivos o negativos del activo computable menos el pasivo computable en las demás sistemas tributarios, la renta de las empresas esta dada en función de las ganancias utilidades ventas, rendimientos dividendos u otros excedentes que se originen con la inversión susceptibles de imposición fiscal en un Estado y pasibles de una compensación o descuento en otro Estado, de modo que si evite una doble imposición internacional.

Se ha entendido que juntamente a otras consideraciones menores ha sido la justificación válida para la eliminación del IRPE, no obstante apuntamos nuevamente que si bien justifica la eliminación del IRPE en cambio no constituye una sólida justificación para la introducción de aspectos distorsionan.

CAPITULO II

OBSERVACIONES INCORPORADAS AL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.

La Ley No. 1606 sancionada y promulgada el 22 de diciembre de 1994, ha introducido modificaciones sustanciales a la Ley No. 843 el 20 de mayo de 1986, con referencia al Sistema Tributario boliviano

1. CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS POR LA VIA SUSTANTIVA.

En sustitución del IRPE, se crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas IUE aplicable en todo el territorio nacional sobre las "utilidades resultantes de los Estados Financieros de las Empresas al cierre de cada gestión anual".

Artículo 36 del Texto Ordenado 843 de 25 de mayo de 1995

En realidad no se ha producido una sustitución del IRPE por el IUE sino una "CREACIÓN DE UN NUEVO TRIBUTO" debido a que el objeto, contenido sujeto y alcance de uno y otro tributo son diferentes. Limitando del sujeto para el IRPE únicamente son sujetos las personas colectivas para el IUE también resultan sujetos pasivo las personas naturales o físicas que desarrollan una profesión liberal de oficio.

Las legislaciones analizadas comparativamente buscan precisamente diferenciar y precisar entre los ingresos, rentas, beneficios, dividendos y ganancias de las personas naturales o físicas de aquellas referidas a las personas colectivas o jurídicas. En el Sistema español, a los efectos tributarios se toma en consideración y únicamente al titular de la obligación que es la persona natural ya como obligación "en tuito" persona o ya cuando participa de una persona

colectiva o jurídica. Curiosamente en nuestro sistema boliviano, se ha cometido una irregularidad tributaria el momento de sustituir el IRPE por el IUE incorporado a la persona natural como sujeto pasivo de una obligación destinada o referida a las personas colectivas como taxativamente y de manera incontrovertible

Para quienes no estén obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de Estados Financieros, deben presentar al 31 de diciembre de cada año una declaración jurada consignando 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 (Párrafo II Art. 36 del Texto Ordenado).

Por precisa disposición del Artículo 6to. del Código Tributario eleva a rango de Ley de la Republica , numeral 1) "Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo". Esta previsión tiene relación el Artículo 146 párrafo II de la Constitución Política del Estado que otorga a la Ley la clasificación de los ingresos nacionales departamentales y municipales.

La Constitución Política del Estado en su Art. 69 consagra la garantía constitucional que "en ningún caso podrá delegar el Congreso a más de sus miembros ni otro poder las atribuciones que tiene por esta Constitución.

La determinación de la base de cálculo o la utilidad neta sujeta a impuesto debe ser establecida por una ley, como exige el Art. 4to. del Código Tributario y la facultad del Poder Legislativo pero no puede ser delegada al Poder Ejecutivo, con referencia a la base de cálculo o la utilidad neta sujeta a impuesto anual caso del Impuesto sobre las Utilidades como expresamente prohíbe la Carta Fundamental del Estado. Por ello, al haber delegado al Poder Ejecutivo la determinación de la forma y condiciones de la "base imponible" son reféncia al ejercicio de profesiones liberales, oficios, se ha cometido una sería irregularidad

que contraviene los Artículos 26 y 146 de la propia Constitución Política del Estado, por lo que carece de obligatoriedad. La doctrina tributaria refrenda esta garantía constitucional bajo el principio de legalidad, esta situación es la mayor irregularidad.

2. SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

El Artículo 37 y 38 de la Ley 843 señala que son sujetos pasivos del Impuesto todas las empresas tanto publicas como privadas incluyendo (detalle de las sociedades comerciales) todas las sociedades comerciales previsto en el Código de Comercio y cualquier otro tipo de Empresas.

También son sujetos del Impuesto las empresas constituidas por constituirse en el territorio nacional de explotación minera, de hidrocarburos combustibles y de energía eléctrica (Artículo 38 del Texto Ordenado).

