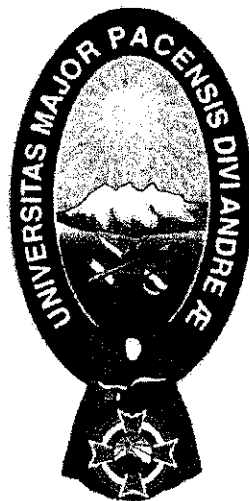


**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE CONTADURIA PÚBLICA  
UNIDAD DE POST GRADO**



**“DIPLOMADO EN TRIBUTACION”**

**MONOGRAFIA**

**ANALISIS DEL IMPUESTO RC-IVA Y SUS EFECTOS DEL CONSULTOR EN  
LINEA (INDEPENDIENTE)..... EN EL DEPARTAMENTO DE CHUQUISACA**

**Postulante: Rosa Flores Rojas**

**Sucre- Bolivia**

**2016**

## DEDICATORIA

Dedico este trabajo principalmente a Dios, por haberme permitido concluir este proceso de formación en Tributación.

## **AGRADECIMIENTO**

A mi familia por su apoyo incondicional, a los compañeros y compañeras del diplomado, a los docentes que nos facilitaron conocimientos para mejorar nuestra formación y a la Universidad Mayor de San Andrés por la calidad de sus procesos.

## **ANALISIS DEL IMPUESTO RC-IVA Y SUS EFECTOS EN EL CONSULTOR EN LINEA (INDEPENDIENTE) EN EL DEPARTAMENTO DE CHUQUISACA**

### **RESUMEN**

El trabajo tiene como propósito el análisis de los efectos del pago de impuestos RC – IVA en el consultor de línea independiente, tomando en cuenta el tiempo trimestral y la no coincidencia con los periodos de los contratos.

Del estudio realizado se puede determinar que en Bolivia es el único país que existe este tipo de procedimientos para los consultores, donde se pudo identificar que no es equitativo el pago del impuesto, por otra parte existe contradicciones en la aplicación del pago, con la institución que contrata al consultor.

Es así que se obtuvo información de los registros de la gestión 2015 de Servicio de Impuestos Sucre, analizando información de 100 expedientes al azar, cuya muestra fue obtenida mediante la fórmula estadística de muestreo probabilísticos simple aleatorio y llegando a las conclusiones de desacuerdo que tienen en este tipo de contribución que realizan.

## Tabla de contenido

CAPITULO I .....	3
REFERENCIA TEÓRICA.....	3
1.1. DISEÑO TEORICO .....	3
1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
1.1.3. OBJETIVOS.....	4
1.2. DISEÑO METODOLÓGICO .....	5
1.2.1. METODOS .....	5
1.2.2. Técnicas de investigación.....	6
CAPITULO II .....	7
MARCO DE REFERENCIA .....	7
2.1. MARCO HISTORICO.....	7
2.2. MARCO TEÓRICO.....	14
2.3. MARCO NORMATIVO.....	19
CAPITULO III .....	28
DESARROLLO PRÁCTICO.....	28
3.1. ANÁLISIS CUANTITATIVO Y CUALITATIVO DE LA INFORMACIÓN .....	28
3.2. DIAGNÓSTICO.....	29
3.3. RESULTADOS DE ANÁLISIS DOCUMENTAL .....	31
3.5. PROPUESTA.....	38
CAPITULO IV.....	40
CONCLUSIONES.....	40
BIBLIOGRAFIA.....	41
ANEXOS.....	43

## INTRODUCCIÓN

El varón y la mujer, constituidos en familia y en sociedad, para garantizar su perpetuidad, han creado el Estado como una organización económica, política y social, con la finalidad de servir al ciudadano o la ciudadana, destinando sus servicios a la satisfacción de sus necesidades colectivas e individuales.

El Estado para cumplir con su responsabilidad de servir al ciudadano y la ciudadana, ha creado el Derecho como un instrumento que disciplina y somete a la Sociedad y al propio Estado; en esa dimensión reconoce derechos y otorga deberes.

La economía, es lo más importante en el Estado y en la Sociedad; un Estado sin dinero está condenado a desaparecer, por esta razón, debe orientar todo su poder para garantizar sus ingresos económicos.

El Derecho Tributario, fue creado como un instrumento destinado a captar ingresos en dinero, a través de lo que se denominan "impuestos", donde el ciudadano, la ciudadana, se constituyen en deudores del Estado que resulta ser el acreedor

Muchos profesionales de diferentes áreas prestan sus servicios de forma independiente sea en el sector público o privado; este servicio prestado tiene sus implicancias de carácter tributario y también social, para ello empecemos realizando algunas definiciones:

**a) Consultor de Línea.** Es la persona natural que presta Servicios de Consultoría de Línea en el sector público, conforme lo dispuesto por las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios.

**b) Consultor por Producto.** Es la persona natural que presta uno o más Servicios de Consultoría en el sector público, conforme lo dispuesto por las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios.

**c) Consultor.** Para efectos del SIP, Consultor es toda persona natural que presta servicios en una entidad privada, por un tiempo determinado y de manera independiente en el marco de una relación contractual civil.<sup>3</sup>

En el caso de los incisos a) y b) están orientados a servicios prestados al Sector Público y tienen un tratamiento tributario específico que lo analizaremos más adelante, mientras que el definido en el inciso c) tiene un carácter general y orientado al sector privado, cuyo tratamiento tributario también lo abordaremos más adelante.

El Decreto Supremo 21531” Reglamento del Impuesto al Régimen Complementario al IVA “señala: “Artículo 2º.- 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 1º 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 9º de este Decreto Supremo.

## **CAPITULO I**

### **REFERENCIA TEÓRICA**

#### **1.1. DISEÑO TEORICO**

##### **1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

En el país, no se ha desarrollado de manera suficiente el Derecho Tributario, porque las condiciones del desarrollo del mercado con características de informalidad e ilegalidad obstaculizan la educación tributaria de sus ciudadanos, y ciudadanas, situación que se agrava al haberse asumido como legislación propia la legislación internacional, que no contempla nuestra realidad.

Cuando se habla de la tributación que deben efectuar los consultores de línea (cuyo contrato está ligado de manera directa al sector público), se observa que estos presentan varios problemas tributarios relacionados principalmente con el poco cuidado que estas personas naturales tienen con respecto al pago de sus impuestos, esto implica, de manera directa, la gestión y control de la documentación necesaria para sus descargos, el control de los tiempos de presentación de la documentación y pago del impuesto RC-IVA, pero sobretodo, la forma de cálculo del impuesto que no refleja la realidad del contrato efectuado en una determinada fecha. Toda esta gestión deficiente de la tributación trae como consecuencia directa problemas relacionados con contravenciones tales como mora e incumplimiento de deberes e incluso con defraudación por el mal cálculo realizado.

Las causales anteriores inciden y afectan directamente sobre los ingresos del Estado, limitando los beneficios para la Sociedad.

El Estado ha considerado a todas las causales anteriores como ilícitos tributarios y ha respondido con medidas reactivas como la actuación de los Controladores y Fedatarios cuya labor principal radica en la ejecución inmediata de medidas represivas que van desde la multa a la clausura, pero que las mismas no han sido



suficientes para que los intereses del Estado en la recaudación tributaria logren expandirse.

El limitar la responsabilidad constitucional del cumplimiento del deber de tributar al Agente de Retención, ha liberado de esta responsabilidad al Contribuyente Directo, así como al propio Estado que ha confiado exclusivamente, bajo amenazas de represión económica, exclusivamente en el vendedor.

### **1.1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

*Por todo lo expuesto el problema a considerar es el siguiente:*

*¿Cuáles son los efectos del pago de impuestos RC IVA trimestral de los consultores en línea independientes en las instituciones públicas del departamento de Chuquisaca?*

### **1.1.3. OBJETIVOS**

#### **OBJETIVO GENERAL**

*Analizar el impuesto RC – IVA y sus efectos tributarios y procedimientos relacionados de manera directa con el Consultor en Línea para proponer un reglamento específico complementario al D.S. 21531 Art. 9 que regule el uso del Número de Identificación Tributaria en el Servicio de Impuestos Nacionales*

#### **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Describir los procedimientos regulatorios que norman el pago de impuesto de los consultores en línea.
- Tipificar el accionar de los consultores en línea con respecto al pago de impuestos
- Realizar un análisis de los efectos del procedimiento general con respecto a la tributación de los consultores en línea.

- Proponer un reglamento específico complementario al Decreto Supremo 2531.

## **1.2. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **1.2.1. METODOS**

La presente investigación es un estudio descriptivo y analítico, porque se profundiza en el estudio de los efectos del pago de impuestos trimestrales para los consultores en línea que trabajan en instituciones públicas del departamento de Chuquisaca.

#### **Métodos teóricos de investigación**

##### **Histórico lógico**

Este método permitió el estudio de la trayectoria de los procesos, fenómenos y acontecimientos de la tributación en Bolivia y su importancia en el caso de los consultores de línea que contrata el Estado dando paso a un análisis profundo a partir del estudio de acontecimientos previos a esta investigación.

