

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



MONOGRAFIA

**“TRATAMIENTO CONTABLE RESPECTO A LA
COMPENSACION ENTRE EL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES Y EL
IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS”**

Integrantes : Elisa Mayta Mamani
Sofia Cissy Rocha Vasquez

LA PAZ – BOLIVIA
2010

AGRADECIMIENTO

Nuestros agradecimientos son:

A Dios nuestro creador,

A nuestros padres por darnos la vida,

A nuestros docentes de la Unisa por sus enseñanzas y

A nuestros amigos por su amistad compartida.

DEDICATORIA

El presente trabajo está dedicado a nuestro Dios Padre; a los docentes que nos han transmitido con esmero sus conocimientos, a los amigos por el camino que recorreremos día a día en ejercicio de nuestras profesiones y a mi familia por todo el apoyo que me han dado para poder llegar a la cima.

DEDICATORIA

Este trabajo se lo dedico a mi mamá que es la persona que más respeto y amo "gracias por tu amor incondicional querida madre", a mis hermanitas y hermano que siempre están a mi lado, en las buenas y sobre todo en las malas, gracias por su cariño incondicional.

INFORME EJECUTIVO

Este trabajo presenta el tratamiento contable respecto a la compensación entre el impuesto a las transacciones y el impuesto sobre las utilidades de las empresas.

En resumen podemos indicar que para el pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas debe ser acreditado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones, hasta el agotamiento del primero o en su caso hasta cubrir el Impuesto a las Transacciones correspondiente al mes en que se liquida el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, de una nueva gestión; vencido este periodo (mes), cualquier saldo del IUE se consolidará a favor del fisco. Mostraremos los casos prácticos que se presentan en nuestro medio de la siguiente manera:

- Empresas que pagaron el Impuesto sobre las utilidades de las empresas*(IUE) por la gestión 200X en empresas privadas.
 - o El IUE menor que IT
 - o El IUE mayor que IT

- Empresas que tuvieron pérdidas en la gestión 200X y, por lo tanto, no pagaron el Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) por dicha gestión en empresas privadas.
 - o El IUE menor que IT
 - o El IUE mayor que IT

- Tratamiento contable razonable para la compensación de acuerdo al Pronunciamiento de Auditoría y Contabilidad denominado "PAC 41".

INDICE

Introducción	I
Formulación del Tema.....	III
Justificación.....	III
Objetivos.....	IV
Objetivo General.....	IV
Objetivos Específicos.....	IV
Alcance	IV
Impuesto a las Transacciones	IV
Definición del Área Temática Área de Investigación.....	V
Área Temática.....	V
Formas de Recolección de la Información.....	V
Fuentes Primarias.....	V
Fuentes Secundarias.....	V

CAPÍTULO I MARCO TEORICO

I.1	Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas	1
1.1.1	Antecedentes	1
1.1.2	Hecho Imponible de los Sujetos Pasivos del Impuesto	5
1.1.3	Objeto del Impuesto	6
1.1.4	Determinación de la Utilidad Neta	7
1.1.5	Concepto de Fuente	7
1.1.6	Principios Jurisdiccionales	8
1.1.6.1	El Principio de Fuente	8
1.1.6.2	De Bienes	8
1.1.6.3	De la Realización	8
1.1.6.4	De Hechos	8
1.1.7	Derechos: Explotados en el Territorio Nacional	11
1.1.8	Principio de Nacionalidad	11
1.1.9	Principio de Domicilio	12

	Las Excepciones al Principio de Fuente en la Legislación Boliviana	17
1.1.10	Compensación de Pérdidas	14
1.1.11	Exenciones	14
1.1.12	Alícuota	15
1.1.13	Lazo y Cierres de Gestión	15
1.1.14	Vigencia	15
1.1.15	Elementos Básicos Sobre la Forma de Aplicación del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)	16
1.1.15.1	Concepto de Empresa	16
1.1.15.2	Los registros Contables y su Obligatoriedad	16
1.1.15.3	Los Estados Financieros, las Normas Contables Aprobadas por la Administración Tributaria y por la Superintendencia de Empresas ...	17
1.1.15.4	La Aplicación de las Normas Nacionales y las Internacionales en la Preparación de los Estados Financieros	21
1.2	Impuesto a las Transacciones	22
1.2.1	Antecedentes	22
1.2.2	Características del Impuesto a las Transacciones	23
1.2.3	Objeto	24
1.2.4	Sujetos Pasivos	24
1.2.5	Exenciones	24
1.2.6	Base de Cálculo	25
1.2.7	Pago a Cuenta del Impuesto a las utilidades.....	25
1.2.8	Alícuota	26
1.2.9	Periodo Fiscal.....	26
1.2.10	Vigencia.....	26
1.3	Compensación.....	26
1.3.1	Compensación de los Impuestos IUE – IT.....	27
1.3.2	Concepto.....	28

CAPITULO II

MARCO PRÁCTICO

	Tratamiento Contable del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)	31
Situación	Empresas Privadas que Pagaron el IUE por la Gestión 2007.....	31
Nº1		
Caso	Si en 2007 El Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)	
Nº 1.1	es Menor que el Impuesto a las Transacciones (IT).....	32
Caso	si en 2007 El Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) es	
Nº 1.2	Mayor que el Impuesto a las Transacciones (IT).....	36
Situación	Empresas Privadas que Tuvieron Pérdida Impositiva en la Gestión	
Nº 2	2007, y por lo tanto no han Pagado IUE por dicha Gestión.....	40
Caso	Si en 2007 El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) es	
Nº 2.1	menor que el Impuesto a las Transacciones (IT).....	41
Caso	Si en 2007 El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) es	
Nº 2.2	menor que el Impuesto a las Transacciones (IT).....	44
Situación	Tratamiento Contable Razonable para la Compensación de Acuerdo	
Nº 3	al Pronunciamiento de Auditoria y Contabilidad Denominado "PAC 41".....	47

CAPITULO III

	Informe Final y Conclusión.....	53
	Bibliografía.....	55

TRATAMIENTO CONTABLE RESPECTO A LA COMPENSACIÓN ENTRE EL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES Y EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

INTRODUCCIÓN

La Reforma Institucional del Servicio de Impuestos Nacionales es un proceso amplio e integral que persigue como objetivo ulterior disminuir la evasión y defraudación impositiva y ofrecer seguridad jurídica al contribuyente en el cumplimiento de sus deberes formales con el Estado.

Con la promulgación de La Ley 2166 de 22 de diciembre de 2000, se institucionaliza el Servicio de Impuestos Nacionales, adquiriendo plena vigencia con la designación del Presidente Ejecutivo y el Directorio, por el Presidente de la República, a partir de ternas aprobadas por más de dos tercios de votos en el Honorable Congreso Nacional.

La definición de un conjunto de políticas en el SIN para generar el desarrollo institucional y fomentar el comportamiento responsable y ético en el ejecución de la función pública, determinaron la definición de metas y acciones que permitan consolidar la dotación de recursos humanos, la capacidad de gestión, la cultura institucional, la transparencia y la eficiencia institucional.

De esta manera, la Administración Tributaria boliviana dio un importante paso hacia su consolidación como una institución autárquica con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia a nivel nacional personería jurídica y patrimonio propio.

Complementariamente, con el Decreto Supremo 26462 que norma el funcionamiento, atribuciones y alcances de la organización, Impuestos Nacionales tiene mayores elementos para mejorar los procedimientos y la tecnología, lograr mayor precisión en el control, detección y sanción de la evasión fiscal.

La calidad en el servicio al contribuyente es uno de los mayores desafíos de la Administración Tributaria, por ello, en su nueva estructura se ha incorporado una Gerencia Nacional de Servicio al Contribuyente exclusiva para este fin.

El Servicio de Impuestos Nacionales tiene como **misión** facilitar y universalizar el cumplimiento de las obligaciones impositivas y como **visión** mostrar su Transparencia y Eficiencia, el alto nivel técnico y ético de sus funcionarios, su aporte a la consolidación de un país competitivo y solidario.¹

Con el objetivo de hacer un análisis más profundo sobre el Tratamiento contable respecto a la Compensación entre el Impuesto a las Transacciones y el Impuesto sobre las Utilidades de la Empresa para su legalidad debemos recurrir a los Títulos III - VI de la ley 843(TOV), su Decreto Supremo Reglamentario N° 24051 y al menos la Resolución Administrativa N° 05'0041'99 de 13.08.99.

Referente a las normas tenemos las Normas de Contabilidad emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) y principalmente la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 relacionados al Impuesto a las Ganancias.

Una modificación de la 843 producida por la Ley 2493 en agosto de 2003 se establece que la compensación se la hará en la "forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación", el texto anterior no incluía el termino de "proporción", palabra que hace ver la intencionalidad del legislador de no poder compensar todo, sino, sólo una parte del IUE pagado.

No esta demás aclarar que los impuestos son prestaciones por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

¹ <http://www.impuestos.gov.bo/Institucional/Institucional.php>

El impuesto es una prestación tributaria obligatoria, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.

Es la prestación de dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato.²

FORMULACION DEL TEMA

¿Cuál es el tratamiento contable respecto a la compensación entre el Impuesto a las Transacciones y el Impuesto sobre las Utilidades de la Empresa?, de las siguientes situaciones:

Situación N° 1 Empresas que pagaron el Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) por la gestión 200X en empresas privadas.

Caso 1.1 En 200X el IUE menor que IT

Caso 1.2 En 200X el IUE mayor que IT

Situación N° 2 Empresas que tuvieron pérdidas en la gestión 200X y, por lo tanto, no pagaron el Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) por dicha gestión en empresas privadas.

Caso 2.1 En 200X el IUE menor que IT

Caso 2.2 En 200X el IUE mayor que IT

Situación N° 3 Tratamiento contable razonable para la compensación de acuerdo al Pronunciamiento de Auditoría y Contabilidad denominado "PAC 41".