En aplicación del artículo 22 del Código Tributario la Ley solo puede indicar el sujeto pasivo ni el artículo 37 como tampoco el artículo 38 de la Ley 1606, que precisamente determinan a los sujetos pasivos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas no indican ni establecen a la persona natural o física que ejerce una profesión liberal u oficio, como sujeto pasivo del referido impuesto. En consecuencia se concluye que la persona natural o física no es sujeto pasivo de este tributo.

Si se ha pretendido incorporar a la personal natural que realiza una actividad profesional u oficio como sujeto del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) debía incorporarse un párrafo más el Artículo 37 o al Art. 38 de la Ley 1606. Lo que no ha acontecido. La obligación tributaria esta vinculada a la persona natural o las personas jurídicas con el fisco de ninguna manera existe vinculación de obligación entre el fisco y la actividad en si misma o con el objeto del tributo.

De allí que vincula a la "actividad con el fisco sin haber previsto en la parte pertinente (artículo 37 o 38) como sujeto del Impuesto a las Utilidades de las Empresas a la persona natural que genera ingresos por el desarrollo de actividades profesionales u oficios, constituye una irregularidad.

La Ley 843 en su artículo 39 señala: "*A los fines de este impuesto se entenderá por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades industriales y comerciales, el ejercicio de 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 ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en este artículo*"; que un profesional es considerado como una empresa y una empresa es una unidad económica que cuenta con factores de producción y un profesional libre solo cuenta con su capacidad y una computadora la misma tendrá una depreciación lógicamente como no tiene gastos deducibles esta depreciación no podrá deducir sus impuestos como en el caso de las empresas.

La Ley 1606, artículo 39 la diferenciación o la distanciaci3n en la imposici3n de tributos a las personas colectivas o jur3dicas, sociedades, empresas, corporaciones, asociaciones, fundaciones y otras que por definici3n y alcance conceptual deben coordinar los factores de capital y trabajo en relaci3n a las personas naturales y f3sicas. Las legislaciones que han sido aludidas para esta investigaci3n claramente acomodan la facultad de percibir tributos en las corrientes doctrinales de la "renta producto" tipicamente de esencia econ3mica y la "renta incrementa patrimonial de naturaleza propiamente tributaria.

En este artículo 39 de la Ley 1606 lo que se hace es una verdadera "confusi3n legislativa" al incorporar algo totalmente impropio y que no concuerda con el esp3ritu del tributo. En la reforma de 1972 de manera clara se diferenciaba la Renta de las Empresas de la Renta de las personas naturales o f3sicas. En la reforma que introduce la Ley 843 de 1986, tambi3n de manera clara y precisa se

diferencia la renta presunta de las empresas y los ingresos de las personas naturales como tributo. Por ello, doctrinalmente, técnicamente resulta comprensible la irregularidad de naturaleza fiscal incurrida con dicho articulado en la parte relativa al ejercicio de una profesión liberal u oficio que una persona natural puede realizar como actividad a fuerza de lograr una explicación lógica; la introducción de la actividad de ejercitar una profesión liberal u oficio, ha querido normar que las empresas sean estas sociedades colectivas o unipersonales, que tengan como finalidad u objeto de su constitución al desempeño de actividades profesionales liberales u oficios se hallan alcanzado con el Impuesto a las Utilidades de las empresas en cuyo caso se adecua la previsión a los Articulo 37 y 38.

A los fines de este impuesto se consideran utilidad, rentas, beneficios o ganancias las que surjan de los Estados Financieros tengan o no carácter periódico.

A los mismos fines se consideran utilidad las que determinen por la declaración jurada los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables que le permitan las elaboración de los Estados Financieros en la forma y condiciones que se establezca la Reglamentación.

El empresario puede calcular cual será su ganancia después de haber producido bienes, pero un profesional no esta seguro de si tendrá contratos y si cuenta con un contrato todo el año este deberá hacerse alcanzar toda la gestión y pagar impuestos.

La Empresa esta formada por factores de producción: como ser capital; y el empresario decide a que precio vende su producto en cambio el profesional debe ajustarse al mercado laboral si va a tener un contrato.

El empresario tendrá derecho a deducir los gastos deducibles como ser gastos de movilidad, depreciación de equipo de computación y otros; mientras que el profesional no podrá tener gastos deducibles.

En el párrafo I del artículo 40 del Texto Ordenado de la Ley No. 843, se determinan el hecho generador de la obligación tributaria para las sociedades comerciales o no comerciales que lleven libros de contabilidad equiparando los vocablos utilidad, rentas, beneficios o ganancias que se pueda establecer en los Estados Financieros y cuyo resultado dará origen a la base imponible.