##### **Análisis documental**

Permitió seleccionar referentes teóricos relevantes sobre la tributación desde la perspectiva legal y normativa que se tiene en Bolivia, recabando datos de otras experiencias publicadas en documentos como revistas, artículos, libros, investigaciones y otros, cuyos contenidos enriquecerán la información y permitirán profundizar el estudio y construir la base teórica de la presente investigación. Los documentos a analizarse son:

- Contrato de prestación de servicios como consultores
- Facturas de descargo
- Fechas de vencimiento
- Normativa
- Resoluciones normativas de directorio

## **1.2.2. Técnicas de investigación**

### **Entrevista**

Dirigida a los consultores en línea que acuden a la consultora JAR con contratos con entidades públicas en el departamento de Chuquisaca, con el objetivo de determinar las dificultades que tienen en la tributación.

### **Relevamiento**

Esta técnica consiste en evaluar la información sobre las actividades y operaciones realizadas en una organización, proyecto o programa, con el fin de conocer su composición, complejidad, magnitud e importancia determinado por la metodología utilizada en el trabajo de campo, su fundamento principal es la documentación relacionada con el sujeto y objeto de investigación.

Esta herramienta se aplica en los diferentes procesos productivos y administrativos en una organización o empresa, además de utilizarse en la obtención de información relacionada con la población o grupo social investigado, es un trabajo exclusivo para conocer al sujeto y objeto investigado. (Avendaño R., 2015).

Este procedimiento fue utilizado durante el diagnóstico que permitió obtener un información puntual y amplia del problema para ello se diseñó cuestionarios destinados a obtener datos sobre aspectos.

## **CAPITULO II**

### **MARCO DE REFERENCIA**

#### **2.1. MARCO HISTORICO**

##### **2.1.1. SISTEMA IMPOSITIVO BOLIVIANO EN LA NACIONALIZACIÓN**

La recaudación impositiva, para generar ingresos a favor del Estado boliviano, ha sido una preocupación de todos los gobiernos de turno, porque se hicieron varios intentos de poder institucionalizar bajo el principio de igualdad, el cumplimiento del deber de contribución en todos sus ciudadanos y ciudadanas.

La recaudación de impuestos hasta antes de 1986, tiene un diseño financiero tributario definido que recae primero sobre los contribuyentes indígenas y luego sobre la minería, que circunstancialmente imposibilitaba abarcar un mayor universo de contribuyentes, sin embargo es la Misión Kemmerer que crea el Sistema Tributario Cedular con la intención de que todos los bolivianos y bolivianas cumplan con su deber de contribuir al Estado. Andrade (2013).

Por el Sistema Cedular Impositivo se obliga a pagar impuestos a la renta proveniente del trabajo que se identifica con todos los ingresos en la categoría de salarios de todos los trabajadores dependientes conforme a una escala; a la renta proveniente del capital que se identifica con todas las utilidades o ganancias que se genera en el giro del comercio en todas sus manifestaciones y la banca. Entre estos impuestos, se aplicó con preferencia el impuesto complementario que servía para pagar los excedentes en el caso de haberse generado mayores ingresos como salario o haber obtenido mejores utilidades.

El Sistema Cedular Impositivo, abarcaba también a los impuestos sobre alquileres en inmuebles e intereses por colocación de capital.

La desventaja de este sistema radica en su fiscalización porque se requiere personal y por esta razón se presta con facilidad de una evasión tributaria.

En 1957, el Gobierno de la Revolución Nacional, presionado por la inflación monetaria que vive el País, con fines de control en las recaudaciones tributarias dispone por primera vez en la historia del Derecho Tributario boliviano "la obligación que tienen los comerciantes de emitir factura en todo tipo de ventas". Asimismo se aprobó el Decreto Supremo 5000, que dispone la creación del impuesto a las ventas y servicios, abrogando más de 50 impuestos como por ejemplo, el de timbres de transacción sobre facturas, impuestos sobre ventas, impuestos sobre artículos de tocador, impuestos sobre carburantes y otros. Aneiros. (2005).

Convencido de los límites del Sistema Cедular Impositivo por los bajos ingresos que se obtiene en la recaudación impositiva, se adopta el Sistema de Recaudación Múltiple.

El Sistema de Recaudación Múltiple, desde la visión del Estado Patrimonial y monopolista, consiste en gravar todos los valores y servicios que presta el Estado y que no tiene ninguna competencia, porque su único fin, es lograr la mayor cantidad de ingresos de sus contribuyentes, que se ven en la necesidad de relacionarse con el Estado, así por ejemplo la venta del papel sellado, la venta de un pasaporte, los timbres en el papel sellado y en el servicio de correos, el sello respecto a las visas en los pasaportes, las licencias concedidas a los bolivianos, etc..

En este Sistema de Recaudación Múltiple, se grava con la alícuota del 2% el impuesto a la venta y consumo de mercaderías en general, que se cobra en cada etapa de comercialización del producto, es un impuesto en cascada, es decir que el precio de la mercancía tiene un impuesto, que cuando se vende se traslada ese impuesto acumulado al nuevo comprador y así sucesivamente hasta el consumidor final que es el que paga al Estado todo el impuesto acumulado, este Sistema, en la modalidad de la venta, eleva el precio de la mercancía considerablemente, lo que hace imposible adquirirla. Andrade. (2003).

En este sistema de Recaudación Múltiple, por mandato del Decreto Supremo 4592 de 23 de febrero de 1956, sobre el 2% del impuesto a la venta y consumo de mercaderías debería obtenerse la factura cuando correspondiera al momento de pagar por la mercadería y obliga a este acto sin distinción alguna a todas las personas físicas y colectivas, estatales y privadas.

En el impuesto a la venta y consumo de mercaderías, como un medio de fiscalización en la emisión y tenencia de las facturas por los ciudadanos y las ciudadanas, se adoptó la Lotería de Facturas aprobado a través del Decreto Supremo 7402 de 26 de noviembre de 1965, que adopta además normas de seguridad para las facturas, como la razón social, el número de padrón, el domicilio, nombres y apellidos del contribuyente, pié de imprenta, luego, se procedía al registro y sellado mecánico de las facturas a través de una perforación, con lo cual quedaba habilitada las facturas, para después ingresar en circulación legal. Canseco, (2013)

La entrega de la factura por el comerciante vendedor es obligatoria a favor del comprador contribuyente, la omisión de no entregar la factura o entregar una que no está habilitada con el Registro en la Renta, era sancionada con una multa de \$b. 1.000 oo/100 a \$b. 5.000,oo/100 (Pesos bolivianos mil oo/100 a Pesos bolivianos cinco mil oo/100); en caso de reincidencia se procedía al arresto y la sanción pecuniaria.

Para ingresar a la Lotería de Facturas, el contribuyente debía acumular hasta un monto de \$b 800,oo/100 (pesos bolivianos ochocientos oo/100) para luego cambiar con un número de la Lotería de Facturas que sorteaba varios premios conforme a normas de la Lotería Nacional.

Con la extensión de la factura sobre el impuesto a las ventas y consumo de mercaderías, históricamente se advierte que el deber constitucional de contribuir a las cargas públicas para que cumpla el contribuyente se queda en un intento insuficiente, porque tiene su limitación en la fiscalización y en el control que resulta débil y difícil para el Estado, por cuya razón, se beneficia el comerciante, sin

embargo es digno de considerar como un esfuerzo del Estado para intentar lograr mayores ingresos y educar al contribuyente en el la necesidad de exigir su factura como constancia del cumplimiento del deber de contribución que esta librada a su criterio.

En este periodo es importante considerar la vigencia de los Impuestos con la calidad de Renta Destinada, que consiste en realizar obras sociales por parte del Gobierno de turno que debería ser financiado con la exportación de minerales a cargo de la COMIBOL, generando así un desorden tributario nacional. García Canseco (2001).

La vigencia de los impuestos en Bolivia resultó ser irracional, para el año 1964, el trabajo preparado por el Ministro de Hacienda Lic. Augusto Cuadros Sánchez, revelo la existencia de cerca de un millar de impuestos en el que se incluye los nacionales, departamentales, municipales, universitarios, a los que se suma más tarde la Renta Destinada que resultaba ser un impuesto directo. Ramos, (2006).

## **2.1.2. MODERNIZACIÓN DEL TRIBUTO**

### **CODIGO TRIBUTARIO**

La realidad caótica impositiva en Bolivia, demandaba su tratamiento conforme al avance del Derecho Comparado, por esa razón el desarrollo del Derecho Tributario Nacional formalmente se inicia en 1966, cuando se modifica el Impuesto Global Complementario que era la base del Sistema Cedulaario Impositivo y que le generaba ingresos al Estado por los excedentes en los salarios de los trabajadores y de las utilidades de las empresas, en esa oportunidad quedan postergadas las posibilidades de aplicar el impuesto a la propiedad rural por la resistencia de los campesinos al gobierno del Gral. René Barrientos Ortuño y que arrastró al impuesto sobre los consumos que incluía el Impuesto al Valor Agregado. Benítez, (2008).