JUSTIFICACION

El Impuesto sobre las Utilidades de la Empresa liquidado y pagado anualmente, será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones, a partir del primer mes posterior a aquel en que se cumplió con la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto sobre las utilidades hasta su total agotamiento, momento a partir del

² www.bolivia.com

que nuevamente se debe pagar el Impuesto a las Transacciones sin deducción alguna. En caso de que al producirse un nuevo vencimiento de la presentación de la declaración jurada del impuesto sobre las utilidades, quedase un saldo sin compensación, este saldo se consolida en favor del fisco.

El IUE pagado efectivamente se compensa con el IT declarado en forma mensual en formulario oficial sobre el total de los ingresos percibidos durante el periodo fiscal respectivo.³ El IUE no es deducible contra los pagos del IT que deban efectuarse por transferencias de bienes y derechos a título oneroso o gratuito.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

- Demostrar contablemente en el marco práctico la compensación entre el Impuesto a las Transacciones y el Impuesto sobre las Utilidades de la Empresa en el sector privado.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Tratamiento contable en caso de existir utilidad en la empresa:
 - Cuando el IUE es mayor que el IT
 - Cuando el IUE es menor que el IT
- Tratamiento contable en caso de existir pérdida en la empresa:
 - Cuando el IUE es mayor que el IT
 - Cuando el IUE es menor que el IT
- Tratamiento contable respecto al PAC

ALCANCE

Impuesto a las Transacciones

Este impuesto esta definido en la Ley como un impuesto directo sobre los ingresos brutos. El impuesto grava todas las operaciones de venta de bienes o servicios, intereses, por la colocación de capital (excepto cuentas corrientes y cajas de ahorro),

³ Aplicaciones técnicas legales y contables de los tributos Mgs. Jorge Valdez Montoya

cuotas, rentas, pagos de alquiler y concesiones de propiedad o regalos y donaciones o cualquier entrega a título oneroso o gratuito. Los ingresos en especie deben ser computados al valor de mercado de los bienes entregados. Se paga mensualmente y su tasa es del 3% sobre el total de las ventas o servicios.

No se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto, las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas.

DEFINICIÓN DEL ÁREA TEMÁTICA ÁREA DE INVESTIGACIÓN

Los aspectos normativos y procedimientos de la tributación en Bolivia.

ÁREA TEMÁTICA

Tomaremos como elemento de estudio el Impuesto a las transacciones, la compensación en la declaración del impuesto a las transacciones y el impuesto sobre las utilidades de las empresas.

FORMAS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN

FUENTES PRIMARIAS

La información se obtendrá del material normativo referente al IT como sus leyes, Decretos Supremos, Código Tributario, Resolución Normativa de Directorio y Resoluciones Administrativas.

FUENTES SECUNDARIAS

Se utilizará información secundaria, como ser información bibliografía especializada y general; la cual esta orientada a proporcionar las bases conceptuales para la elaboración del presente trabajo.

CAPITULO

I

CAPÍTULO I

MARCO TEORICO

1.1 IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

1.1.1 ANTECEDENTES

El agente pasivo está obligado al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión anual.

El Impuesto a las Utilidades de las Empresas , se paga solamente sobre las ganancias de fuente Boliviana , es decir de aquellas que provienen de bienes situados , colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma , sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Este impuesto se recauda de toda clase de negocios, sin importar su forma de constitución legal. Las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, u otro tipo de sociedades y negocios individuales son gravados en forma similar.

La alícuota de este impuesto es del 25%.

El mismo impuesto del 25% también se recauda sobre el 50% de los honorarios profesionales, como por ejemplo: de abogados, contadores, doctores en medicina, dentistas y de otras profesiones similares que mantienen prácticas independientes. Se presume que el otro 50% es el costo de sus servicios. Para estos contribuyentes, el 100% del monto del IVA incluido en las facturas de sus compras personales, es considerado como un pago adelantado y acreditado al impuesto neto por pagar solamente hasta el 50% del total del impuesto determinado.

Contribución, gravamen o carga. Tributo determinado por Ley, que se paga casi siempre en dinero y por cuyo pago no existe una contraprestación tangible.¹

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

Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables, que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que incluirán la totalidad para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de loa fuente que los genera. La reglamentación establecerá la forma y condiciones que deberán cumplir estos sujetos para determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, conforma a los principios de contabilidad generalmente aceptados”.²

Grava las utilidades anuales de las empresas públicas y privadas, empresas unipersonales, profesionales independientes, oficios y otras. En Bolivia el impuesto a las utilidades o renta de empresas estuvo vigente hasta el año 1986, es decir, hasta la dictación de la Ley 843. Las últimas disposiciones sobre el impuesto a la renta de las empresas y la renta de las personal naturales, fueron las contenidas en los Decretos Leyes N° 11153 y 11154, ambos de 20 de octubre de 1973.

Los cuales fueron repuestos, con modificaciones, mediante los Decretos Leyes N° 12852 y 12853, ambos de 12 de septiembre de 1975, que corresponden a los impuestos a la renta de personas naturales y renta de empresas, respectivamente. Estas disposiciones asumen la modalidad de decretos-leyes por haber sido dictadas en un gobierno de facto.

¹ www.impuestos.gov.bo/

² Texto Ordenado Ley N°843 Ley de Reforma Tributaria Titulo III Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Capitulo I Disposiciones Generales

La estructura de estos impuestos, desde el punto de vista técnico, recoge los criterios que se utilizan para este tipo de impuestos, aunque es necesario puntualizar algunos aspectos, que aún al presente tienen actualidad. Ellos se refieren a:

- En el impuesto a la renta de utilidades, entre las deducciones permitidas para la determinación de la utilidad neta imponible con este impuesto y que además recibía un tratamiento más favorable, se había previsto la utilización de técnicas de utilización intensiva de mano de obra por parte de las empresas, que recibía un tratamiento más favorable y era deducible para el cálculo final de la utilidad imponible con este impuesto.

Otro hito importante en la reposición del impuesto a la renta y utilidades de las empresas en Bolivia, antes de la dictación de la Ley 1606, fue la elaboración y promulgación del impuesto a la renta de las empresas mineras, aprobado por Leyes 1243 y 1297 de 11 de abril de 1991 y 27 de noviembre de 1991, respectivamente.

Ya en esa fecha y con motivo de importantes inversiones mineras que se proyectaba realizar en el campo de la minería y sobre todo en el salar de Uyuni, a nivel estatal boliviano se planteó como una urgencia y necesidad reponer el sistema de impuesto a la renta de empresas. También en esa oportunidad se pudo apreciar que la existencia de este impuesto se hallaba muy vinculada al tratamiento impositivo del impuesto a la renta de los países inversores de capital.

Como que efectivamente para la reglamentación de este impuesto y con la finalidad de evitar que se produzca la doble tributación para esa importante inversión en minería, se realizó un trámite ante el país de origen de la empresa, cinglado a que nuestra ley de impuesto a la renta de empresas mineras sea compatible con el sistema de imposición a la renta de los Estados Unidos que era el país de origen de la empresa inversora, para poder aplicar el "tax credit" reconocido en ese país. Tema al que haremos referencia la tratar la doble tributación internacional.

Este tipo de medidas resultan positivas para los países receptores de inversiones extranjeras, porque permiten que la tributación de este impuesto, sea más favorable y beneficiosa a nuestros países, en atención a que ya no tributarán ese impuesto, en el país

de origen o domicilio principal de la empresa. Posteriormente, con la promulgación de la anterior Ley de Hidrocarburos N° 1194 de 1° de noviembre de 1990, también se incorporó el tratamiento del impuesto a la renta o utilidades de empresas en este sector.

En este caso, y también como resultado de arduas negociaciones con los países de origen de las egresas que efectuaban las inversiones en el sector de hidrocarburos, se logró un tratamiento impositivo adecuado.

La regalía era superior al 30% y el impuesto a las utilidades del 40%. La tasa de incidencia efectiva era próxima al 50%. Un país de origen de las empresas inversoras. En el hecho, el tratamiento tributario era favorable al país. Esta experiencia sigue vigente para el actual sistema tributario en hidrocarburos, vigente en Bolivia. Se trató de una acertada negociación a favor del país, que, lastimosamente no sigue la actual Ley de Hidrocarburos, en sus previsiones tributarias.

El impuesto a la Renta de las Empresas en Bolivia antes de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente): con la primera versión de Ley 843 de 20.05.86, entró en vigencia el Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE), cuya vigencia se mantuvo hasta la gestión 1994. Este impuesto gravaba con el 3% al patrimonio de las empresas, presumiendo que las rentas o utilidades se encontraban en función al patrimonio de las organizaciones.

El patrimonio impositivo se lo obtenía luego de restar el activo computable menos el pasivo computable, los mismos que eran los resultantes de los Estados Financieros, con algunos ajustes contemplados en la norma impositiva.

Este impuesto (el IRPE) no era acreditable en el exterior por las empresas cuyos países tienen el principio de renta mundial; estas empresas que tienen que consolidar sus resultados a nivel mundial, no podían acreditar este impuesto o su base imponible en sus países de origen aspecto que les resultaba desfavorable.

Con advenimiento de las Empresas Capitalizadas y la apertura de Bolivia a las empresas transnacionales, se decidió brindar facilidades y atractivos al capital y la inversión extranjera y el Estado decidió cambiar el IRPE por el Impuesto sobre las Utilidades, el

mismo que si es acreditable y además es un impuesto que forma parte de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.

Antes de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) y hasta la gestión 1985 se encontraba vigente el Decreto Ley 11154 de 26.10.73 que se denominaba "Impuesto sobre la Renta de las Empresas"; este impuesto en esencia es el mismo que ahora se denomina "Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas", esto significa que excepto por el periodo de vigencia del IRPE que ha sido desde la gestión 1986 hasta el año 1994, el país "siempre" ha tenido un impuesto sobre las utilidades o renta de las empresas.

El impuesto a las utilidades o renta de las empresas, se constituyó en la principal modificación introducida por la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994. Su reglamentación fue realizada mediante D. S. N° 24051 de 29 de junio de 1995. Los principales conceptos de este impuesto que serán objeto de nuestro examen, son los siguientes:

1.1.2 Hecho imponible de los sujetos pasivos del impuesto.

Son sujetos pasivos del impuesto a las utilidades:

El Art. 36 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) crea el IUE que se aplicará sobre las utilidades resultantes de los estados financieros al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la Ley y su reglamento.