Es la Ley la que tipifica el hecho generador de la obligación tributaria y la que indica el mecanismo de determinación de la base imponible con el Artículo 42 del Código Tributario.

No ocurre lo mismo con el párrafo II del Artículo 40 ya que la redacción hace supuestos.

- El vocablo utilidad es sinónimo de declaración jurada
- Las formas y condiciones de las declaraciones juradas constituye el hecho generador de la obligación tributaria para quienes no llevan libros contables.
- La Reglamentación establece en que consiste el hecho generador denominada "declaración jurada".

La otra forma de interpretar este segundo párrafo sería que todo lo que se determine en la declaración jurada constituye utilidad y por tanto, constituirá el hecho generados, sin embargo es la reglamentación, de que forma y que condiciones se entiende como "hecho generador.

Cual fuese la interpretación del segundo párrafo del artículo 40 de la 1606 lo evidente es que tiene una redacción "inaceptable" para no asignarle otro calificativo.

Lo otro es que delega al Poder Ejecutivo (por la vía de reglamentación) la definición del ingreso (hecho generador de la obligación tributaria" pasa el caso de las Empresas que no llevan libros de Contabilidad; nos limitamos a puntualizar que se trata de una irregularidades y cuyo efecto jurídico implica la no exigencia del tributo; por cuenta la Ley no ha definido el "hecho generados" en este caso por la irregularidad importa una inobservancia de la Carta Magna y del Código Tributario al encomendar al Poder Ejecutivo la definición del "hecho generador de la Obligación tributaria en cuanto a las unidades que no llevan registros contables.

3. ASPECTOS DE LA LEY 1606 DE 22 DE DICIEMBRE DE 1994 (MODIFICACIONES A LA Ley No. 843) DETERMINACION DE LA UTILIDAD NETA

La utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeto a impuesto como principios generales se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad del gravado y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores y supervisores las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el Reglamento disponga como pertinentes. (Artículo 47 párrafo I).

En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios se presumirá sin admitir prueba en contrario que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del impuesto total de los ingresos percibidos.

En el párrafo II, para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual,

relativas de acuerdos con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con los ajustes que se indican a continuación en caso de corresponder al párrafo III

La Ley ¹⁹ permite a la Empresa que lleva libros de contabilidad ajustes:

- Por operaciones en función de lo devengados y lo exigible por las depreciaciones créditos
- Por las depreciación, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos y similares y gastos y contribuciones con favor del personal (Deducibles, según el Reglamento
- Los aguinaldos y otras gratificaciones que si pagamos al personal dentro de los plazos en que deba presentar la declaración jurada.

A los fines de la determinación de la utilidad neta imponible no serán deducibles ²⁰, 13 gastos y se los considera como no deducibles y son las siguientes:

- Retiros personales, del dueño o socios y los gastos personales de sustento del dueño, socio o familiares.
- Tributos originados en la adquisición de bienes de capital (se computarán en el costo del bien adquirido, para la correspondiente depreciación).
- Gastos por servicios personales en los que se demuestre el cumplimiento de la retención del RC-IVA.
- El impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

¹⁹ Artículo 47 de la Ley 843 de 25 de mayo de 1995

²⁰ Artículo 47 de la Ley 843 señala los gastos no deducibles para la determinación de la utilidad neta.

- Amortización de derechos de llave, marcas de fabrica y otros activos intangibles, salvo si se hubieran adquirido pagando un precio. Los gastos de constitución no podrán exceder del 10% del capital pagado.
- Donaciones y cesiones gratuitas, salvo a entidades sin fines de lucro, exentas del IUE y que no tengan deudas tributarias de otros impuestos. Las donaciones no pueden superar el 10% de la Utilidad Imponible de la gestión; las deducciones deberán estar respaldadas con documentación que acredite la recepción de la donación y la conformidad del beneficiario.
- Previsiones o reservas no establecidas por ley, ni autorizadas por el reglamento.
- Depreciaciones originadas en revalúo técnico a partir de la vigencia del IUE (01/01/95). Los bienes objeto de contratos de arrendamiento financiero no son depreciables bajo ningún concepto, por ninguna de las partes contratantes.
- El valor de envases deducidos de la base imponible del IVA.
- Pérdidas netas provenientes de operaciones ilícitas.
- Intereses pagados por capitales invertidos en préstamo a la empresa, por los dueños o socios de la misma, en la porción que excedan el valor de la tasa Libor + 3% en operaciones con el exterior y la tasa activa bancaria determinada por el BCB en el caso de operaciones locales.
- Sumas retiradas por concepto de sueldos, por el dueño o socio de la empresa, u otro concepto que suponga algún retiro a cuenta de utilidades.