En octubre de 1967, en un programa conjunto propiciado por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID), se generó un Código Tributario Modelo para América Latina que se adopta por el Estado boliviano a través del Decreto Supremo N° 9298 de 2 de julio de 1970 y entra en vigencia el uno de octubre del mismo año con una exposición de motivos y mensaje que tienen por finalidad explicar que el Código Tributario no crea, modifica, ni suprime los impuestos vigentes a la fecha.

El Código Tributario Modelo, en su estructura, instituciones y definiciones no ha sido alterado por los dos códigos tributarios aprobados con posterioridad, porque sus normas son consecuencia de un acuerdo internacional en el marco de los intereses de los Estados y de la Organización del Comercio Internacional. Benitez, (2008).

El Código Tributario Modelo y el impuesto a las ventas y consumo de mercaderías en general, se complementaron en cuanto a la sanción respecto a la no emisión de la factura que se desarrolla en el marco del ilícito tributario porque el incumplimiento a deberes formales, entre ellas la no emisión de la factura, se considera defraudación y se reprime con una sanción progresiva desde la multa hasta la clausura de los 6 meses, conforme señala el artículo 120.

El Código Tributario Modelo, se constituye en un aporte serio para que el ciudadano y la ciudadana cumplan con el deber de contribución a las cargas públicas que se encuentra en el momento de su vigencia en contradicciones en lo formal y material con el viejo sistema impositivo que no se había renovado.

### **2.1.1 NUEVO SISTEMA IMPOSITIVO**

#### **FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO**

Históricamente la imposición del impuesto ha sido un tema de ejercicio del poder, relacionado a las victorias y derrotas. En el desarrollo para la formación del Estado, es importante destacar al Absolutismo Monárquico que se caracteriza por



oposición a lo que ocurría en el Medioevo, concentraron todo el poder político en el Monarca, los fundamentos son políticos y religiosos se basan en el autor Jaques Bossuet, en su libro titulado "La política sacada de la Santa Escritura", justifica la subordinación de los súbditos al poder ilimitado del Monarca, cuando sostiene por ejemplo: "El Príncipe no debe dar cuenta a nadie de lo que ordena; sin esta autoridad absoluta no puede hacer el bien ni reprimir el mal; su poder debe ser tal que nadie puede esperar escapar a él." En materia fiscal, los argumentos bíblicos de Bossuet, insisten en el legítimo poder del Monarca a cobrar impuestos, con la frase: "Sí de acuerdo con lo visto con anterioridad, concluimos que debe exponerse la vida por la patria y por el Príncipe, con mayor razón, debe entregarse una parte de los bienes para el sostenimiento de las cargas públicas. Y esto es lo que llamamos tributo" justifica este poder con un pasaje bíblico de San Juan Bautista cuando habla a los "Publicanos ( eran quienes recibían los impuestos y las rentas públicas ), vinieron a Él, para ser bautizados y le preguntaron: ¿ Maestro qué debemos hacer para salvarnos?, San Juan no les dijo: "Renuncia a vuestro empleo puesto que es malo y atenta a la conciencia; sino que les dijo: No exijáis más de lo que ha sido ordenado" Plaza, (2000).

La Escuela Económica de los Cameralistas influyeron para moderar el poder tributario absoluto del Monarca, porque lograron que una parte de la recaudación se destinara a obras sociales, introduciendo así el principio de legalidad y legitimidad; con este escenario se va a introducir los nuevos fundamentos del impuesto en la perspectiva de la construcción del Estado.

Los fundamentos modernos del impuesto, orientados a la creación del Estado, como una carga pública, al que está sometido el ciudadano y la ciudadana y que permanecen de manera invariable en el tiempo, han sido desarrollados por Montesquieu desde el punto de vista político y filosófico a partir de la siguiente propuesta: "No hay nada que la sabiduría y la prudencia deban regular con tanto cuidado como la porción que se quita y la que se deja a los súbditos. No han de medirse las rentas públicas, por lo que el pueblo pueda sino la que deba dar; y si

las mide por lo que puede dar, ha de ser, al menos, por lo que pueda dar siempre". Montesquieu, (2004).

El fundamento económico, parte de la necesidad de mantener al Estado y la consiguiente exigencia de que todo el mundo brinde su aporte al respecto, este problema de hacer incidir la carga sobre el mayor número de habitantes, de modo que aquellos que más poseen afronten las mayores responsabilidades, pero sin excluir a los que poseen poco, esta incidencia cumple una función de equilibrio al constituirse el Estado en un distribuidor de la riqueza de los habitantes lo que le implica la construcción de la justicia social basada en la amplia solidaridad.

El fundamento jurídico del impuesto, radica en contemplar al Estado, como una institución que otorga condiciones y servicios, por ejemplo, la seguridad pública, para que los ciudadanos puedan ejercer sus diversos derechos, como a la libertad de pensamiento, de expresión, de locomoción; que no se producen gratuitamente, sino que requiere de recursos económicos, por lo que se considera legal y legítimo el hecho de que el Estado se procure riqueza de manera coactiva a través de los impuestos que deben pagar los ciudadanos, este fundamento genera el derecho de imposición que se vincula íntimamente a satisfacer todas las necesidades absolutas del Estado.

El resumen de los fundamentos precedentes ha producido la teoría de que el Impuesto es el precio de los servicios recibidos del Estado por cada contribuyente, que está impulsada por autores del pensamiento liberal como Adam Smith, David Ricardo que son consecuentes con las decisiones de la Asamblea Constituyente francesa de 1789, que disponía: " el impuesto es una deuda común de los ciudadanos, el precio de las ventajas que la sociedad les procura" que se resume en la famosa frase de que el impuesto es uno de los términos de un contrato "do ut facias" (doy para que hagas) entre el Contribuyente y el Estado.

Como consecuencia del desarrollo del Estado, a la teoría y pensamiento precedentes, se introduce, la teoría de los fines del impuesto orientados a la reforma social anterior, que son producto del pensamiento socialista del Estado

propuesto por Adolfo Wagner, que considera al Impuesto, como un instrumento fiscal y un instrumento de política social; por el primero, el Estado debe crear su patrimonio para afrontar las cargas públicas; por el segundo, ese patrimonio deben ser aprovechados por el Estado, para intervenir en la distribución de riquezas, y modificarlo para hacerlo más ecuánime.

## **2.2. MARCO TEÓRICO**

### **2.2.1. TEORÍA DEL IMPUESTO**

El desarrollo de las ideas y acciones contra la Monarquía Absolutista, generó la doctrina liberal, que da lugar a la política liberal, que se caracteriza por ser una respuesta al absolutismo y se preocupa por la misma legitimidad del poder a las garantías mínimas por los derechos individuales de los ciudadanos, entre ellas se destaca el derecho de propiedad, porque los tributos afectan su intangibilidad, por eso planteaban las reglas y condiciones que han de gobernar su pago. Langa, (2009)

En el marco de las libertades concebidas por el liberalismo que se plantea la diferencia de los derechos fundamentales y libertades políticas, consideraba a las primeras como derechos naturales por la condición natural del hombre, a la segunda a las concedidas por el gobernante y que deben estar introducidas entre las garantías y derechos declaradas en constitución, en ese marco se introduce, las libertades civiles o libertades inherentes a la persona en los que se contempla al campo económico y que no puede ser desconocido por el Estado, para este propósito, se introduce principios definitivos como los de la legalidad y reserva de ley, orientados a limitar las competencias de las autoridades y fundamentalmente para que la representación legal pueda llegar a la votación de los tributos y del presupuesto del Estado.

La Asamblea Constituyente francesa destaca en 1789 que, "el impuesto es una deuda común de los ciudadanos, el precio de las ventajas que la sociedad les

procura" y que el impuesto es uno de los términos del contrato: do ut facias (doy para que hagas) entre el Contribuyente y el Estado.

En ese marco, la Revolución Francesa, proclama la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, que en el artículo 20, dispone: " No se establecerá impuesto alguno sino para el beneficio común. Todos los ciudadanos tienen derecho a tener voto, en el establecimiento de los impuestos, a velar sobre la aplicación de ellos, y a que se les dé cuenta de su inversión." Publicación universidad San Francisco Xavier de Chuquisaca, (2000).

Por la aplicación del tributo, se desarrolló en la doctrina liberal, el principio de legalidad de los tributos y la votación parlamentaria del presupuesto, para erradicar el autoritarismo, que derivó en tres escenarios tributarios conocidos como: la libertad y tributación, igualdad y tributación, fraternidad y tributación.

### **2.2.2. LIBERTAD Y TRIBUTACIÓN**

La libertad es un derecho fundamental y se relaciona con la propiedad, que si bien reconoce la necesidad del Estado, el sacrificio del contribuyente debe tener una plena justificación no solo en la capacidad de pago, sino en el destino de sus impuestos, por esa razón se delega en la representación parlamentaria estas preocupaciones que plasma la solución en el principio de legalidad, cuya designación técnica es la reserva de ley. Como consecuencia del principio de legalidad, es de rigor que la votación de los tributos tiene que ser de manera paralela a la votación del presupuesto en el que se consigna el gasto público. En ese marco el tributo es un derecho garantía, que otorga al contribuyente confianza para desprenderse de una parte de su propiedad, a favor del Estado. Plaza Vega, (2015)

El mecanismo del derecho garantía del contribuyente que antes estuvo limitado al ámbito del Parlamento, por las exigencias de la sociedad se amplió en una primera instancia al control también por la Contraloría del Estado, luego a la Participación Popular y actualmente a la Rendición Pública de Cuentas de todas las autoridades

que utilizan recursos del Estado, que además ha creado el Ministerio de Transparencia y Anticorrupción, con la ley Marcelo Quiroga Santa Cruz que resulta ser el pilar fundamental para cuidar los intereses económicos del Estado.