- Por el Art. 37 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente). Las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo las sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa.

El Art. 38 incorpora a las empresas mineras, las de hidrocarburos y las dedicadas a la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica que antes tenían normativas distintas, tal el caso de las mineras que tenían un sistema de tributación diferente basado en el pago de regalías. A partir de la vigencia de esta ley, todas estas empresas quedan incorporadas al IUE.

- A este propósito, los distinguidos Profs. Walter Ayala G. y Jenny Villarroel A., de la Universidad de San Simón de Cochabamba, dentro de los alcances de la Ley hacen referencia a los siguientes sujetos pasivos:

“a) sujetos obligados a llevar registros contables. Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio, así como las egresas unipersonales, sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda.”

“b) Sujetos no obligados a llevar registro contables. Las entidades constituidas de acuerdo a las normas del Código Civil, como ser sociedades civiles, asociaciones y fundaciones no lucrativas, tales como: religiosas, de caridad, beneficencia, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales que hayan obtenido de la Administración Tributaria su reconocimiento individual como **”entidades exentas del I.U.E.”**”

La norma legal del Art. 36 (Texto Ordenado Vigente) establece la existencia de sujetos pasivos del impuesto que no se encuentran obligados a llevar registros contables, en realidad los únicos sujetos pasivos que no se encuentran en la obligación de llevar registros contables son quienes ejercen su profesión en forma libre e independiente y los que ejercen oficios, estos casos serán analizados mas adelante.

1.1.3 Objeto del impuesto.

Constituyen objeto del impuesto a las utilidades o renta de empresas las:

Rentas, beneficios o ganancias que resulten de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que les permitan la elaboración de estados financieros.

Estas utilidades o rentas deber ser de fuente boliviana, es decir, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el territorio de la República, de actividades, actos o hechos ocurridos dentro del límite de la misma.

1.1.4 Determinación de la utilidad neta

La utilidad neta imponible es la resultante de deducir de la utilidad bruta los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente.

En consecuencia, para la determinación de la utilidad neta, sujeta al impuesto de utilidades, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente, incluyendo los aportes obligatorios para organismos reguladores, las provisiones para beneficios sociales, los tributos nacionales y municipales

Esta utilidad neta se halla precisada o es la resultante de los estados financieros de cada gestión anual, en especial del estado de pérdidas y ganancias, los cuales han sido elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

1.1.5 Concepto de fuente

Constituyen renta de fuente boliviana: todas las utilidades o beneficios obtenidos dentro del territorio de Bolivia. También es renta de fuente boliviana la percibida en el exterior por un trabajo que tenga relación o sea para alguna empresa o institución domiciliada en Bolivia.

Para la determinación de la utilidad es muy importante tener un concepto preciso de fuente, teniendo en cuenta que Bolivia sigue el criterio de fuente, en la determinación o calificación del origen territorial de la renta.

1.1.6 Principios jurisdiccionales. El principio de fuente

Los principios jurisdiccionales constituyen la potestad fiscal de cada Estado de gravar los hechos y actos que le competen de acuerdo a sus intereses económicos. Estos principios se aplican a los impuestos a la Renta y al Patrimonio, en el presente capítulo analizaremos el impuesto a la Renta.

Al interior de los principios jurisdiccionales se encuentra el principio de fuente o territorio que se encuentra establecido en el Art. 42 de la Ley, indicando que son utilidades de fuente boliviana las que provienen:

1.1.6.1 De bienes: situados, colocados o utilizados económicamente en la República.

1.1.6.2 De la realización: en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades.

1.1.6.3 De hechos: ocurridos dentro del límite del territorio nacional, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

1.1.6.4 Derechos: explotados en el territorio nacional.

El Art. 4 del D.S. 24051 complementa los conceptos relacionados al principio de fuente citando los siguientes casos: son de fuente boliviana:

- a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia.

Debido a los cambios emergentes de la Nueva Constitución Política del Estado debemos diferenciar los significados de REPUBLICA y ESTADO PLURINACIONAL para ello recordaremos previamente el significado de cada uno de ellos, la intención es, encontrando la raíz de ambos, buscar la diferencia y tratar de extrapolarla, particularmente en el caso de la segunda ya que la primera

no merece mayores consideraciones y son ampliamente conocidas y reconocidas por la gran mayoría.

República. Cuando uno habla de república, no podemos menos que remontarnos a la época de la Antigua Roma, donde, surge la idea de la cosa pública. El pueblo romano entendió que el Estado es algo en lo que todos tienen participación, es decir, son parte del todo. Por lo que, la república somos todos y todo dentro de un Estado.

El concepto de Plurinacional y Comunitario. Este concepto bicéfalo, nacido a la vida política y social de nuestro país, importa dos elementos distintos que son conjuncionados o por lo menos conjuncionables: lo plurinacional como elemento que habla de muchas naciones, y lo comunitario que alcanza a señalar un modo de vivir y de entender y compartir la vida. Así pues, lo plurinacional comunitario, debería ser entendido como una multitud de naciones que deben compartir entre sí y para sí una vida en común, y perseguir en consecuencia un fin común.

Bolivia república, significó un concepto unificador que pretendió, aparentemente con un éxito moderado, hablar de una única nación, la nación boliviana, irradiada y distribuida dentro de un único Estado, de un único país, con un sistema de gobierno único y globalizador en todo el territorio nacional.

Bolivia Estado Plurinacional Comunitario, significa, o al menos pretende significar, una nueva forma de entender la unidad y la cooperación en la diversidad de los pueblos. Más, representa una apuesta muy fuerte a la actual situación del país, que si no es apropiadamente dirigida y sabiamente conducida, puede desembocar en un verdadero colapso de las instituciones y las autoridades legítimamente elegidas. Puede representar el descalabro social, económico, político y de unidad territorial.

- b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país, los intereses de títulos públicos, el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas

- económicamente en el país; las regalías producidas por cosas o derechos situados o utilizados en el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia ;
- c) Los generados en el país por actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o prestación de servicios, realizados dentro del territorio del Estado Plurinacional de Bolivia ; y
 - d) Toda otra utilidad generada por actividades o bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el territorio de Bolivia.

El D.S. 27190 adicionó el inciso e). Esto significa que por este principio, en Bolivia sólo se gravan estos conceptos cuando se realicen al interior de nuestro país, por el contrario, las rentas que se generen o produzcan, o tengan su hecho generador en el exterior (en otros países), no se encuentran alcanzadas por el impuesto.

La fuente se refiere al lugar donde se genera la actividad productora de renta, no se refiere al origen del dinero con el que se paga por un bien o servicio.

Bajo este criterio, el impuesto a la renta y el patrimonio, deben ser pagados en el lugar donde los ingresos se han generado o en el lugar donde se encuentre ubicado el bien para el caso del impuesto sobre el patrimonio. No se toma en cuenta la nacionalidad ni el domicilio de los propietarios de los bienes; el elemento de interés es el lugar donde se encuentra la fuente productora de los ingresos.

Como readvierte en este caso, solo a consecuencia del Convenio Internacional, los intereses remesados a quienes indica el Convenio por una empresa boliviana al exterior, no se encuentran alcanzados por el impuesto

El principio de fuente normalmente es adoptado por países importadores de capital como el nuestro y otros pequeños; es comprensible el sistema para Bolivia, toda vez que nuestro país no cuenta con empresas bolivianas que tengan agencias y sucursales en

varios países del mundo en los que estén generando rentas que nos interese alcanzarlas (transnacionales bolivianas).

En la actualidad este sistema ha entrado en crisis por el avance tecnológico, la globalización, las nuevas formas de comercio internacional, el comercio electrónico, etc.

Para contemplar brevemente otros principios que pueden adoptarse para gravar la renta y el patrimonio, definiremos los siguientes

1.1.7 Principio de nacionalidad

Este principio jurisdiccional que también se aplica a los impuestos a la renta y el patrimonio, que fue adoptado por países desarrollados trasciende sus fronteras; establece que todos los nacionales de un determinado país deben pagar los referidos impuestos en ese país, **SIN** considerar su domicilio, por tanto para el Fisco es suficiente que sean nacionales y no considera si los hechos gravables o generadores se han producido al interior de su territorio o fuera del mismo. Por ejemplo, los alemanes estarán alcanzados por los impuestos a la renta y el patrimonio en Alemania, pero si un alemán se encuentra domiciliado en Bolivia, también debe tributar en Alemania. Por supuesto que para Bolivia no es de interés el principio adoptado por Alemania y gravará las rentas del alemán que se generen en Bolivia; de esa manera empieza a presentarse la doble tributación internacional.

Los alemanes pagan en Alemania. Los alemanes que generen renta en Bolivia por el principio de fuente deben tributar en Bolivia, pero el ciudadano alemán que radica en Bolivia también debe pagar en Alemania por esas mismas rentas, por consiguiente, el alemán tiene una doble imposición; una en Alemania y otra en Bolivia por un mismo concepto.

1.1.8 Principio de domicilio

Bajo este principio, todos los domiciliados en un determinado país se encuentran alcanzados por los impuestos a la renta y al patrimonio en ese país, **SIN** considerar su

nacionalidad. Se gravan las rentas de los domiciliados en el país, sin importar de do de provenga la renta (del interior o del exterior).

Alemania alemanes bolivianos peruanos, etc.	Bajo este principio, todos los domiciliados en Alemania, deben pagar el impuesto a la renta y al patrimonio en Alemania, sean alemanes, bolivianos, peruanos, etc. No se considera su nacionalidad.
--	---

A manera de información debemos indicar que Alemania y Bolivia tienen celebrado un Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

1.1.9 Las excepciones al principio de fuente en la legislación boliviana:

En el presente numeral analizaremos casos en los que existen actividades desarrolladas fuera del territorio nacional, pero que si embargo, se encuentran alcanzadas por el impuesto.

El Art. 44 de La Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) establece lo siguiente:

“Se consideran también de fuente boliviana los ingresos por concepto de:

- a) Remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia ; y
- b) Honorarios, retribuciones obtención de utilidades de fuente boliviana o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana”.

El inciso b) ha sido modificado por el artículo 1 de la Ley 2493.