- El "factor agotamiento" (en el sector hidrocarburos)..

Una empresa ya sea industrial, constructora o petrolera tiene gastos deducibles en la medida en que cumplan con las condiciones antes mencionadas se consideran gastos deducibles ²¹ los siguientes:

- Derechos
Sean por alquileres de bienes muebles o inmuebles, regalías, derechos de autor, patentes, marcas, fórmulas procedimientos y otros.
- Remuneraciones
Al factor trabajo, incluyendo toda otra retribución y gastos vinculados con sueldos, salarios, comisiones aguinaldos, gastos de movilidad. Se deberá demostrar la aplicación del RC IVA sobre estas remuneraciones (excepto sobre aguinaldos). También son deducibles otros gastos efectivamente realizados a favor del personal dependiente, por asistencia sanitaria, ayuda escolar y educativa, deportiva, para esparcimiento del personal, emergentes de convenios colectivos de trabajo, siempre que no excedan el 8,33% del total de los salarios brutos de la gestión.
- Servicios
Sean por gastos de cobranza de renta gravadas, aportes a organismos reguladores, supervisores, cotizaciones y aportes a la seguridad social a entidades legalmente autorizadas y/o encargadas para el cobro.
- Gastos de transporte,
Viáticos y similares por los siguientes conceptos:
Valor del pasaje

²¹ . Dirección General de Impuestos Internos, IUE Impuesto sobre las Utilidades de las empresas, Revista informática La Paz 21/07/1996

Para viajes al exterior y a capitales de departamento, se admitirá como otros gastos, hasta el equivalente al viático diario que otorga el Estado a los servidores públicos a nivel de Director General, en el caso de viajes a provincias se aceptará como otros gastos hasta el 50% del mismo monto; o viáticos sujetos a rendición de cuentas respaldados con documentos originales.

- Remuneraciones a directores y síndicos de sociedades anónimas o en comandita por acciones, hasta el límite de la remuneración del mismo mes otorgada al principal ejecutivo asalariado de la empresa, sujeto a la aplicación del RC IVA.
- Honorarios u otras retribuciones por servicios prestados en el país o el exterior, en el último caso, se deberá retener el IUE por remesas al exterior.
- Servicios financieros, intereses por adeudos, actualizaciones y gastos por su constitución, renovación o cancelación. En caso de contratos de préstamo locales con interés no pactados, se presumirá una tasa máxima equivalente a la tasa activa bancaria promedio del periodo respectivo, publicada por el Banco Central de Bolivia (BCB). Para préstamos recibidos del exterior se considerará máximo la tasa libor + 3% como máximo.
- El valor total de las cuotas pagadas por operaciones de arrendamiento financiero y gastos de mantenimiento del bien (si son pactados en el contrato)
- Primas de seguros y accesorios sobre bienes que produzcan rentas gravadas y sobre accidentes de trabajo.

- Tributos efectivamente pagados por la empresa como contribuyente directo;
- Impuesto a las Transacciones efectivamente pagado, no compensado con el IUE (IT)
- Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPB)
- Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IMT)
- Impuesto a las Sucesiones y Transmisión Gratuita de Bienes (GB), cuando la empresa sea la beneficiaria de la transmisión.
- Tasas y patentes municipales legalmente establecidas
- Patentes mineras, derechos de monto y regalía madereras.
- Intereses y mantenimiento de valor relacionados a con tributos

En caso de empresas petroleras, los pagos por regalías y otros derechos según contratos celebrados adecuados al régimen general de la Ley 843 (Texto Ordenado al 31 de mayo de 1995)

- Gastos operativos, sean directos, indirectos, fijos o variables, necesarios para la producción y operaciones mercantiles de la empresa, tales como: consumo de agua, combustible, energía, gastos administrativos, gastos de promoción, gastos de publicidad, venta o comercialización.

Las compras de bienes o servicios a personas inscritas en Regímenes Especiales (Régimen Tributario Simplificado, Sistema Tributario Integrado o Régimen Tributario Rural Unificado), deberán ser respaldadas en su contabilidad con fotocopias del Carnet de Contribuyente, Cédula de Identidad del vendedor y/o comprobante de pago del último periodo firmadas por este.

- Diferencia de Cambio
Originados en operaciones con moneda extranjera, debiendo sujetarse a la norma de contabilidad No. 6 del Colegio de Auditores de Bolivia.