### **2.2.3. IGUALDAD Y TRIBUTACIÓN**

Una de las conquistas más importantes del liberalismo, es la eliminación de los privilegios o discriminación tributaria, por esa razón se someten todos los ciudadanos y ciudadanas por igual a la contribución que debe consultar la capacidad de pago de los contribuyentes, en ese marco se considera que el cumplimiento de la contribución es un deber ciudadano, pero el deber ciudadano implica necesariamente a la equidad que significa plano, horizontal, que no se inclina a ningún lado. Plaza Vega, (2015).

El deber de tributación resulta ser tal sólo en las condiciones de igualdad y equidad que se han incorporado así, en todas las legislaciones y en la nuestra tiene el mismo sentido.

### **2.2.4. FRATERNIDAD Y TRIBUTACION**

Se establece como el reconocimiento a la colectividad y sus necesidades, y que la contribución se incorpora con el sentido del deber ciudadano reforzando a la percepción de la igualdad, pero en este plano está destinado a un fin común.

Esta concepción arranca del artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1879, que en lo fundamental ha permanecido incólume hasta nuestros días: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades." Plaza, (2000)

En el desarrollo y la práctica del Estado, se advierte que el objetivo del mismo, no sólo es el individualismo, sino que debido a que el hombre es un ser social por naturaleza, en la sociedad, está presente un fenómeno real, que es la solidaridad

social; entonces el Estado, se replantea para considerar, que para disfrutar de los Derechos individuales y colectivos, es necesario aludir a su Deberes y en esta dimensión el Estado que tiene su soberanía absoluta, cambia por el del servicio público. Por esta razón el Estado debe ser concebido como el producto de la voluntad de los sujetos interdependientes y no independientes con la obligación de intervenir en forma activa para los fines del servicio público, por lo que el deber de contribuir resulta ser la mejor institución económica y política que facilita al Estado garantizarle al ciudadano el goce de sus derechos.

Por el desarrollo histórico del tributo y sus conquistas logradas por el Liberalismo, cuyos beneficios son para el individuo y para la sociedad, la teoría que se ha impuesto en distintos países, es el de considerar al ciudadano a la ciudadana como deudor o deudora del Estado y su deuda es el impuesto; pero para no expresarse en términos de un relación civil, se la ha incorporado en el ámbito constitucional con el sentido de deber - obligación ciudadana, de tal manera que todos y todas están obligados y obligadas a su cumplimiento.

### **2.2.5. CONCEPTO DE IMPUESTO**

Existen diversos conceptos sobre el impuesto:

“Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídico o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.”

Este concepto hace referencia en la primera parte a la esencia del impuesto, y luego desarrolla el hecho generador señalando la causa para el pago del impuesto. Arellano, (2008)

“Carga obligatoria que los individuos y empresas entregan al Estado para contribuir a sus ingresos. Sin los impuestos, que históricamente han tomado muy

diversas formas, no podría concebirse la existencia del Estado pues este, como entidad jurídicamente independiente de las personas privadas, no tendría recursos para realizar sus funciones: defensa, prestación de servicios, pago de funcionarios, etc. Los impuestos constituyen por ello el grueso de los ingresos públicos y la principal base para sus gastos." Arellano, (2008).

Este concepto, destaca la importancia del cumplimiento del deber de tributar que tienen los ciudadanos que se refleja en el desarrollo histórico del Estado.

Impuesto es el "cobro obligatorio que el Estado o las Colectividades locales realizan respecto de los recursos de los agentes económicos, sin asignación previa a un gasto preciso." Baena Toro, (2001)

Este concepto resulta técnico y destaca el deber de contribución y su destino a favor del Estado.

"Fritz Neumark, lo define como la obligación de carácter coactivo y sin contraprestación, de realizar una transmisión de valores económicos (dinero en la mayoría de los casos) a favor del Estado y de los entes menores subrogados a él, por un sujeto económico en función de una disposición legal, siendo fijadas las condiciones de la prestación de un modo unilateral y autoritario por el sujeto activo de la obligación tributaria." Langa, (1990).

Es el concepto más completo que destaca todas las características del impuesto, aun cuando el término autoritario invita a reflexión.

"Impuesto sobre el valor añadido, es un impuesto indirecto que se puede considerar como una modalidad del impuesto sobre el volumen de ventas. Es un impuesto múltiple y su base se estima en cada una de las transacciones sucesivas, por su valor añadido. Este impuesto grava únicamente el valor añadido en cada fase de los procesos de producción y distribución. El valor añadido para cada empresa se puede calcular por dos vías: método del adición y método de sustracción" Langa, (1990).

Destaca las principales características del impuesto al valor agregado.

## **2.3. MARCO NORMATIVO**

### **2.3.1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BOLIVIA**

En 1982-1985, la crisis económica de Bolivia, caracterizada por la hiperinflación, promovió, un nuevo Estado de innegable relación con la economía. "Sus relaciones, tiene que ver con la reproducción del capitalismo, según los estadios, fases y el conjunto de sus actividades: violencia represiva, acción ideológica, normalización disciplinaria, organización del espacio y tiempo, y la creación del consentimiento, tareas que se relacionan con las funciones económicas." (16) (53, 2012, Eusebio Gironde Cabrera, El Estado y su Teoría, 8ª edición, Impresión Vogel, (2012)

El Decreto Supremo 21060, como un remedio a la crisis económica que vivió Bolivia, generó el Estado Disciplinario afincado en la moneda norteamericana del dólar, que derivó en la configuración de la "Sociedad Disciplinaria" (17) (91 y Sgtes. 2001, Michel Foucault, La Verdad y las formas jurídicas, gredisa editorial, impreso por Limpergraf, Barcelona – España, 2001), sometida a tal extremo que prevalece el D.S. 210670 sobre la Constitución Política del Estado, (1967).

Estado y Sociedad se identificaron en la disciplina orientada a cuidar la estabilización monetaria y para cumplir en parte con ese objetivo, se modifica la Política Fiscal sancionando, la Reforma Tributaria.

La reforma tributaria fue clave en este proceso pues redujo más de 400 impuestos a sólo siete básicos, entre ellos el IVA (impuesto al valor agregado), con lo que logró recuperar ingresos por impuestos que del 1 % del PIB pasaron a así el 10% en un cuatrienio. La disciplina tributaria y la recuperación de los ingresos por este concepto al tesoro público fueron un paso muy importante para generar en el ciudadano responsabilidad con su país a través del mecanismo de impuestos. Por primera vez en cuarenta años el ejecutivo presentó el presupuesto general de la



nación a consideración y aprobación del congreso, respetando las prescripciones constitucionales en este aspecto.

### **2.3.2. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El Impuesto al Valor Agregado, con precisión didáctica ha sido desarrollado en Bolivia por el Lic. Carlos Otálora Urquizu, que en su opinión, la Ley 843, adopta de manera genérica el sistema de impuestos al consumo, que comprende los impuestos a las ventas y los impuestos selectivos al consumo, que gravan solo determinados bienes, afectan los precios relativos a estos, alterando la estructura de la variable consumo. (18) (143, 144, 2009 Carlos Otálora Urquizu, Economía Fiscal, Plural editores).

El Impuesto a las ventas ha evolucionado, conforme a las siguientes etapas:

- Impuesto en Origen, que se aplica sobre la primera venta del productor por lo que se llama también "Impuesto a la Producción", excluye el valor agregado en los procesos de distribución y comercialización, también grava la introducción de mercancías en la fase de importación;
- Impuesto en Cascada o Plurifásico Acumulativo, porque el impuesto se acumula en cada una de las etapas del proceso de producción, distribución y comercialización de los bienes, produciendo un efecto que se denomina "efecto piramidación" que se caracteriza porque el impuesto al ser parte componente del precio, en las siguientes etapas, es objeto de una doble tributación, debido a que se calcula impuesto sobre impuesto;
- Impuesto en Suspense, denominado también Monofásico de Etapa Única, fue propuesto por la Organización de Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo, es un sistema que permite lograr un control más adecuado de las recaudaciones sobre la base de un número reducido de contribuyentes y consiste en que los contribuyentes más significativos como por ejemplo los fabricantes, deben inscribirse en la Oficina de Impuestos y cuando se produce una venta de la

mercancía entre fabricantes, el pago del impuesto queda en suspenso y se hace efectivo el mismo cuando solo se vende al consumidor final (19) (148, 149, 2009, Carlos Otálora Urquizu, Economía Fiscal, Plural editores La Paz – Bolivia).

- Impuesto al Valor Agregado, su nombre técnico, es Plurifásico no Acumulativo, debido a que elimina el efecto cascada del impuesto a las ventas brutas y a las transacciones, adoptada por su importancia por la mayor parte de los países latinoamericanos y de la Comunidad Económica Europea.(20) (149,2009, Carlos Otálora Urquizu, Economía Fiscal, Plural editores, La Paz – Bolivia).