El alcance del artículo es realmente amplio cuando se refiere a la prestación de servicios de cualquier naturaleza prestados desde o en el exterior, con la simple condición que tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana. Por ejemplo. Los pagos que realice un ejecutivo cuando viaja al exterior por concepto de hospedaje alimentación, pasajes, etc., estarían alcanzados por el IUE/BE por que cumplen la condición de estar relacionados con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

Acertadamente el DS 27190 incluyó el siguiente inciso e) al Art.4 del DS 24051, limitando el alcance antes comentado:

“e) A los efectos del Art. 1 de la Ley 2493 de 4.08.03, los honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestación de servicios: de consultoría, asesoramiento de todo tipo, asistencia técnica, investigación, profesionales y peritajes, realizados desde o en el exterior”.

Con este inciso el alcance ha quedado más restringido, aunque la prestación de “servicios profesionales” sigue siendo demasiado amplia.

Nuestra legislación ha decidido gravar de manera concreta a las remesas al exterior cuando se relacionen a los siguientes conceptos:

1.1.9.1 Remuneraciones de los directores y otros prestados en el exterior. Esto se justifica en razón a que estos personeros, que por ejemplo, pueden ser los miembros del Directorio de una empresa capitalizada que sesionan en Italia, deben ser objeto de retención del 12.5 % por concepto de IUE/BE cuando se les remese sus dietas u honorarios, debido a que si bien su trabajo se desarrolla en el exterior (y por tanto no estaría alcanzado por el principio de fuente), los resultados de su trabajo han de ser aprovechados en Bolivia.

1.1.9.2 Los pagos por honorarios a beneficiarios del exterior también serán objeto de retención del IUE/BE, cuando los productos de los consultores o profesionales que han realizado el trabajo en el exterior, sean aprovechados o utilizados en Bolivia. Por ejemplo, que desde Bolivia se encomiende a un consultor de España que desarrolle un programa informático que luego se lo

utilice en Bolivia; en este caso, al remesar sus honorarios se tendrá que hacer la retención del 12.5 % de IUE/BE.

1.1.10 Compensación de pérdidas

Cuando en un año fiscal la empresa sufre pérdidas de fuente boliviana, éstas podrán deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.

Las pérdidas a deducirse en ejercicios siguientes, serán actualizadas de acuerdo a la variación de la cotización oficial del dólar estadounidense con relación al boliviano, producida desde la fecha de cierre de la gestión anual en que se produjo la pérdida y la fecha de cierre de la gestión anual en que se compensa la pérdida. Como se indicó anteriormente esa actualización se realiza de acuerdo a la Ley 2434 de 21 de diciembre de 2002 (U.F.V.)

1.1.11 Exenciones

De acuerdo al Art. 49 de la Ley 843, están exentas del impuesto a las utilidades:

- e) Las actividades del Estado Nacional, las Prefecturas Departamentales, las Universidades Públicas, las Corporaciones Regionales de Desarrollo y las entidades o instituciones pertenecientes a las mismas, salvo aquellas actividades comprendidas dentro del Código de Comercio.
- f) Las utilidades obtenidas por las asociaciones, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente, tales como: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales.

Para beneficiarse con esta exención estas entidades deberá incorporar en sus estatutos esta su condición y expresamente señalar en los mismos, que ningún beneficio será distribuido directamente o indirectamente entre sus asociados. Asimismo, deberán solicitar a la Administración Tributaria su reconocimiento como entidades exentas.

- g) Los intereses a favor de organismos internacionales de crédito e instituciones oficiales extranjeras, cuyos convenios hayan sido rectificadas por el H. Congreso Nacional.

1.1.12 Alícuota

Antes de ingresar al análisis mismo del impuesto, es preciso recordar que por el Art. 50 de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), las utilidades netas imponibles están sujetas a la alícuota del 25 % (veinticinco por ciento), que se aplica sobre la utilidad neta establecida en la forma señalada anteriormente.

Los beneficiarios del exterior que reciban rentas de fuente boliviana, pagarán ese 25% (veinticinco por ciento) sobre una utilidad neta imponible del 50% (cincuenta por ciento).

1.1.13 lazo y cierres de gestión

El impuesto a las utilidades es de carácter anual y el primer periodo de liquidación será el correspondiente a la gestión fiscal que cierra a fines de 1995 y que deberá ser pagada durante la gestión de 1996 para el futuro, es decir, para las utilidades obtenidas con posterioridad a la gestión 1996, los plazos y cierres de gestión, según los tipos de actividad, son los siguientes:

31 de marzo	Empresas Industriales y Petroleras.
30 de junio	Empresas gomeras, agrícolas, ganaderas y agroindustriales
30 de septiembre	Empresas mineras
31 de diciembre	Empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios y otras no contempladas en las fechas anteriores

1.1.14 Vigencia

El impuesto a las utilidades se aplica a partir de la gestión fiscal de 1995.

1.1.15 Elementos Básicos Sobre la Forma de Aplicación del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE):

1.1.15.1 Concepto de empresa

El Art. 39 de la Ley define a los efectos de este impuesto a toda unidad económica inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales, el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación, prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler y arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades que reúnan los requisitos establecidos en este artículo.

Recordemos que los factores de producción son el capital, la tierra y el trabajo, cuyas retribuciones son. El interés, la renta o producción de la tierra y el salario respectivamente.

1.1.15.2 Los registros contables y su obligatoriedad

El DS 24051 (reglamentario del IUE), define a los sujetos pasivos obligados a llevar registros contables indicando que tienen esa obligación las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio, las citadas en el Art. 37 de la Ley 843 (TOV), las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares y las mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda.

El código de Comercio dedica todo el Capítulo IV a la contabilidad y en su Art. 36 establece la obligación de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa. A partir del Art. 36 hasta el Art. 65 el lector podrá encontrar las clases de libros (obligatorios y auxiliares), las personas autorizadas para llevar la contabilidad, la forma de presentación de los libros (encuadernación, notariado, foliado, etc.), El idioma y moneda, las prohibiciones, las sanciones, las firmas y responsabilidades, el plazo de elaboración y revisión de los balances, la conservación de libros y papeles de comercio, la auditoría, el examen de

libros, la prueba entre comerciantes, la doble contabilidad y otros aspectos importantes para toda empresa.

Las normas tributarias sobre el particular no son contrarias a esta normativa, mas bien son complementarias y aclaratorias y partes del principio que la Administración Tributaria requiere información confiable para determinar u controlar el correcto pago de impuestos.

Por su parte el Código Tributario en su Art. 70 establece las obligaciones del sujeto pasivo, particularmente el numeral 4. determina respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

El numeral 7, contempla como obligación del sujeto pasivo facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en Bancos y otras instituciones financieras.

Otra obligación importante se encuentra en el numeral 8, que establece que en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo hasta siete años, el contribuyente tienen la obligación de conservar en forma ordenada en el domicilio tributario, los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los mismos, en la forma y plazos en que ésta requiera.

1.1.15.3 Los Estados Financieros, las normas contables aprobadas por la Administración Tributaria y por la Superintendencia de Empresas

El DS 24051 en el Art. 36 establece que los sujetos pasivos obligados a llevar registros contables deben presentar junto a su declaración jurada los siguientes documentos:

- a) Balance General
- b) Estados de Resultados (Pérdidas y Ganancias)

- c) Estados de Resultados Acumulados
- d) Estados de Cambios de la Situación Financiera
- e) Notas a los Estados Financieros

Estos documentos deben ser elaborados en idioma español y en moneda nacional, sin perjuicio de poder llevar además sus registros contables en moneda extranjera.

El Art. 47 de la Ley 843 (TOV) dispone que para la determinación de 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 los ajustes impositivos (extracontables) establecidos por la Ley y su decreto reglamentario.

Cuando este artículo se refiere a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se entiende que su espíritu es aceptar todas las normas técnicas emitidas por los órganos competentes de la profesión y no de manera aislada y específica a la Norma de contabilidad N° 1 ("Principios de contabilidad Generalmente Aceptados"). El DS 24051 aún es más específico en su Art. 6 cuando reconoce a los estados financieros de la empresa elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas.

El Art. 35 del DS 24051 se refiere de manera concreta a los registros y operaciones contables, ratificando las disposiciones del Código de Comercio sobre el particular. El artículo ratifica el hecho de que: "Los estados financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principio de contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en el ART. 48 de este reglamento".

Por su parte el Art. 48 establece que previa autorización de la Secretaría Nacional de Hacienda, la Administración Tributaria podrá en vigencia con carácter general, mediante normas administrativas pertinentes, la aplicación de las Normas Técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia que éste eleve a su consideración respecto a los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados relativos a la determinación de la base imponible de este impuesto.

Concordante con el Art. 48 de RA 05-0041-99 de 13.08.99 aprueba las normas de contabilidad que tienen relación con la determinación de la base imponible del IUE, concretamente aprueba las siguientes normas (de manera textual):

1. NC 1 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
2. NC 2 Tratamiento Contable de los Hechos Posteriores al cierre del Ejercicio.
3. NC 4 Revalorización Técnica de Activos Fijos.
4. NC 5 Principios de Contabilidad para la Industria Minera.
5. NC 7 Valuación de Inversiones Permanentes.
6. NC 8 Consolidación de los Estados Financieros.
7. NC 9 Normas de Contabilidad para la Industria Petrolera.
8. NC 12 Tratamiento Contable de Operaciones en Moneda Extranjera, cuando coexisten más de un tipo de cambio.

Lo primero que se puede advertir es el hecho que no se encuentran aprobadas todas las normas. Particularmente se extraña la inclusión de las Normas Contables Nos. 3 y 6; lo que ocurre es que estas normas están reconocidas por el propio Decreto 24051 (modificado por el DS 29387 de 19.12.07) que en su Art. 16 reconoce la NC 6 "Tratamiento contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor" y en su Art. 38 reconoce la NC 3 Revisada y Modificada en Septiembre de 2007 "Estados Financieros a Moneda Constante". En realidad todas las normas tienen que ver con el IUE, puesto que directa o indirectamente sirven para determinar el resultado de la gestión.