- Previsiones, provisiones y otros gastos
Son deducibles los gastos propios del giro del negocio, así como los gastos corrientes, las reservas técnicas de las Compañías de Seguros y similares conforme a normas legales en la materia y disposiciones de la Superintendencia de Seguros y Reaseguros. Reservas obligatorias impuestas a las entidades financieras, previa acreditación de los montos por la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras.

a) Previsiones para indemnizaciones, se obtendrán de la siguiente forma:

El producto del promedio de las remuneraciones de los últimos tres meses de gestión de cada uno de los dependientes que figuran en planillas, por el número de años de antigüedad; al monto así obtenido se le restará el monto de la reserva que figura en el balance de la gestión inmediata anterior

$$(PI = RP \times No A - RAG)$$

Donde:

PI = Previsión destinada al pago de indemnizaciones

RP = Remuneraciones promedio de los tres meses anteriores.

No. A= Número de años de antigüedad

RAG = Reserva de balance de la gestión anterior.

Los créditos incobrables o provisiones para los mismos, que se originen en operaciones propias del giro de la empresas, se calcularán de la forma siguiente:

$$PCI = \frac{E \text{ CI} \times 100}{E \text{ SC}}$$

Se sumaran los créditos incobrables reales de los últimos tres años se multiplicará por cien, este monto se dividirá entre la suma de los saldos de créditos al final de cada una de las tres últimos gestiones. El monto así obtenido, será el porcentaje en base al cual se constituirán las provisiones para incobrables de la gestión correspondiente.

Donde:

PCI = Previsión para Créditos incobrables.

CI = Créditos incobrables tres últimas gestiones.

SC = Saldos de Créditos al final de cada gestión

- a. Provisiones que se constituyan costos para restauración del medio ambiente afectado por las actividades del contribuyente.

Cuando la persona natural ejerce una profesión libre u oficio la Ley 1606 no le permite ninguna deducción. El profesional libre para el ejercicio de su profesión libre adquiere un espacio (por compra, anticresis) mobiliarios ocupar a personal

dependiente antes de desarrollar su oficio pagar licencias, tributos a los organismos de registro y otros gastos que no se le permite deducir.

A continuación demostraremos un ejemplo práctico del Estado de Resultados de una empresa comercial unipersonal y la obtención del impuesto IUE (que sí se le permite hacer deducciones)

ESTADO DE RESULTADOS
Del 1º. De enero al 31 de diciembre de 2007
(Expresado en Bolivianos)

	Ventas	90.000.-
Menos:	Costo de mercadería vendida	
	34.800.-	
	Inventario Inicial	20.000.-
	Compras netas	34.800.-
Más:	Compras brutas	35.000.-
	Fletes sobre compras	<u>1.000.-</u>
	36.000.-	
menos:	Devolución sobre compras	1.000.-
	Descuento sobre compras	<u>200.- 1.200.-</u>
	COSTO DE MERCA. DISP. PARA LA VENTA	54.800.-
Menos:	Inventario final de mercadería	<u>20.000.-</u>
	Margen bruto sobre ventas	55.200.-
Menos:	Gastos de operación	17.600.-
	Sueldos y Salarios	5.000.-
	Cargas Sociales	3.000.-
	Alquileres	2.000.-
	Honorarios profesionales	1.000.-
	Seguros	200.-
	Impuesto a las Transacciones	4.000.-
	Energía Eléctrica	700.-
	Material de Escritorio	1.000.-
	Servicio de Agua	300.-
	Gastos de Comunicación	150.-
	Depreciación Muebles y Enseres	100.-
	Amortización de Gastos de Organ.	50.-
	Pérdida en Cuentas Incobrables	20.-
	Gastos Generales	<u>80.-</u>
	UTILIDAD EN OPERACIONES	37.600.-
Mas:	OTROS INGRESOS	<u>500.-</u>
	Intereses Percibidos	38.100.-
Menos:	Otros Gastos	
	Ajuste por Ingl. Y Ten. De Bs.	<u>5.000.-</u>
	utilidad de la gestión antes del impuesto IUE	33.100.-
	Impuesto sobre utilidades (33.100 X 25%)	8.275.-
	Utilidad neta	24.825.-
		=====

Fuente: Elaboración propia

4. ALÍCUOTA DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS PARA SUJETOS QUE EJERCEN PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS.

El artículo 50 de la Ley 843 señala que: "Las utilidades netas imponibles que obtengan las empresas obligadas al pago del impuesto creado por este Título, quedan sujetas a la tasa del 25% (veinticinco por ciento)".