La recaudación de este impuesto representa en la actualidad más de la mitad de las recaudaciones de los países latinoamericanos y es un instrumento muy flexible para aumentar o disminuir la recaudación. En los últimos años, países latinoamericanos que están tratando de apartarse de los modelos neoliberales y aplican una mayor intervención del Estado mantienen el IVA dentro de su estructura tributaria como un instrumento importante para financiar el gasto público.

El Impuesto al Valor Agregado, recae sobre el valor que agregan o añaden las unidades económicas a los bienes y servicios en cada una de las etapas del proceso de producción y distribución, para su cálculo en Bolivia se adopta el método de sustracción base financiera, impuesto contra impuesto e impuesto por dentro, constituyendo la alícuota del 13% y la efectiva es del 14.94%.

El Método de sustracción base financiera, consiste en la deducción de las ventas facturadas menos las compras facturadas, sin tomar en cuenta si las ventas provienen de la producción anual o disminución de inventarios.

El Sistema de base financiera, es el de impuesto contra impuesto, el mismo que consiste en aplicar la alícuota del impuesto tanto a las ventas como a las compras, obteniendo un crédito y débito fiscal. El débito fiscal consiste en el monto del impuesto "cobrado" por el vendedor en el momento de la venta y el crédito fiscal es el impuesto "pagado" por el comprador en el momento de la adquisición, este

último concepto también se conoce como una bonificación de los impuestos pagados por las compras. Otálora Urquizu (2009).

El mecanismo del débito y crédito, determina que el vendedor tenga que empozar la totalidad del impuesto y para el caso de que en las primeras etapas de la comercialización del producto no se pague el Impuesto al Valor Agregado, se recupera en la últimas o última etapa, por esta razón que este efecto es conocido con el nombre de efecto recuperación, es por eso que el control de la factura es de vital importancia para el control de las recaudaciones del Impuesto al Valor Agregado. Otálora Urquizu (2009)

### **2.3.3. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

- a) El IVA como impuesto al consumo alcanza a todas las transacciones, prestación de servicios e importaciones definitivas; se aplica a nivel del productor, del mayorista y al minorista o detallista;
- b) El IVA, es un impuesto real, debido a que la persona no se constituye en el elemento esencial en el hecho imponible;
- c) El IVA, es un impuesto objetivo, porque no se toman en cuenta circunstancias personales del sujeto pasivo para graduar la carga tributaria;

### **EVASION DEL IVA**

La evasión del IVA, se puede dar por varias razones, sí bien en el IVA existe un control cruzado entre compradores y vendedores, la evasión se manifiesta cuando existen comerciantes que están obligados a pagar este impuesto, pero que no están registrados, de tal manera que rompen el control cruzado cuando compran y cuando venden. La forma más generalizada de evasión del IVA se da cuando el contribuyente declara un volumen de ventas inferior al real debido a que no extendió la nota fiscal en el momento de la venta. Sobre este caso, la mayor parte de los países establecen sanciones a la no emisión de factura y algunos incluso

sancionan a los compradores que no exigieron la nota fiscal, con sanciones que van desde las multas hasta la privación de libertad. Otálora, (2009).

El Nuevo Sistema Impositivo, para cumplir su objetivo de ampliar el universo tributario pone en vigencia el impuesto sobre el consumo, conocido como el Impuesto al Valor Agregado, que se debe apreciar en relación a la Constitución Política del Estado, como la materialización efectiva del cumplimiento del deber de contribución, porque ese Impuesto resulta ser transversal a todo acto de venta y consumo, constituyendo la esencia de este propósito al factura tributaria, porque sí bien el contribuyente directo o ciudadano que compra una mercancía en el mercado formal, cumple con el deber de contribución en el momento de la compraventa, su efectividad esta librada al vendedor, porque este se constituye en el Agente de Retención y por tanto su responsabilidad es a través de su registro de contabilidad y declaración jurada hacer entrega del impuesto al Estado.

El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto al consumo y funciona sobre la venta, que es el eje principal de la tributación, por esa razón por ejemplo en el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado, se constituye no en una fuente de ingresos para el Estado, sino que es un simple mecanismo para controlar mejor las recaudaciones del IVA a través de las facturas o notas equivalentes para las deducciones correspondiente al crédito fiscal, por lo que este mecanismo demanda al consumidor final exija al vendedor minorista o al detalle la factura correspondiente, para luego presentarla a fin de obtener las deducciones del impuesto sobre los ingresos. Ramos Pablo, (2006).

El Nuevo Sistema Impositivo, al adoptar el Impuesto al Valor Agregado que se basa en el giro de la factura tributaria, introduce en el Estado boliviano, a título de materializar el principio de igualdad y generalidad, el impuesto perverso, porque se basa en términos de realidad económico-social, en la necesidad humana, en la necesidad de satisfacer nuestras necesidades como miembros de la Sociedad, entonces el deber de contribuir para el sostenimiento de las cargas públicas,

radica en la necesidad de satisfacer nuestras necesidades y no en una visión de cumplimiento cívico, moral, patriótico, de solidaridad, de patriotismo.

Este impuesto perverso, no diferencia en nada las clases sociales, lo que impulsa al sacrificio económico de los sectores con menor ingreso, mientras que los sectores de mayor ingreso realizan un sacrificio mínimo.

#### **2.3.4. LA FACTURA TRIBUTARIA**

Factura, es el "documento expedido por un vendedor de bienes o servicios y que es remitido por un comprador" Banea, (2008).

"Es el documento que detalla los artículos vendidos, así como los precios, el nombre del cliente y los términos de la venta" Arellano, (2008).

"Documento o recibo entregado por el vendedor al comprador como prueba de que éste ha adquirido una mercadería determinada o recibido un servicio a un precio dado, y que representa por tanto, un derecho de cobro a favor del vendedor. En la factura se especifican los datos personales de ambos, las características de los productos, así como la fecha y el precio de la compra". Delloite, (2007)

Los anteriores conceptos describen una simple relación de forma.

"Factura: comprobante de venta; cuenta detallada que el vendedor entrega al comprador y que muestra todos los detalles de la venta, por ejemplo la fecha, nombre del comprador y del vendedor, número del vendedor, cantidad y descripción de los artículos, precio unitario, prórrogas, descuentos sí los hubiere, importe total, etc.. La factura es en realidad un documento de entrada original y como quiera que se haya generalizado el sistema de cuentas, con frecuencia se retiene por el vendedor un duplicado de cada factura con el fin de preparar el estado de cuenta mensual. Es una solicitud de pago que le hace el vendedor al comprador. También se le conoce como una cuenta. Contiene la relación pormenorizada de las mercancías que se compran o venden. Muestra las cantidades, precios y condiciones de crédito. Sirve como base para el asiento en

los registros contables del vendedor y del comprador puesto que evidencia la transferencia de la propiedad de la mercancía. Touchard, (2008).

El concepto precedente enfoca distintos aspectos relativos a la factura pero enfocados a la contabilidad.

La factura, en el sistema impositivo boliviano y en particular en el impuesto al valor agregado, tiene además de las dimensiones señaladas en los conceptos anteriores, algunas características que es importante precisar:

a) Es un documento oficial que emite el Estado, con la finalidad de captar sus ingresos, controlado por la Política Tributaria.

b) Constituye dinero expresado en un papel que tiene impacto en el Estado, en la circulación del dinero, controlado por la Política Fiscal.

c) Certifica la calidad y condición del ciudadano o ciudadana de ser acreedor o deudor del Estado. Es acreedor o adquiere el crédito fiscal, cuando el ciudadano o ciudadana, en el mercado formal, compra un bien o utiliza un servicio profesional. Es deudor o adquiere el débito fiscal, cuando el comerciante o el servicio profesional, recibe el precio, en pago de la mercadería o del servicio prestado.

d) Por la factura en circulación, el crédito fiscal o el débito fiscal, constituyen los elementos centrales de la contabilidad sobre la cual el Estado actúa, para determinar sus beneficios.

e) Los ingresos del Estado, dependen en su generalidad, del Agente de Retención, que es el único responsable de extender la factura fiscal y por tanto de cobrar los impuestos a favor del Estado.

En el Sistema Impositivo boliviano, la normativa considera como el pilar fundamental el Impuesto al Valor Agregado, por cuya razón la factura que es su constancia tiene ese mismo rango. Con relación a la factura, las disposiciones

dentro del Derecho Administrativo Tributario, se han circunscrito a normar los requisitos y procedimientos de validez de forma y fondo a efectos del reconocimiento del crédito fiscal y del débito fiscal. En el ámbito del Derecho Tributario Penal, incorpora a la factura en el ámbito del ilícito tributario referido a la omisión de extensión, su emisión ilegal, la extensión sin autorización, especificación incorrecta de datos, contemplan sanciones que contemplan desde el Código Tributario a disposiciones complementarias, como la sanción, la multa y la clausura.