El tratamiento contable de las normas 3 y 6 y los efectos en el IUE se expondrán ene. Capítulo IV.

En forma posterior a la fecha de la Resolución Administrativa 05-0041-99 se han emitido otras normas contables, las mismas que no se encuentran reconocidas o aprobadas en forma expresa por la Administración Tributaria.

La RA 05-0015-01 de 11.04.01 autoriza la vigencia de la Norma de Contabilidad N°11 denominada: "Información Esencial Requerida para un Adecuada Exposición de los

Estados Financieros”, sin embargo, esta Resolución no coincide exactamente con la información requerida en el DS 24051.

Cuando la RA 05-0041-99 no incluye algunas normas técnicas, queremos interpretar que no es por la intención de rechazar a las ausentes, más bien debemos entender que es un listado enunciativo y que es cuestión de revisar y actualizar las disposiciones administrativas para aprobar todas las normas técnicas emitidas por el Colegio de Auditores de Bolivia, reservándose como indica la Ley los ajustes impositivos para determinar la base imponible del IUE.

Podemos citar por ejemplo las siguientes normas que no tienen un reconocimiento tácito por parte de la Administración Tributaria:

NC 10: Tratamiento contable de los Arrendamientos.

NC 13: Políticas contables y su Exposición.

NC 14: Políticas Contables su Exposición y Revelación.

En todo caso los profesionales responsables de la preparación de los Estados Financieros deben aplicar las Normas de Contabilidad emitidas en Bolivia y en ausencia de éstas, las Normas Internacionales de Información Financiera, aspectos técnicos que no pueden ser rechazados por la Administración Tributaria.

También debemos referiremos a la Ley 2495 que es la Ley de Reestructuración y Liquidación Voluntaria de Empresas que en su Art. 23 otorga a la Superintendencia de Empresas las siguientes facultades:

“7. Emitir, controlar y supervisar la aplicación de normas nacionales de contabilidad contenidas en el manual de Cuentas de la Superintendencia de Empresas y normas internacionales de contabilidad aplicables a las personas naturales y jurídicas, sometidas a su jurisdicción y competencia.

8. Controlar y determinar la forma de presentación, frecuencia y divulgación de los estados contables e informes de auditoría externa de las personas, entidades, empresas y actividades sujetas a su jurisdicción.”

Precisamente con esas facultades, la Super. de empresas ha emitido la Resolución Administrativa SEMP N° 370/2008 que aprueba la Norma de Contabilidad N° 1 y la Norma de Auditoría N° 1, indicando que son de cumplimiento obligatorio para todas las personas naturales y/o jurídicas comprendidas bajo su ámbito de regulación.

1.1.15.4 La aplicación de las Normas Nacionales y las Internacionales en la preparación de los Estados financieros:

La Resolución 02/94 de 10.05.94 del CTNAC pone en vigencia las NIC y las NIA en caso de ausencia de normas locales. Al mismo tiempo se recomendó compatibilizar los pronunciamientos de la IFAC (Federación Internacional de Contadores), con los pronunciamientos y reglamentaciones técnicas locales. Posteriormente con la Res. 03/95 de noviembre 1995 se actualiza la citada Resolución 02/94.

El 26.02.03 se emite la Resolución N° 01/2003 del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y contabilidad que confirma la adopción de las Normas internacionales de la profesión de Auditoría y contabilidad, emitidas por la IFAC en la República de Bolivia para su aplicación por los contadores Públicos Autorizados. El Art. 2 dispone que mientras se adecuen y actualizan las Normas nacionales, adoptar las Normas Internacionales de contabilidad emitidas por la IFAC, en ausencia de Normas Nacionales actualizadas hasta el 31.12.02.

Queda claro que los estados financieros deben ser preparados con los criterios técnicos citados en el párrafo anterior, y en aplicación de esas normas se4 determinará el resultado contable de un determinado ejercicio fiscal, así lo confirma el Art. 47 de la Ley 843 (TOV) que se refiere a la determinación de la utilidad neta y el ART. 6 del DS 24051 que indica que se considera utilidad neta imponible a la que resulta de los estados financieros de la empresa elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenida en este reglamento.

En febrero 2005 se emiten la Resoluciones 001/05 que deciden adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría aprobadas por el IASB y la IFAC abrogando las Normas de Contabilidad, Auditoría y Resoluciones emitidas por el Consejo y sancionadas por el Comité Ejecutivo Nacional del Colegio de Auditores de

Bolivia a partir del 1.01.02. Se definía la vigencia de las Resoluciones a partir del 1.01.07, pero como no fueron sancionadas por el CEN del Colegio de Auditores, quedaron en suspenso.

1.2 IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES

1.2.1 Antecedentes.

Impuesto a las Transacciones, que grava los ingresos brutos devengados y las transmisiones de bienes muebles, inmuebles o derechos en los casos determinados por Ley.

El ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad lucrativa o no cualquier se la naturaleza del sujeto que la preste, estará alcanzado con el impuesto que crea este título, que se denominará impuesto a las transacciones, en las condiciones que se determinan en los Artículos siguientes:

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

No se consideran comprendidas e el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. La Reglamentación definirá que debe entenderse a estos fines, por reorganización de Empresas dispondrá los requisitos a cumplir por los sujetos involucrados en la misma.³

A tiempo de la elaboración de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), como resultado de la simplificación del sistema tributario boliviano, quedaron varios tributos que no tenían ubicación en el nuevo sistema. Por ello, surgió el criterio de crear un tributo bajo la denominación de impuesto a las transacciones, en el que se incorporaron varios

³ Texto Ordenado Ley N°843 Ley de Reforma Tributaria Título VI Impuesto a las Transacciones Capítulo I Objeto – Sujeto – Base de cálculo

pequeños impuestos diversos, incluyendo uno que se aplicaba a la transferencia de bienes inmuebles y vehículos.

Otro hecho destacable de este impuesto se refería a que el mismo gravaba el valor bruto de la operación o ingreso y se aplicaba en cada una de las etapas de la misma. Al mismo tiempo, este impuesto no era deducible para el cálculo de la utilidad neta, ya que debía incidir directamente en las utilidades de la empresa. También este tributo debía gravar las operaciones de compra-venta de inmuebles y vehículos, de ahí su denominación de impuesto a las transacciones. Por último este impuesto también debía gravar la transmisión hereditaria.

Con esas características de impuesto “comodín”, fue creado en la Ley 843., el llamado impuesto a las transacciones, como un impuesto en “cascada”, con efectos de “piramidación” sobre la base, al incidir en las distintas etapas de comercialización e ingreso.

Teniendo en cuenta esos efectos, la tasa inicial con la que se estableció el impuesto fue del 1%. El criterio es que este tributo debía ser sustituido a breve plazo e incluso debía ser eliminado.

1.2.2 Características del impuesto a las transacciones.

Es un impuesto que grava el ejercicio del comercio, industria, profesión, negocio, alquiler de bienes, obras, servicios y cualquier otra actividad.

Es un impuesto cuyo objeto es amplio y se aplica o grava en todas y cada una de las etapas de las operaciones o actividades, produciendo un efecto en cascada. Es decir, se aplica sobre el propio impuesto. También están comprendidas en el objeto de este impuesto las transmisiones a título gratuito, como son las sucesiones y las donaciones.

Ese tributo se encuentra contenido en el Título VI de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) y ha sido reglamentado por el D. S. N° 21532 de 27 de febrero de 1987. También es parte de las modificaciones efectuadas a través de la Ley 1606 de 22 de

diciembre de 194. La reglamentación relativa a este impuesto se halla en el D.S. 24052 de 29 de junio de 1995. Este impuesto tienen los siguientes alcances:

1.2.3 Objeto.

- i. Este impuesto tiene por objeto el ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras, servicios o cualquier otra actividad –lucrativa o no-.
- j. También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito (sucesiones, donaciones) que dan lugar a la transferencia de dominio de bienes, muebles, vehículos y derechos.
- k. No son objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capital.

1.2.4 Sujetos pasivos.

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades, con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales.

1.2.5 Exenciones.

Están exentos del pago de este impuesto:

- ii. El trabajo personal efectuado en relación de dependencia con remuneración fija o variable;
- iii. El ejercicio de cargos públicos;
- iv. Las exportaciones;
- v. Los servicios prestados por instituciones estatales, departamentales y municipales, con excepción de las empresas públicas. La venta de bienes por estas instituciones no se halla exenta de este impuesto;

- vi. Los intereses de depósitos en Cajas de Ahorro, cuentas Corrientes y Plazo Fijo;
- vii. Los establecimientos educativos privados, incorporados a los planes de enseñanza oficial;
- viii. Los servicios prestados por las representaciones diplomáticas y los organismos internacionales acreditados ante el Gobierno de Bolivia;
- ix. La edición e importación de libros, diarios, publicaciones informativas en general, periódicos y revistas;
- x. La compra venta de acciones, debentures y títulos valores que se realiza a través de la bolsa de valores o fuera de ella; y
- xi. La compra-venta de minerales, metales, petróleo y gas natural en el mercado interno.

1.2.6 Base de cálculo

El impuesto a las transacciones se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el mes, que es el periodo fiscal para el pago y liquidación de este impuesto.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total en valores monetarios o en especie – devengado en concepto de venta de bienes, retribuciones totales obtenidas por servicios, por la actividad profesional ejercida, los intereses de préstamos de dinero a plazo.

En las transmisiones gratuitas de inmuebles y de vehículos, la base imponible está dada por el autoevalúo que se practica para el pago del impuesto anual de inmuebles urbanos y vehículos o por el valor que ya hubieran determinado los municipios para el pago de este impuesto.

1.2.7 Pago a cuenta del impuesto a las utilidades.

Desde la promulgación de la Ley 1606, ahora incorporado a la Ley 843, el impuesto a las utilidades de las empresas, que se paga anualmente, constituye un pago a cuenta del impuesto a las transacciones, el cual puede realizarse a partir del primer mes posterior a

aquel en que se cumplió con la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto a las utilidades de las empresas.