5. SIGLA
I.U.E. (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas)

6. BASE IMPONIBLE

El segundo párrafo del artículo 3°. Inciso c) segundo párrafo señala que la base imponible para la liquidación y pago del impuesto para los sujetos pasivos que ejercen profesiones liberales u oficios esta dada por el total de los ingresos devengados durante la gestión fiscal menos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) declarado y pagado por dichos conceptos.

CAPITULO III

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS QUE SE INFRINGE EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

Los principios constitucionales relativos a los tributos son:

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio señala que el tributo está sujeto al principio de legalidad (establecimiento del tributo mediante Ley). Todas las prestaciones personales (servicio militar) y dinerarias (tributos) deben establecerse mediante Ley. "ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la Ley ni privado de lo que ella no prohíbe"²²

Esta exigencia de que se establezcan mediante ley se debe a que de esta forma se ofrece mayor garantía al contribuyente mediante la aprobación de los tributos en los Parlamentos. La aprobación del tributo (ingreso) está relacionada con el gasto (al aprobar el gasto se autoriza el ingreso).

El ingreso y el gasto están vinculados y éste último se aprueba anualmente por ley (ley de presupuesto o financiera)

La determinación del Impuesto a las Utilidades para profesionales libres es bajo una "MODIFICACIÓN A LA LEY 843" y no bajo una Ley por lo que este principio es violado, con la aplicabilidad del IUE.

2. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Este principio señala que los tributos afectan a todos los ciudadanos desde el mismo punto de vista, sin privilegios para nadie, salvo las excepciones

²² Valdés Costa Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma Buenos Aires 1992, Pag. 417

establecidas taxativamente por Ley. Por aplicación del criterio precedente se debe aceptar que este principio ante las cargas públicas y el de que no hay tributo sin ley que lo establezca son otra cosa que la especificación de los principios constitucionales de que "Todas las personas son iguales ante la Ley" ²³

Al equiparse al profesional en ejercicio libre u oficio a una empresa para fines tributarios la lógica simple señala que a la par se exige el cumplimiento de una obligación tributaria se le tenga que otorgar los derechos reconocidos, aún no sean similares. Es el principio de la igualdad tributaria que la doctrina le ensalza y el Artículo 27 de la Constitución Política del Estado la consagra. La inobservancia por consiguientes, no solo constituye una irregularidad fiscal, sino una conculcación clara y manifiesta del indicado principio tributario

Al ser sujeto pasivo del IUE, los profesionales libres no tienen igual trato como las Empresas ya que se les permite deducir gastos mientras a los profesionales no les permite deducir sus gastos; además considerando que un profesional no se puede comparar con una empresa, como compara la norma.

3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Establece que si bien el impuesto es general (todos pagan), el mismo debe pagarse de acuerdo o en proporción a los ingresos que cada persona reciba, en el porcentaje establecido por Ley . Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación se "en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado. Es evidente la justicia de la progresividad, pues según la distinta potencialidad económica el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente no es lo mismo fijar el impuesto de Bs. 10.000 a quien gane Bs. 100.000 que establecer un impuesto de Bs. 10.000 a quien gane un millón ²⁴

²³ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires 1992, Pag. 56

²⁴ Hector B. Villegas, Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario 4ta. Edición, Editorial Depalma Buenos Aires, 1987, Pag. 196.

También este principio tributario es violado con la aplicabilidad del IUE, debido que los profesionales son tratados como empresas (que si se les permite deducir gastos) y la norma supone que un 50% de los ingresos de un profesional es ingreso neto, por lo tanto no es sujeto a deducción alguna.

4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Este principio señala que todos debemos contribuir al sostenimiento del gasto público.

El principio de generalidad está unido al principio de igualdad (todos debemos contribuir de igual modo). Ese "todo" incluye tanto a bolivianos como extranjeros, personas físicas, como jurídica, pero ese "todos" debemos matizarlo, pues no todos pagamos los mismos tributos, dependerá de la capacidad económica (proporcionalidad) ²⁵

Al ser sujeto pasivo del IUE los profesionales (auditores, ingenieros, abogado y economista) tienen un trato desigual comparativamente con otros sectores; como ser empresas industriales, constructora, etc.

5. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El sistema no puede suponer una presión fiscal del 100% de la renta del ciudadano. Sin embargo, respecto al nivel de cada uno de los tributos. No existe una situación clara sobre el tipo que sería confiscatorio en cada uno de ellos. Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos sociales de cada impuesto. ²⁶

²⁵ Hector E. Villegas, Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario 4ta. Edición, Editorial Depalma Buenos Aires 1987, Pag. 193

²⁶ Hector B. Villegas, Curso Finanzas Derecho Financiero y Tributario 4ta. Edición, Editorial Depalma Buenos Aires 1987, Pag. 197

El segundo párrafo del Artículo 47 de la Ley 843, considera que la persona natural que ejerce una profesión libre en oficio de los ingresos brutos generales y sin deducción alguna, el 50% constituye utilidad neta gravada sin admitir prueba en contrario por la vía de presunción, por lo tanto se le confisca gran parte de sus ingresos del profesional "libre".

Lo aplicable a este caso es el 20% aplicable al embargo de la renta de una persona, para situaciones excepcionales.

6. TEXTO ORDENADO DE LA LEY 843, del 20 de mayo de 1995

La ley 843 en su Artículo 39 señala que "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 mueble su obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en este Artículo"

Respecto al impuesto de utilidades de empresas (F-510) para profesionales libres y personas que realicen algún oficio, señala en su Artículo 56 de la Ley 843 que el impuesto tendrá carácter anual y será determinado el cierre de cada gestión, en las fechas en que disponga el Reglamento del Impuesto sobre Utilidades de las Empresas D.S. 24051 de 29 de junio de 1995 y actualizado el 31/12/05

En el caso de sujetos no obligados a llevar registros contables que le permitan elaborar estados financieros, la gestión anual abarcará el periodo comprendido entre el 1° de enero y 31 de diciembre de cada año.

Los ingresos y gastos serán considerados del año en que termine la gestión en el cual se han devengado.

Sin perjuicio de la aplicación del criterio general de lo devengado previsto en el párrafo anterior, en el caso de ventas a plazo, las utilidades de esas operaciones se imputarán en el momento de producirse la respectiva exigibilidad.

Los ingresos y gastos por el ejercicio de profesiones liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse a opción del contribuyente por lo percibido.

El artículo 47 de la Ley 843 señala que para el ejercicio de profesiones liberales u oficios se presumirá sin admitir prueba contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento del monto total de los ingresos percibidos y que para empresas la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las deducciones, es decir aguinaldos, depreciaciones, honorarios de directores, gastos de movilidad, viáticos, sueldos del persona, etc.

7. PRESUNCIÓN

El Artículo 47 de la Ley 843 en su segundo párrafo señala que: "En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios, **se presumirá**, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total de los ingresos percibidos.

La presunción es de naturaleza supletoria o ya excepcional fundada en la imposibilidad de determinar sobre base cierta el tributo. En el caso de la presunción de que el 50% de los ingresos de los que ejercen profesión liberal u oficio, constituye "utilidad neta gravada no configura una "presunción absoluta o ya relativa solo puede constituir una ficción y como tal esta contra de la realidad

tributaria y lesiona los principios básicos tributarios inherentes a la igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, generalidad y proporcionalidad; una presunción no puede estar fundada en otra presunción. En el caso de las personas que ejercen profesiones liberales u oficios, el fisco presume “elusión” de los tributos y basado en esta presunción establece también por vía de presunción una utilidad neta gravada inadmisibles.²⁷

Toda presunción cualquiera fuera su naturaleza supone un proceso racional por el cual, de un hecho, se extrae una conclusión con la peculiaridad, es el propio legislador que sustituye al interprete dinero pasa extraerla.

El ingreso real y cierta significativa y relevante y comprobado, sería que las personas que ejercen profesionales liberales en oficios tributen por los ingresos que perciben. De ser cierto, evidente y comprobado cumplen funciones de recaudación fiscal en Bolivia no es atribuible el “sujeto pasivo o contribuyente” sino al sistema de recaudaciones o los mecanismos de operación y ejecución

Esto puede muy bien significar que los empresarios que tienen las ganancias más altas la tendrá.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

Por lo anterior no puede concluirse que para evitar la elusión de los que ejercen profesiones liberales u oficios el 50% de sus ingresos constituyen utilidad neta gravable y que tengan que ser asimilado a una empresa como “UNIDAD ECONOMICA” que coordine factores de producción. El indicio el “enlace lógico y la presunción no guarda ninguna logica todo lo contrario demuestran una real y evidente violación de los principios tributarios con la aplicación del Impuesto

²⁷ Hector B. Villegas, Curso de Finanzas Derecho Financieo y Tributario 4ta. Edición, Editorial Depalma Buenos Aires 1987, Pag. 620.

sobre utilidades de las empresas para los sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios.