Del conjunto de disposiciones tributarias, se destaca la existencia de múltiples responsabilidades que recaen sobre el Agente de Retención, como ser:

- a) Responsabilidad fiscal, porque se constituye en el recaudador de los ingresos en impuestos que favorecen al Estado;
- b) Responsabilidad tributaria en la formalidad administrativa, porque ejecuta gestión administrativa para habilitarse como recaudador de ingresos a través de la inscripción y habilitación de facturas;
- c) Responsabilidad tributaria contable, porque, debe presentar todos los documentos contables, para demostrar el crédito y débito fiscal;
- d) Responsabilidad tributaria penal, en el nivel de contravenciones por incumplimiento a los deberes formales que van desde la multa pecuniaria a la clausura del establecimiento; en el nivel del delito tributario, porque está sometido a la defraudación tributaria;
- e) Responsabilidad laboral, porque sin ningún reconocimiento por parte del Estado, está obligado a trabajar para él, bajo la amenaza de paralizar sus actividades cuando se registre su incapacidad de recaudar impuestos, que consta en las reiteradas declaraciones juradas que expresan no tener movimiento;

f) Responsabilidad publicitaria tributaria, porque está obligado a colocar en lugar visible los afiches de EXIJA SU FACTURA y su correspondiente registro e inscripción en el servicio de impuestos.

Estas responsabilidades, identifican al Agente de retención, como el único responsable de todas las sanciones que le impone la Administración Tributaria, por el contrario, para el Contribuyente Directo, la responsabilidad en su caso es la pérdida del crédito fiscal.

La responsabilidad mixta, contempla la Legislación Nacional, cuando entre el Contribuyente Directo y el Agente de retención existe un acuerdo para defraudar al Estado, al no circular la factura tributaria.



## **CAPITULO III**

### **DESARROLLO PRÁCTICO**

El trabajo se realizó en Impuesto Internos – Sucre, por su carácter de institución gubernamental el trabajo tiene implicancia a nivel nacional, ya que las posibles implementaciones de la propuesta del trabajo de investigación podrían reglamentar al proceso de cobro del RC-IVA a consultores independientes; para ello se tomó como universo al total de consultores registrados.

Se determinó que el número de consultores para ser analizado en la encuesta es de 5, cuya documentación fue analizada.

#### **3.1. ANÁLISIS CUANTITATIVO Y CUALITATIVO DE LA INFORMACIÓN**

##### **ANTECEDENTES DE LA INSTITUCIÓN**

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) es una entidad facilitadora del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que tiene por misión "Recaudar los recursos provenientes de los impuestos nacionales que el Estado Plurinacional requiere para consolidar el Modelo Económico Social Comunitario Productivo para el Vivir Bien".

En este contexto el Plan Estratégico Institucional (PEI) 2016-2020 constituye un importante aporte para la nueva gestión tributaria, que permitirá en el mediano plazo realizar cambios sustanciales con miras al nuevo modelo económico social y político impulsado por el Gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia.

Con la implementación del PEI, el SIN apunta a ser una Institución pública recaudadora de impuestos con mayor transparencia, innovadora de valores, con compromiso e interés social que facilita el pago de impuestos y contribuye a la construcción de una cultura tributaria. Con este nuevo enfoque institucional, participaremos de manera importante a la construcción del nuevo Estado descolonizador, al desarrollo productivo y a una justa redistribución del ingreso,

objetivos trazados en la Constitución Política del Estado y el Plan General de Desarrollo.

El PEI guía las acciones del SIN para llevar adelante la consecución de la misión, la visión y los objetivos estratégicos trazados para el periodo 2015-2020. Las estrategias propuestas se operan a través de acciones que necesariamente deben formar parte de la programación operativa anual.

## **3.2. DIAGNÓSTICO**

### **3.2.1 PROCEDIMIENTO REGULATORIOS DE LOS CONSULTORES INDEPENDIENTES EN LO QUE RESPECTA AL CUMPLIMIENTO DE PAGO DE IMPUESTOS**

El Artículo 19 de la Ley 843 clasifica en dos tipos de contribuyentes: Contribuyentes dependientes y Contribuyentes Independientes.

Los sujetos pasivos que perciben ingresos en relación de dependencia, denominados contribuyentes dependientes son quienes reciben ingresos por concepto de remuneraciones obtenidas en relación de dependencia; beneficiándose con deducciones que no integran la base de cálculo de este impuesto, comprendidos por las cotizaciones destinadas al régimen de seguridad social y otras cotizaciones dispuestas por leyes sociales, además, en cada período fiscal, tienen la opción de deducir, como mínimo no imponible el monto equivalente a cuatro salarios mínimos nacionales.

Dichas deducciones establecidas en el Artículo 26° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 2001), beneficia únicamente a las personas naturales por los ingresos que perciben provenientes del trabajo en relación de dependencia, por lo que esta deducción no es aplicable a los ingresos de otro origen que perciban los sujetos pasivos de este gravamen.

La diferencia entre los ingresos y las deducciones señaladas anteriormente, constituye la base sobre la cual se aplicará la alícuota establecida en el Artículo

30° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 2001). Si las deducciones superaran a los ingresos, para el cálculo del gravamen se considerará que la base es cero.

Contra el impuesto así determinado, se imputarán como pagos a cuenta del mismo los siguientes conceptos:

i. La alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) contenido en las facturas, notas fiscales o los documentos equivalentes originales presentados por el dependiente en el mes a su empleador en formulario oficial hasta el día veinte (20) de dicho mes, siendo válidas siempre que su antigüedad no sea mayor a ciento veinte (120) días calendario anteriores al día de su presentación, debiendo estar emitidas a nombre del dependiente que las presenta con las excepciones que al efecto reconozca con carácter general la Administración Tributaria mediante norma reglamentaria, y firmadas por este.

ii. El equivalente a la alícuota correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicada sobre el monto de dos (2) Salarios Mínimos Nacionales, en compensación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se presume, sin admitir prueba en contrario, corresponde a las compras que el contribuyente hubiera efectuado en el período a sujetos pasivos de los regímenes tributarios especiales vigentes prohibidos de emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.

Si de las imputaciones señaladas anteriormente resultare un saldo a favor del Fisco, se imputará contra el mismo, saldos actualizados que por este impuesto hubieran quedado a favor del contribuyente al fin del período anterior, tomando en cuenta inclusive, los saldos que en su favor hubieran quedado, Si aún quedase un saldo de impuesto a favor del Fisco, el mismo deberá ser retenido por el empleador quién lo depositará según la fecha de vencimiento de acuerdo al último dígito del Número de Identificación Tributaria. Si el saldo resultare a favor del contribuyente, el mismo quedará en su favor, con mantenimiento de valor, para compensar en el mes siguiente.

Por otro lado, se encuentran los contribuyentes Independientes o directos constituidas por personas naturales y sucesiones indivisas que perciben ingresos en forma habitual por alquileres, intereses en caja de ahorro, plazos fijos y cuenta corriente; honorarios de miembros de Directorios de Sociedades y síndicos; anticréticos, sueldos de personal contratado localmente por misiones diplomáticas, organismos internacionales, y gobiernos extranjeros. Los contribuyentes Independientes o directos deben realizar sus pagos trimestralmente, del 1º al 20 del mes siguiente vencido el trimestre a declararse

A diferencia de los contribuyentes dependientes, en el caso de los sujetos pasivos independientes, únicamente tienen el derecho de descontar dos salarios mínimos a cada ingreso mensual, sobre la diferencia en el periodo se deberá calcular la alícuota del 13% correspondiente al RC-IVA. Para determinar el saldo a favor del crédito impositivo se sumara el 13% del total de sus facturas por gastos personales, el 13% de dos salarios mínimos nacionales por mes y el saldo anterior actualizado de su crédito fiscal, si es que existiese; de la comparación del resultado de la suma y del impuesto se determinará si existe saldo a favor del contribuyente o el Fisco.

Las facturas válidas para descargar el RC IVA por gastos personales deber estar emitidas por lo menos con el apellido del contribuyente, y hasta 120 días antes del último día del trimestre que se declara; el formulario que se utiliza para el pago del RC-IVA es el 608 para declarar el monto de sus ingresos e impuesto a cancelarse, y el 110 para detallar sus facturas de descargo.

### **3.3. RESULTADOS DE ANÁLISIS DOCUMENTAL**

El trabajo se sustentó sobre información cuantitativa en el universo de los consultores independientes registrados en Impuestos Internos, los cuales están vinculados laboralmente con instituciones gubernamentales e internacionales que exigen el pago de impuestos de acuerdo a la modalidad reglamentada, para ello se realizó el cálculo probabilístico de la muestra a ser analizada:

Se procedieron a analizar 100 expedientes de consultores independientes registrados en Impuestos.