Este pago a cuenta es hasta el total agotamiento del impuesto a las utilidades pagado en cada gestión. En caso de producirse una nueva gestión fiscal y por consiguiente un nuevo vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto sobre utilidades y su posterior pago y si hubiese quedado un saldo sin compensar de la gestión anual anterior, el mismo se consolidara en favor del fisco, y en ningún caso dará derecho a reintegro o devolución.

1.2.8 Alícuota

La alícuota actual de este impuesto es del 3% (tres por ciento) que se aplica en cada etapa en que se efectúan las operaciones o actividades gravadas. El hecho de gravar con este impuesto en cada etapa de la comercialización, reiteramos, da lugar a un efecto en “cascada”, y significa que su aplicación o incidencia se efectúa incluso impuesto sobre impuesto.

1.2.9 Periodo fiscal

El periodo fiscal es mensual, debiendo pagarse el impuesto en los mismos periodos de vencimiento del IVA, después de cada mes vencido.

1.2.10 Vigencia

Este impuesto, con la nueva alícuota y como parte del impuesto a las utilidades, entró en vigencia a partir de 1° de enero de 1995.

1.3 Compensación

Es un modo de extinguir las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas son deudoras la una de la otra, con el efecto, por ministerio de la ley, de extinguir las dos deudas hasta el importe menor.⁴

⁴ Enciclopedia Wikipedia

El Impuesto a las Transacciones (IT) correspondiente al mes siguiente y posterior a aquel en el que se liquidó el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), podrá ser deducido con el importe efectivamente pagado por el IUE.

Para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Transacciones, cada mes calendario constituye un periodo fiscal y su vencimiento se realiza hasta el día 15 de cada mes posterior al periodo fiscal vencido.

El pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, será acreditado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones, hasta el agotamiento del primero o en su caso hasta cubrir el Impuesto a las Transacciones correspondiente al mes en que se liquida el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, de una nueva gestión; vencido este periodo (mes), cualquier saldo del IUE se consolidará a favor del fisco.

En caso de que la acreditación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas como pago a cuenta del Impuesto a las transacciones, se haya realizado a partir de un periodo fiscal indebido, el contribuyente deberá presentar declaraciones juradas rectificatorias y pagar el Impuesto a las Transacciones resultante.

1.3.1 Compensación de los impuestos IUE – IT

La normativa legal y su interpretación.

El Art. 77 del título VI de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) relacionado al Impuesto a las Transacciones (IT) indica lo siguiente en la parte pertinente a la compensación:

“El impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, liquidado y pagado por periodos anuales, excepto el pago derivado de la aplicación de la Alícuota Adicional establecida en el Artículo 51° bis de esta Ley, será considerado como pago a cuenta del Impuesto a las transacciones en cada periodo mensual en la forma, proporción y condiciones que establezca la reglamentación, hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el impuesto sin deducción alguna.

En el caso que al producirse un nuevo vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas quedase un saldo sin compensar correspondiente a la gestión anual anterior, el mismo se consolidará a favor del Fisco.

Los saldos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que, por cualquier otra causa, no resultaren compensados con el impuesto a las Transacciones, en ninguna caso darán derecho a reintegro o devolución, quedando consolidados a favor del Fisco.

Queda facultado el Poder Ejecutivo para establecer la forma, los plazos y lugares para la liquidación y pago del impuesto de este título.

Por tratarse de un impuesto sobre los ingresos brutos del sujeto pasivo y que además recibe como pago a cuenta el impuesto sobre las Utilidades de las empresas efectuado por el mismo sujeto pasivo, este impuesto no dará lugar a su devolución a favor de los exportadores, excepto para aquellos insumos adquiridos durante la gestión 1995 y hasta el cierre de la primera gestión a los fines del pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, de acuerdo a las facturas correspondientes al costo directo, excluyéndose las facturas por compra de carburantes”.

Esta es otra importante forma o modalidad de extinguir las obligaciones tributarias según Derecho Tributario Autor Dr. Oscar García Canseco

1.3.2 Concepto

Cuando un mismo contribuyente es deudor y acreedor de tributos, puede compensar sus deudas y sus obligaciones tributarias. Esta compensación puede ser por los mismos tributos o impuestos o por diferentes tributos o impuestos. Según establezca la legislación de cada país.

La legislación tributaria boliviana establece al respecto lo siguiente: “Se compensará de oficio o a petición de parte, según lo establezcan los servicios respectivos, los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus intereses, con las

deudas liquidadas por el mismo y no observadas, o con las liquidaciones antiguas y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean recaudados por el mismo órgano administrativo”.

“También son compensables los créditos por tributos y sus intereses con multas firmes o ejecutoriadas que no tengan afectación destino especial” (Art. 48 Código Tributario Boliviano)

La práctica de esta forma de extinguir la obligación tributaria es muy restringida en el país. En realidad su aplicación es discriminatoria y casi inexistente y no tiene vigencia y aplicación institucional. Generalmente suele ser vinculado al proceso de repetición. Para este último efecto, un impuesto pagado en exceso, reconocimiento no se produce nunca.

Con el advertido de que se hace aplicación de normas contradictorias sobre el plazo en que se puede reclamar o repetir ese pago en exceso. El código Tributarios Boliviano fija un plazo de 3 años para la acción de repetición, pero en muchos casos no se respeta este plazo.

La repetición debe solicitarse con fundamento en el Art. 299 del Código Tributario Boliviano. Sobre la base de esa repetición se ha solicitado en muchos casos la compensación de otras obligaciones, Esta modalidad de compensación es aceptada por la A. T.

La compensación, como una institución o modalidad concreta de extinción de la obligación tributaria, en las pocas veces que se la ha planteado ha sido siempre rechazada, sin argumentos sólidos. Ni siquiera en los casos de tratarse del mismo tipo de impuesto. Por ejemplo, el impuesto de utilidades. Mucho menos, se quiere considerar por la Administración Tributaria Boliviana, la compensación de distintos impuestos, incluyendo los arancelarios de aduana.

No obstante la claridad de las previsiones del Código Tributario Boliviano la compensación requiere se completen o se dicten nuevas normas que permitan la aplicación de esta importante forma de extinguir la obligación tributaria.

La compañía está obligada al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicara en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los Estados Financieros al cierre de cada gestión anual.

El Impuesto a las Utilidades de las Empresas , se paga solamente sobre las ganancias de fuente Boliviana , es decir de aquellas que provienen de bienes situados , colocados o utilizados económicamente en el Estado Plurinacional de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma , sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Este impuesto se recauda de toda clase de negocios, sin importar su forma de constitución legal. Las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, u otro tipo de sociedades y negocios individuales son gravados en forma similar. *

La alícuota de este impuesto es del 25%.

El mismo impuesto del 25% también se recauda sobre el 50% de los honorarios profesionales, como por ejemplo: de abogados, contadores, doctores en medicina, dentistas y de otras profesiones similares que mantienen prácticas independientes. Se presume que el otro 50% es el costo de sus servicios. Para estos contribuyentes, el 100% del monto del IVA incluido en las facturas de sus compras personales, es considerado como un pago adelantado y acreditado al impuesto neto por pagar solamente hasta el 50% del total del impuesto determinado.

CAPITULO

II

CAPITULO II

MARCO PRÁCTICO

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE)

Para registrar el Impuesto sobre las utilidades de las empresas, se han desarrollado ejemplos que contemplan todas las situaciones que pueden presentarse en las empresas privadas.

Las alternativas que pueden presentarse son las siguientes:

Situación N° 1 Empresas privadas que pagaron el Impuesto sobre las utilidades de las empresas

(IUE) por la gestión 2007.

Caso N° 1.1 - En 2007 el IUE menor que IT

Caso N° 1.2 - En 2007 el IUE mayor que IT

Situación N° 2 Empresas privadas que tuvieron pérdidas en la gestión 2007 y, por lo tanto, no pagaron el Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE) por dicha gestión.

Caso N° 2.1 - En 2007 el IUE menor que IT

Caso N° 2.2 - En 2007 el IUE mayor que IT

Cada entidad financiera debe situarse en el caso que le corresponda y basándose en el correspondiente ejemplo realizar el tratamiento contable que debe darse al IUE.

SITUACIÓN N° 1: EMPRESAS PRIVADAS QUE PAGARON EL IUE POR LA GESTIÓN 2007

CASO N° 1.1: SI EN 2007 EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) ES MENOR QUE EL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)

AÑO 2007:

SUPUESTOS: Impuesto sobre las utilidades de las empresas devengado por la gestión 2007 = Bs60.000

Se presume que el IUE en la gestión 2007 fue MENOR que el IT.

REGISTRACIONES EN 2007:

Pago anticipado del impuesto a las transacciones	60.000
a Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas	60.000

Registro de la provisión del IUE en la gestión 2007

Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas	60.000
a Impuesto sobre las utilidades de las empresas	60.000

Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE

AÑO 2008:

SUPUESTOS: Cierre del ejercicio 31-12-08

Ingresos financieros Bs.5.000.000

Utilidad 7% sobre ingresos financieros (Bs.350.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/Bs.5.000.000 = Bs.150.000

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/350.000 = Bs.87.500

Ingresos financieros	Impuesto a las transacciones 3%		
Bs.	Total Bs.	Pagado Bs.	Compensado Bs.

Enero	350.000	10.500	10.500	
Febrero	360.000	10.800	10.800	
Marzo	370.000	11.100	11.100	
Abril	375.000	11.250	11.250	
			43.650	
Mayo	380.000	11.400		11.400
Junio	385.000	11.550		11.550
Julio	390.000	11.700		11.700
Agosto	395.000	11.850		11.850
Septiembre	400.000	12.000		12.000
Octubre	510.000	15.300	13.800	1.500
Noviembre	520.000	15.600	15.600	
Diciembre	565.000	16.950	16.950	
			46.350	
Total	5.000.000	150.000	90.000	60.000

REGISTRACIONES EN 2008:

Transacciones	43.650
a Bancos y corresponsales del país Por el pago de IT del período enero - abril de 2008	43.650
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Bancos y corresponsales del país Pago del IUE de 2007 el 30-04-08	60.000
Transacciones	106.350
a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Bancos y corresponsales del país	60.000
Compensación y pago del IT por el período mayo - diciembre 2008	46.350
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Provisión para Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2008	87.500
	87.500

Pago anticipado del impuesto a las transacciones	87.500
a Transacciones	87.500
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>	
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas	87.500
Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	87.500

De esta forma el cargo a resultados total es de Bs.150.000 (Bs.62.500 por IT y Bs.87.500 por IUE). La cuenta "Pago anticipado del impuesto a las transacciones" se irá descargando hasta agotarla, a partir de mayo de la siguiente gestión a medida que vaya venciendo el Impuesto a las transacciones de esos meses.