En el Artículo 47 del Texto Ordenado de la Ley 1606, a las sociedades que llevan libros de contabilidad se les permite realizar ajustes inherentes a la gestión y deducciones también por varios gastos. Para la empresa que no lleva libros de contabilidad ni se puede realizar ajustes ni deducciones mucho peor aun para las personas naturales y que desarrollan una profesión libre u oficio ya que 50% de gastos sin lugar a prueba en contrario constituye "utilidad" neta gravable .

Otra grave observación que nos mueve a señalar otra grave irregularidad es que a las sociedades que llevan libros de contabilidad se los permite deducir las pérdidas de las utilidades gravadas en la gestión siguiente no solo aquello sino que se actualizan de acuerdo a la variación de la Unidad Fomento a la Vivienda UFV'S en relación a la moneda boliviana mediante compensación. De manera sencilla la Empresa que lleva libros contables puede tener perdida y no pagar el Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE es más puede deducir y actualizar por compensación las perdidas en la gestión siguiente por el contrario la persona que ejerce una profesión libre u oficio no tiene derecho a tener pérdida consiguientemente, jamás podrá deducir perdidas ni actualizar para compensarlo.

En otras palabras se la considera como empresas unidad económica que coordina factores de producción.

Sin embargo no se le permite tener perdidas siempre tendrá utilidades, ya que todo lo que obtiene como ingreso, en un 50% es utilidad neta gravable mayor irregularidad y contrasentido no se considera admisible.

Las personas que ejercen profesiones u oficios bajo "dependencia" sujetos a una remuneración fija mensual, no están alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y deben tributar el Régimen Complementario al

Impuesto al Valor Agregado "RC – IVA" cuya alícuota alcanza al 13% y con la posibilidad de descargar el importe total del impuesto con notas fiscales consignados a su nombre. Situación no permitida la persona natural que desarrolla una profesión libre u oficios cuyos ingresos en el 50% constituyen utilidades netas gravadas y debe tributar el 25% por tributo caso en el que la igualdad fiscal en consideración de la capacidad contributiva de derechos sujetos pasivos reciba un tratamiento de evidente discriminación fiscal.

El presente trabajo muestra que el sujeto activo como lo es el Servicio Impuestos Nacionales (SIN), en lugar de tener la política de incentivar el registro de los profesionales auditores, economistas e ingenieros, limita ese registro porque es contrario a los intereses de los mismos, de manera discrecional comparativamente con las empresas que son unidades económicas

Para el Legislador el término renta es sinónimo de utilidad.

RECOMENDACIONES

1. El legislador ha ingresado en una irregularidad legal al introducir en el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) a las personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios ante la imposibilidad de una modificación de mayor grado o alcance del Sistema previsto por la Ley No. 843.

Se recomienda al legislador la modificación, en cuanto a la aplicación del impuesto a las utilidades de las empresas (IUE) aplicada para los profesionales libres; es decir: auditores, economistas, ingenieros, etc. Sin presumir que el 50% de los ingresos totales es utilidad y peor aun sin presumir que el profesional no tiene ningún gasto que sea deducible.

2. A los profesionales que son sujetos pasivos del Impuesto a las Utilidades de las Empresas se les recomienda analizar si le es más conveniente ser sujeto a las retenciones del contratante y así ya no emitir factura.

BIBLIOGRAFÍA

LIMITACIONES DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES DE LAS EMPRESAS EN CUANTO AL EJERCICIO DE PROFESIONES LIBRES

1. Periódico "Presencia", Constitución Política del Estado y sus Reformas, Bolivia 1994
2. Servicio de Impuestos Nacionales, "Texto Ordenado a Diciembre de 2004 Actualizado a Diciembre de 2005, Texto Ordenado de la Ley 843, La Paz Bolivia 2005.
3. Gaceta Oficial de Bolivia, Decreto Supremo No. 24051, Bolivia 1994
4. Gaceta Oficial de Bolivia, Código Tributario Boliviano Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003.
5. Gaceta Oficial de Bolivia, Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, Bolivia 1994
6. Valdés Costa Ramón, Editorial Temis ISA, Segunda Edición "Curso de Derecho Tributario", Santa Fe de Bogota, Colombia 1994
7. Valdés Costa Ramón, El principio de la Igualdad de las partes de la Relación Jurídico Tributario, Revista de Deretto a Pratica Tributaria Volume LXII 1991, Editorial Casa Editrice Dott.
8. Valdés Costa Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma Buenos Aires 1992.
9. Villegas Hector B., Curso de Finanzas Financiero y Tributario, 4ta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1987