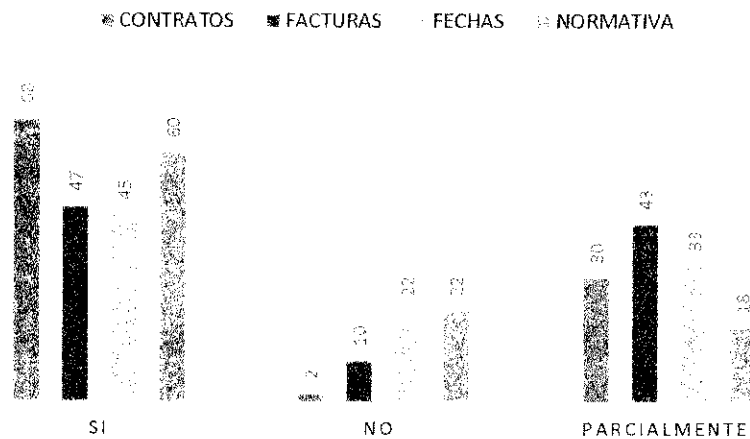
El análisis se ha realizado sobre los siguientes indicadores: Coincidencia de datos y aplicación de la normativa.

- **Coincidencia de datos**

Se entiende por coincidencia de datos al cumplimiento de todas las estipulaciones antes de la declaración a realizarse, teniendo que realizarse una revisión de las fechas y tipos de contratos, el monto a cancelarse en relación a las facturas con las que cuenta el contribuyente, las fechas de las mismas y la fecha que tiene como plazo para realizar la tributación en el marco de la normativa.

**GRAFICO N°1**

**COINCIDENCIA DE DATOS**



**Fuente: Elaboración propia según datos de revisión**

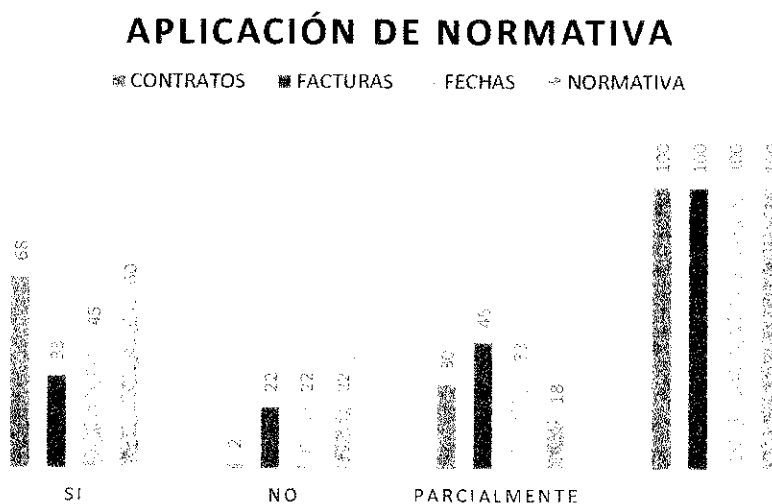
Como se observa en los resultados obtenidos en casi el 50% de los contribuyentes existe cumplimiento parcial de los aspectos a tomarse en cuenta para la tributación, habiéndose encontrado en 30 casos que representa el 30% de la población, datos que no coinciden en cuanto a fechas, plazos fenecidos y montos en facturas que

no alcanzan para la tributación. Asimismo, no existe relación entre estos aspectos, constituyéndose en un problema que afecta directamente al contribuyente por las altas sumas y descuentos a los que se somete por estos incumplimientos.

- **Aplicación de la norma**

Como se describe en la normativa con la que cuenta el SIN, se han procedido a revisar los contratos, facturas y fechas y su cumplimiento con la normativa que estipula plazos.

**GRAFICO N° 2**



***Fuente: Elaboración propia según datos de revisión***

Los sujetos pasivos que perciben ingresos en relación de dependencia, denominados contribuyentes dependientes son quienes reciben ingresos por concepto de remuneraciones obtenidas en relación de dependencia; beneficiándose con deducciones que no integran la base de cálculo de este impuesto, comprendidos por las cotizaciones destinadas al régimen de seguridad social y otras cotizaciones dispuestas por leyes sociales.

Al respecto, se pudo evidenciar un promedio del 20% que no cumplen con la normativa en cuanto a plazos y fecha fundamentalmente, seguido del 40% que cumplen parcialmente y solo el 40% si cumplen, siendo preocupante esta situación porque afecta a la institución, al contribuyente y al SIN.

### **RESULTADOS DE LAS ENTREVISTAS REALIZADAS**

Se manera aleatoria se pudo realizar 5 entrevistas a consultores de línea de instituciones públicas, cuyos resultados fueron los siguientes:

**Cuadro N 2. Centralización de resultados de la entrevista**

PREGUNTAS	RESPUESTAS				
	CONSULTOR 1	CONSULTOR 2	CONSULTOR 3	CONSULTOR 4	CONSULTOR 5
PROFESION	Abogado	Ingeniero civil	Ingeniero civil	Médico	Trabajadora social
AÑOS DE TRABAJO	2	3	2	1	2
MODALIDAD DE CONSULTORIA	Convocatoria	Otros	Invitación directa	Concurso de méritos	Otros
MONTO PERCIBIDO SEGÚN CONTRATO	5500	6000	5800	6500	4500
CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	Parcialmente	Si	Parcialmente	Si	Parcialmente
PRINCIPALES DIFICULTADES DE LA CONSULTORIA DE LINEA	<ul style="list-style-type: none"> <li>No se goza de beneficios</li> <li>Complicaciones para la tributación</li> <li>Cumplimiento de fechas y plazos</li> <li>Los altos montos de tributación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Complicaciones para la tributación</li> <li>Cumplimiento de fechas y plazos</li> <li>Los altos montos de tributación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cumplimiento de fechas y plazos</li> <li>Los altos montos de tributación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Los altos montos de tributación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>No se goza de beneficios sociales</li> <li>Los altos montos de tributación</li> </ul>
SUGERENCIAS	Otra modalidad que facilite a los contribuyente	Otra modalidad que evite sanciones y multas	Facilita la tributación de forma directa y vía tecnología	Otra modalidad que facilite a la institución y al contribuyente	Evitar la burocracia

**Fuente: Elaboración propia según datos de la entrevista**



Como se observa en el cuadro centralizador de la entrevista, los contribuyentes entrevistados son de diferentes profesiones y con tiempo de consultoría menores a dos años, de lo que se puede deducir que un trabajo de consultorías en línea no resulta expectable para los mismos.

Con respecto a la modalidad de consultoría, todos son de línea y se adjuntaron las mismas mediante convocatorias, e invitaciones directas y dos los entrevistados indicaron ingresar al trabajo por recomendaciones y referencias.

Con respecto a los montos mensuales percibidos, en el caso de los consultores entrevistados, no superan los Bs. 6000, lo que implica que realizándose un descuento del 15% por obligaciones impositivas, tendrán un líquido pagable de 5000 Bs, monto que no resulta tan expectable sumándose las sanciones que a las que se someten por incumplimiento en las declaraciones que deben realizar.

Es entre sentido que los entrevistados, manifiestan que tienen como principales dificultades el no gozar de beneficios sociales, las complicaciones para la tributación, el cumplimiento de fechas y plazos y los altos montos. Los altos montos de tributación, sumado todo esto a las sanciones a las que se someten por cumplir parcialmente con estas obligaciones.

Finalmente los consultores entrevistados, sugieren otras modalidades que no sean las trimestrales pero que faciliten tanto a los consultores como a la institución, indicando uno de ellos que la incursión tecnológica del servicio del SIN podría facilitar.

#### **3.4. ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO Y SUS EFECTOS CON RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN DE LOS CONSULTORES EN LÍNEA**

En el presente subtítulo se desarrolla de manera práctica el cruce de la información entre el procedimiento establecido y los problemas más comunes de los consultores en línea con relación a la tributación.

**Cuadro N 3. Análisis del Procedimiento para el Pago del Impuesto RC-IVA**

PROCEDIMIENTO	PROBLEMAS ENCONTRADOS	OBSERVACIONES
Inscripción con NIT en SIN		
Archivo de facturas para la declaración trimestral	Poco interés en la compilación y archivo de facturas para descargo	Varios consultores no realizan la gestión de facturas para descargo.
Preparación para declaración de impuestos	Desconocimiento de la Normativa.	
Llenado de Formulario para la Presentación de Facturas (Form 110)	Facturas mal llenadas o que no cumplen requisitos	
Calculo de la Base Impositiva RC-IVA	Cálculo realizado de manera incorrecta.	El consultor no realiza el cálculo de sus ingresos por duodécimas de los meses de inicio y finalización de contrato, lo que conlleva a un cálculo erróneo de la base impositiva.
Cálculo del Saldo a Favor del Fisco o del Contribuyente (Form. 610)		
Presentación de la documentación al SIN y pago del Impuesto.	Vencimiento de plazo para la entrega de la documentación.	Los consultores son sujetos a intereses y multas por el vencimiento de plazos, esto debido al desconocimiento de fechas, al poco interés respecto al pago de impuestos o a encontrarse fuera de la ciudad para las fechas señaladas según norma.

**Fuente: Elaboración Propia en base a la información recopilada**

Los problemas más significativos encontrados durante el proceso del cálculo impositivo y pago del mismo para consultores de línea vienen de la mano de:

- La fechas de inicio y finalización de contratos que no siempre coinciden con la del 1° y último día del mes, por lo cual se debe realizar el cálculo de los

ingresos por duodécimas, pero los formularios presentados no reflejan la realidad, por consiguiente se produce un mal cálculo del impuesto.