AÑO 2009:

SUPUESTOS: Ingresos financieros Bs.6.860.000

Utilidad 10% sobre ingresos financieros (Bs.686.000)

Fecha de pago del Impuesto sobre las utilidades de las empresas: 30 de abril de 1998

Impuesto a las transacciones 3% s/Bs.6.860.000 = Bs.205.800

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/686.000 =

Bs.171.500

	Ingresos financieros	Impuesto a las transacciones 3%		
	Bs.	Total Bs.	Pagado Bs.	Compensado Bs.
Enero	460.000	13.800	13.800	
Febrero	440.000	13.200	13.200	
Marzo	470.000	14.100	14.100	
Abril	450.000	13.500	13.500	
			54.600	
Mayo	500.000	15.500		15.000
Junio	560.000	16.800		16.800

Julio	580.000	17.500		17.400
Agosto	600.000	18.000		18.000
Septiembre	640.000	19.200		19.200
Octubre	660.000	19.800	18.700	1.100
Noviembre	730.000	21.900	21.900	
Diciembre	770.000	23.100	23.100	
			63.700	
Total	6860.000	205.800	118.300	87.500

REGISTRACIONES EN 2009:

Transacciones	54.600		
a Bancos y corresponsales del país Por el pago de IT del período enero - abril de 2009		54.600	
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Bancos y corresponsales del país Pago del IUE de 2008 el 30-04-09	87.500		
Transacciones	151.200		
a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Bancos y corresponsales del país Compensación y pago del IT por el período mayo - diciembre 2009		87.500	
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Provisión para Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2009	171.500		171.500
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	171.500		171.500
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>			
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la	171.500		171.500

obligación por el IUE

De esta forma el cargo a resultados total es de Bs205.800 (Bs34.300 por IT y Bs171.500 por IUE).

La cuenta "Pago anticipado del impuesto a las transacciones" se irá descargando hasta agotarla, a partir de mayo de la siguiente gestión a medida que vaya venciendo el Impuesto a las transacciones de esos meses.

SITUACIÓN N° 1: EMPRESAS PRIVADAS QUE PAGARON EL IUE POR LA GESTIÓN 2007

CASO N° 1.2: SI EN 2007 EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) ES MAYOR QUE EL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)

AÑO 2007:

SUPUESTOS: Impuesto sobre las utilidades de las empresas devengado por la gestión

2007 = Bs.200.000

Impuesto a las transacciones pagado por la gestión 2007 = Bs.180.000.

Se presume que el IUE en la gestión 2007 fue MAYOR que el IT.

REGISTRACIONES EN 2007:

Impuesto sobre las utilidades de las empresas	20.000
Pago anticipado del impuesto a las transacciones	180.000
a Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas	200.000

Registro de la provisión del IUE en la gestión 2007

Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas	200.000
--	---------

a Impuesto sobre las utilidades de las empresas 200.000
 Registro al cierre del ejercicio, de la obligación
 por el IUE

AÑO 2008:

SUPUESTOS: Cierre del ejercicio 31-12-08

Ingresos financieros Bs.5.000.000

Utilidad 20% sobre ingresos financieros (Bs.1.000.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/ Bs.5.000.000 = Bs.150.000

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/ 1.000.000 =
 Bs.250.000

	Ingresos financieros	Impuesto a las transacciones 3% *		
	Bs.	Total Bs.	Pagado Bs.	Compensado Bs.
Enero	350.000	10.500	10.500	
Febrero	360.000	10.800	10.800	
Marzo	370.000	11.100	11.100	
Abril	375.000	11.250	11.250	
Mayo	380.000	11.400		11.400
Junio	385.000	11.550		11.550
Julio	390.000	11.700		11.700
Agosto	395.000	11.850		11.850
Septiembre	400.000	12.000		12.000
Octubre	510.000	15.300		15.300
Noviembre	520.000	15.600		15.600
Diciembre	565.000	16.950		16.950
Total	5.000.000	150.000	43.650	106.350

REGISTRACIONES EN 2008:

Transacciones	43.650	
a Bancos y corresponsales del país Por el pago de IT del período enero - abril de 2008		43.650
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Bancos y corresponsales del país Pago del IUE de 2007 el 30-04-08	200.000	200.000
Transacciones	106.350	
a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Compensación y pago del IT por el período mayo - diciembre 2008		106.350
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Provisión para Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2008	250.000	250.000
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	150.000	150.000
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>		
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	250.000	250.000

El cargo a resultados neto del ejercicio 2008 sería de Bs250.000 (corresponde al IUE). Del IUE de 2007 todavía quedan Bs73.650 (Bs180.000 - Bs106.350) para compensar el IT de los meses de enero a abril de 2009 que se contabilizarán cuando se devenguen. Las diferencias que se produzcan respecto a lo efectivamente pagado de enero a abril de 2009 debería registrarse como una ganancia o pérdida de 2009.

AÑO 2009:

SUPUESTOS: Ingresos financieros Bs.6.860.000

Utilidad 20% sobre ingresos financieros (Bs.1.372.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/ Bs.6.860.000 = Bs.205.800

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/ 1.372.000 =
Bs.343.000

	Ingresos financieros Bs.	Impuesto a las transacciones 3%		
		Total Bs.	Pagado Bs.	Compensado Bs.
Enero	460.000	13.800		13.800
Febrero	440.000	13.200		13.200
Marzo	470.000	14.100		14.100
Abril	450.000	13.500		13.500
				54.600
Mayo	500.000	15.500		15.000
Junio	560.000	16.800		16.800
Julio	580.000	17.500		17.400
Agosto	600.000	18.000		18.000
Septiembre	640.000	19.200		19.200
Octubre	660.000	19.800		19.800
Noviembre	730.000	21.900		21.900
Diciembre	770.000	23.100		23.100
				151.200
Total	6860.000	205.800		205.800

REGISTRACIONES EN 2009:

Transacciones	54.600	
a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Compensación del IT por el período enero – abril de 2009		54.600
Impuesto sobre las utilidades de las empresas	250.000	
a Bancos y corresponsales del país Pago del IUE de 2008 el 30-04-09		250.000

Gastos por compensación del IT a través del pago del IUE a Pago anticipado del impuesto a las transacciones	19.050
Registro de la pérdida originada en la compensación del IUE de la gestión 2007 pagado en abril de 2008	19.050
<i>Cálculo: 180.000 – (106.350 + 54.600)</i>	
Transacciones a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Ingresos por compensación del IT a través del pago del IUE Compensación del Impuesto por el período mayo – diciembre 2009	151.200
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2009	150.000 1.200 343.000 343.000
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	205.800 205.800
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>	
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	343.000 343.000

El cargo a resultados neto del ejercicio 2009 sería de Bs341.800 (Bs343.000 por Impuesto sobre las Utilidades de las empresas menos Bs1.200 que corresponde al ajuste realizado en 2009 para regularizar la estimación realizada en 2008).

SITUACIÓN Nº 2: EMPRESAS PRIVADAS QUE TUVIERON PÉRDIDA IMPOSITIVA EN LA GESTIÓN 2007, Y POR LO TANTO NO HAN PAGADO IUE POR DICHA GESTIÓN

CASO N° 2.1: SI EN 2007 EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) ES MENOR QUE EL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)

AÑO 2008:

SUPUESTOS: Cierre del ejercicio 31-12-08

Ingresos financieros Bs.5.000.000

Utilidad 7% sobre ingresos financieros (Bs.350.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/Bs.5.000.000 = Bs.150.000

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/350.000 = Bs.87.500

REGISTRACIONES EN 2008:

Transacciones	150.000	
a Bancos y corresponsales del país Por los pagos mensuales del IT		150.000
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a	87.500	
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2008		87.500
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	87.500	87.500
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>		
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	87.500	87.500

De esta forma el cargo a resultados total es de Bs.150.000 (Bs.62.500 por IT y Bs.87.500 por IUE). La cuenta "Pago anticipado del impuesto a las transacciones" se irá descargando hasta agotarla, a partir de mayo de la siguiente gestión a medida que vaya venciendo el Impuesto a las transacciones de esos meses.

AÑO 2009:**SUPUESTOS:** Ingresos financieros Bs.6.860.000

Utilidad 10% sobre ingresos financieros (Bs.686.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/Bs.6.860.000 = Bs.205.800

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/686.000 =
Bs.171.500

	Ingresos financieros Bs.	Impuesto a las transacciones 3%		
		Total Bs.	Pagado Bs.	Compensado Bs.
Enero	460.000	13.800	13.800	
Febrero	440.000	13.200	13.200	
Marzo	470.000	14.100	14.100	
Abril	450.000	13.500	13.500	
			54.600	
Mayo	500.000	15.500		15.000
Junio	560.000	16.800		16.800
Julio	580.000	17.500		17.400
Agosto	600.000	18.000		18.000
Septiembre	640.000	19.200		19.200
Octubre	660.000	19.800	18.700	1.100
Noviembre	730.000	21.900	21.900	
Diciembre	770.000	23.100	23.100	
			63.700	
Total	6860.000	205.800	118.300	87.500

REGISTRACIONES EN 2009:

Transacciones	54.600
a Bancos y corresponsales del país Por el pago	54.600

de IT del período enero - abril de 2009

Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Bancos y corresponsales del país Pago del IUE de 2008 el 30-04-09	87.500	
Transacciones a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Bancos y corresponsales del país	151.200	87.500
Compensación y pago del IT por el período mayo - diciembre 2009		63.700
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2009	171.500	171.500
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	171.500	171.500

Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión

Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	171.500	171.500
---	---------	---------

De esta forma el cargo a resultados total es de Bs205.800 (Bs34.300 por IT y Bs171.500 por IUE). La cuenta "Pago anticipado del impuesto a las transacciones" se irá descargando hasta agotarla, a partir de mayo de la siguiente gestión a medida que vaya venciendo el Impuesto a las transacciones de esos meses.