- Los consultores de línea realizan una gestión deficiente tanto de los tiempos como de los descargos en los impuestos, por ello se propone que estos puedan acogerse al régimen general, pudiendo tributar en base a la terminación del NIT.

### **3.5. PROPUESTA**

El establecimiento de nuevos procedimientos tributarios, en base al grado de comprensión de la Ley del Impuesto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado y a la capacitación obtenida; permitirá que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias establecidos mediante disposición establecida que realmente le corresponde; lo que repercutirá en la eficiencia, eficacia, economía y optimización de la gestión tributaria.

### **CONTRIBUYENTES DIRECTOS DEL RC-IVA**

#### **RESOLUCION NORMATIVA DE DIRECTORIO N°.....**

#### **VISTOS Y CONSIDERANDO**

Que el Artículo 19 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente, establece que con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, crease un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de inversión de capital, del trabajo o de la aplicación de ambos factores.

Que los ingresos de las personas naturales con contrato de trabajo celebrado con empresas públicas y/o Organismos no Gubernamentales Internacionales se encuentran alcanzados por el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.

Que la necesidad de normar el citado Artículo en párrafo precedente, conlleva a contar con un instrumento normativo que establezca los procedimientos y requisitos, delimitando las operaciones grabadas por el RC-IVA, brindando mejor manejo de las disposiciones legales por el contribuyente, específicamente el Consultor del sector Público

**POR TANTO:**

El Servicio de Impuestos Nacionales, en uso de sus facultades otorgadas por el Artículo 127 del Código Tributario.

**RESUELVE**

A efectos de control y una aplicación correcta la Administración Tributaria establece lo siguiente:

Proceso de Empadronamiento: Las personas descritas en el Art. 19 de la Ley 843 (Personas naturales con contrato de trabajo celebrado con empresas públicas y/o Organismos no Gubernamentales Internacionales), a momento de realizar la inscripción el contribuyente deberá presentar el contrato de trabajo vigente a la fecha de inscripción, debiendo este llevar la fecha de conclusión del contrato, mismo que será considerada y registrado en sistema a fin de considerar la fecha de baja del Número de Identidad Tributaria.

Se establece el código CIU xxxx específico cuya descripción es "CONSULTOR PUBLICO", por consiguiente las personas naturales que se inscriban como contribuyentes directos del RC-IVA deberán registrarse bajo la característica tributaria de consultor público.

## **CAPITULO IV**

### **CONCLUSIONES**

Durante el estudio se concluye que los procedimientos establecidos en la aplicación de las normas a los consultores Independientes no son adecuados, ya que por el procedimiento encuentra muchas dificultades en su pago, por otra parte se encuentra perjudicado al momento que las empresas pagan el servicio o el trabajo recibido, porque se debe esperar hasta que el consultor entregue los formularios de cancelación de los impuestos.

En el caso de la elaboración de los contratos se pudo determinar que los contratantes, no lo realizan considerando, específicamente en la elaboración de los contratos celebrados con los consultores en línea, inclusive llegando a emitirlos al finalizar la prestación del servicio, ocasionando perjuicio a momento del Registro en el Padrón de Contribuyentes, además, por otra parte se retrasan los pagos del impuesto si hubiere a la Administración Tributaria.

Tomando en cuenta los principios de igualdad y equidad por parte de los contratantes y la Administración Tributaria en relación a los impuestos del RC-IVA, Impuesto al Régimen Complementario y el Impuesto al Valor Agregado, ya que los contribuyentes independientes específicamente los consultores en línea, en relación a los contribuyentes dependientes, es considerado abusivo, estableciendo que el contribuyente independiente alcanzado por el RC-IVA Trimestral al momento de la determinación de la deuda tiene la posibilidad de compensar la base imponible hasta dos mínimos salariales por mes.

## BIBLIOGRAFIA

Ambram, Jorge: fideicomiso y operaciones fiduciarias, ed. Instituto boliviano de mercado de capitales. Cuaderno financiero, núm. 10, la paz, Bolivia, 2000.

"análisis y recopilación referente al tema de los fideicomisos públicos", cefp/025/2005, centro de estudios de las finanzas públicas, a través de la dirección de estudios de presupuesto y gasto público, julio de 2005.

Andrade, Rubén d.: legislación económica del ecuador, 7ª ed., ed. Abya-yala, quito, 2003.

Langa Enrique y otros, ediciones pirámide, Madrid, España. 2009

Otálora Urquiza Carlos, economía fiscal, plural editores, la paz – Bolivia) 153, 2009

Deloitte diccionario de economía y negocios, , editado por Espasa Calpe, Madrid, España 2007.

Aneiros Pereira, Jaime: las sanciones tributarias, ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.

Informe banco central de Bolivia. Boletín estadístico n1 259. La paz Bolivia. 2015

Declaraciones fundamentales de los derechos humanos, facultad de derecho, universidad de san francisco Xavier, imprenta universitaria, sucre, 2000).

Plazas Vega Mauricio, derecho de la hacienda pública y derecho tributario, editorial Temis s.a. Bogotá-Colombia. 2000.

Diccionario económico, Gilka Arellano morales, editorial, latina editores, Oruro, Bolivia 2008.

Baena diego y otros (Jorge Humberto Ramírez, Hernán hoyos walteros), guía temática financiera, ediciones ecoe, universidad del cambio; Bogotá – Colombia 2008)

Arellano Morales Gilka, diccionario económico, latinas editores, Oruro – Bolivia  
2008.

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 843

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 1190

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 1243

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 1606

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 1551

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 1689

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 3058

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 2028

Gaceta Oficial de Bolivia. Ley 3058

# ANEXOS



## Guia de revisión documental

		<i>Coincidencia de datos</i>			<i>Se aplica según norma</i>			
CONSULTOR 1	PREGUNTAS	Si	No	Parcialmente	Si	No	Parcialmente	
	Contratos	X			X			
	Facturas	X			X			
	Fechas	X			X			
	Normativa	X			X			
		<i>Coincidencia de datos</i>			<i>Se aplica según norma</i>			
		PREGUNTAS	Si	No	Parcialmente	Si	No	Parcialmente
CONSULTOR 2	Contratos	X			X			
	Facturas	X			X			
	Fechas	X			X			
	Normativa			X			X	
		<i>Coincidencia de datos</i>			<i>Se aplica según norma</i>			
		PREGUNTAS	Si	No	Parcialmente	Si	No	Parcialmente
CONSULTOR 3	Contratos	X			X			
	Facturas	X			X			
	Fechas		X			No		
	Normativa	X			X			
		<i>Coincidencia de datos</i>			<i>Se aplica según norma</i>			
		PREGUNTAS	Si	No	Parcialmente	Si	No	Parcialmente
CONSULTOR 4	Contratos	X			X			
	Facturas		X		X			
	Fechas	X				X		
	Normativa	X			X			

## Guia de revisión documental

		<i>Coincidencia de datos</i>			<i>Se aplica según norma</i>		
		<i>Coincidencia de datos</i>			<i>Se aplica según norma</i>		
<b>PREGUNTAS</b>		<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>Parcialmente</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>Parcialmente</b>
<b>CONSULTOR 5</b>	<b>Contratos</b>	X					
	<b>Facturas</b>	X				X	
	<b>Fechas</b>	X					
	<b>Normativa</b>		X				X

## ENTREVISTAS

1. ¿Su profesión y años de trabajo?
2. ¿Cuánto tiempo trabaja como consultor de línea?
3. ¿Cómo ingresó a ser consultor de línea?
  - Convocatoria
  - Invitación directa
  - Concurso de méritos
  - Otros
4. ¿Usted cumple con sus obligaciones tributarias como consultor?  
Si    No    A veces
5. ¿Cuáles son las principales dificultades para el cumplimiento de la tributación del consultor en línea?
6. ¿Qué ventajas y desventajas tiene el ser consultor de línea?
7. ¿Alguna sugerencia para evitar los problemas en la tributación?

**DATOS GENERALES DE LOS CONSULTORES EN LINEA**

<b>CONSULTORES</b>	<b>CARGO</b>	<b>INSTITUCION</b>	<b>TIEMPO DE CONTRATO</b>	<b>MONTO DE CONTRATO</b>	<b>OBLIGACIONES IMPOSITIVAS</b>
CONSULTOR 1	<i>capacitador tecnico de produccion de trigo</i>	INSTITUCION PUBLICA DESCONCENTRADA SOBERANIA ALIMENTARIA	6	42,000.00	RC-IVA - TRIMESTRAL
CONSULTOR 2	<i>supervision de obras civiles</i>	G.A.M. DE TARABUCO	12	95,000.00	RC-IVA - TRIMESTRAL
CONSULTOR 3	<i>supervision de obras ciciles</i>	AGENCIA ESTATAL DE VIVIENDA - CH.	12	92,500.00	RC-IVA - TRIMESTRAL
CONSULTOR 4	<i>capacitador tecnico de produccion de hortalizas</i>	SECRETARIA DE DESARROLLO PRODUCTIVO DE CHUQUISACA	6	45,000.00	RC-IVA - TRIMESTRAL
CONSULTOR 5	<i>capacitador de mujeres en tejido a groser y costura</i>	G.A.M. DE SUCRE	12	60,000.00	RC-IVA - TRIMESTRAL