SITUACIÓN N° 2: EMPRESAS PRIVADAS QUE TUVIERON PERDIDA IMPOSITIVA EN LA GESTIÓN 2007, Y POR LO TANTO NO HAN PAGADO IUE POR DICHA GESTIÓN

CASO N° 2.2: SI EN 2007 EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE) ES MENOR QUE EL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES (IT)

AÑO 2008:

SUPUESTOS: Cierre del ejercicio 31-12-08

Ingresos financieros Bs.5.000.000

Utilidad 20% sobre ingresos financieros (Bs.1.000.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/ Bs.5.000.000 = Bs.150.000

Impuesto sobre las utilidades de las empresas 25% s/1.000.000 =
Bs.250.000

REGISTRACIONES EN 2008:

Transacciones	150.000
a Bancos y corresponsales del país Por los pagos mensuales del IT	150.000
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a	250.000
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2008	250.000
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	150.000 150.000
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>	
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	250.000 250.000

De esta forma el cargo a resultados total es de Bs250.000 (el mayor de ambos). La cuenta "Pago anticipado del impuesto a las transacciones" se irá descargando hasta

agotarla a partir de mayo del siguiente año, a medida que vaya venciendo el Impuesto a las transacciones de esos meses.

Por razones de prudencia el importe del anticipo no debería superar el Impuesto a las transacciones del año (en 2008 Bs150.000), a menos que hubiera razones fundadas (como un aumento proyectado de ingresos financieros) para suponer que sin duda podrá recuperarse en el año 2009.

AÑO 2009:

SUPUESTOS: Ingresos financieros Bs.6.860.000

Utilidad 20% sobre ingresos financieros (Bs.1.372.000)

Impuesto a las transacciones 3% s/Bs.6.860.000 = Bs.205.800

Impuesto a las utilidades de las Empresas 25% s/1.372.000 = Bs.343.000

	Ingresos financieros Bs.	Impuesto a las transacciones 3%		
		Total Bs.	Pagado Bs.	Compensado Bs.
Enero	460.000	13.800	13.800	
Febrero	440.000	13.200	13.200	
Marzo	470.000	14.100	14.100	
Abril	450.000	13.500	13.500	
Mayo	500.000	15.500		15.000
Junio	560.000	16.800		16.800
Julio	580.000	17.500		17.400
Agosto	600.000	18.000		18.000
Septiembre	640.000	19.200		19.200
Octubre	660.000	19.800		19.800
Noviembre	730.000	21.900		21.900
Diciembre	770.000	23.100		23.100
Total	6860.000	205.800	54.600	151.200

REGISTRACIONES EN 2009:

Transacciones	54.600	
a Bancos y corresponsales del país Por el pago de IT del período enero - abril de 2009		54.600
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Bancos y corresponsales del país Pago del IUE de 2008 el 30-04-09	250.000	250.000
Transacciones	151.200	
a Pago anticipado del impuesto a las transacciones Ingresos por compensación del IT a través del pago del IUE Compensación del Impuesto por el período mayo - diciembre 2009		150.000
Impuesto sobre las utilidades de las empresas a Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro de la provisión del IUE en la gestión 2009	343.000	343.000
Pago anticipado del impuesto a las transacciones a Transacciones	205.800	205.800
<i>Registro del monto compensable con IT en la siguiente gestión</i>		
Provisión para impuesto sobre las utilidades de las empresas a Impuesto sobre las utilidades de las empresas Registro al cierre del ejercicio de la obligación por el IUE	343.000	343.000

El cargo a resultados neto del ejercicio 2009 sería de Bs.341.800 (Bs.343.000 por Impuesto sobre las utilidades de las empresas menos Bs.1.200 que corresponde al ajuste realizado en 2009 para regularizar la estimación realizada en 2008). Del Impuesto sobre las utilidades de las empresas de 2008 todavía quedan Bs.98.800 (Bs.250.000 - Bs.151.200) para compensar con el Impuesto a las transacciones de los meses de enero a abril de 1998 que se contabilizarán cuando se devenguen con abono a la subcuenta "545.07- Ingresos pos compensación del IT a través del pago del IUE".

Situación N° 3 Tratamiento contable razonable para la compensación de acuerdo al Pronunciamiento de Auditoría y Contabilidad denominado "PAC 41".

Para dar un ejemplo relacionado a los plazos y las oportunidades de compensación (el cuadro resumen se encuentra al final de la explicación), daremos el siguiente ejemplo, en el que nos referimos a empresas con cierre fiscal al 31 de diciembre y dos años consecutivos en los que febrero tiene 28 días, como la norma legal da un plazo para la presentación de los Estados Financieros y pago del IUE de 120 días posteriores al cierre, entonces el cierre es el 30 de abril del año siguiente.

La columna que haremos variar es la que corresponde a la fecha de pago efectivo del IUE, puesto que este pago se lo puede hacer desde enero del año siguiente. En función a esta fecha varía el mes a partir del cual la empresa puede efectuar la compensación.

El límite para la compensación es fijo y está dado por el mes en el que se produce el nuevo vencimiento; en nuestro ejemplo es el mes de abril de 20X2. Aun en el caso de que en la pasada gestión (20X1) la Administración Tributaria hubiera concedido plazos adicionales para el pago del IUE, la fecha límite de abril de 20X2 se mantiene invariable.

Es preciso observar que el IUE de la gestión 20XX afecta los resultados de las gestiones 20XX, 20X1 y 20X2.

Finalmente debemos recordar que el IUE registrado como gasto constituye un "gasto no deducible" para fines de la determinación de la utilidad impositiva.

El siguiente cuadro refleja lo comentado en el ejemplo:

Cierre del Ejercicio Fiscal	Fecha de Vencimiento (120 días posteriores al cierre fiscal)	Fecha de pago efectivo del IUE	Mes desde el que puede compensar el IUE con el IT	Mes hasta el que se puede efectuar la compensación
-----------------------------	--	--------------------------------	---	--

31.12.20XX	30.04.20X1	Enero 20X1	Febrero 20X1	Abril 20X2
31.12.20XX	30.04.20X1	Marzo 20X1	Abril 20X1	Abril 20X2
31.12.20XX	30.04.20X1	Abril 20X1	Mayo 20X1	Abril 20X2
31.12.20XX	30.04.20X1	Julio 20X1	Agosto 20X1	Abril 20X2

A partir del mes de mayo 20X2 se podrá compensar el IT con el IUE de la gestión 20X1 (nuevamente comienza otro ciclo).

Los registros contables para la compensación, el PAC # 41:

Existen varias modalidades para registrar el IUE efectivamente pagado que puede ser compensado con el IT. Los criterios se basan en lo siguiente:

Algunos profesionales indican que el IUE pagado no es gasto en la gestión 20XX puesto que podrá compensarse con el IT, por tanto, su registro debería ser como un activo, pero todos sabemos que la compensación no es absolutamente segura que parte del IUE pagado al no ser compensado en su límite de tiempo, puede llegar a ser irrecuperable para la empresa y por tanto, consolidado a favor del Fisco. Ante esa posibilidad otros indican que la parte que se estime se ha de compensar con el IT sea registrada como activo y la parte que se estime no se ha de compensar se contabilice como gasto.

Otros sostienen que el IUE es un gasto y debe ser reconocido como tal en la misma gestión en que se perfecciona su hecho generador, esto es, en la misma gestión 20XX.

Existe un Pronunciamiento de Auditoría y Contabilidad denominado "PAC 41", emitido por el consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad que establece un tratamiento contable razonable para la compensación y que interpreta en forma adecuada la normativa tributaria.

El PAC # 41 en síntesis expresa el siguiente criterio:

El IUE debe ser reconocido como gasto en la gestión en la que se perfecciona su hecho generador o se genera su obligación, es decir en la misma gestión 20XX.

Al 31.12.20XX sólo se ha efectuado una provisión para el IUE, por tanto, no existe ningún derecho a compensarlo con el IT, puesto que aún no se lo ha pagado.

En la fecha del pago efectivo (que puede ser variable), recién se tiene el derecho a la compensación y a partir del mes siguiente se registran las compensaciones.

Para ilustrar su aplicación daremos el siguiente ejemplo:

Una empresa ha determinado el IUE de la gestión 2007 por Bs.2.500. el mismo que se cancela el 25.04.2008. las ventas del mes de mayo 2008 alcanzan a Bs.16.667.

Los Bs.2.500 sólo se pueden compensar desde el mes de mayo 2008 hasta abril de 2009, mes en el que se produce el nuevo vencimiento; si hasta esa fecha quedara un saldo por compensar, el mismo se consolida a favor del Fisco.

Los Bs.2.500 y los sucesivos saldos a favor ya no son objeto de mantenimiento de valor. Recordemos que antes de la vigencia de los nuevos formularios, este importe podía ser actualizado en base a la UFV, incluso la RND 10-006-04 indicaba las fechas desde las cuales procedía la actualización; por su parte el propio formulario 156 que era el utilizado para el pago del IT antes del actual Form. 400, contemplaba la actualización. También el DS 27028 reglamentario de la Ley de la UFV expresa que todo crédito fiscal a favor del contribuyente merece el mantenimiento de valor en base a la UFV. Lamentablemente parece que olvidaron colocar la opción en el nuevo formulario 400 y ahora ya no existe el derecho del mantenimiento de valor. La Administración Tributaria mediante RND 10.0013-06 abrogó la RND 10-006-04.

Los registros contables son los siguientes:

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
31.12.07	IUE (Cta. de Resultado)	2.500	
	IUE por Pagar		2.500
	Registro de la provisión del IUE de la		

	gestión 2007		
	TOTAL	2.500	2.500

Los Bs.2.500 apropiados a la cuenta IUE (Cta. De resultado), no son deducibles para fines del IUE.

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
25.04.08	IUE por Pagar	2.500	
	Banco		2.500
	Registro del pago del IUE de la gestión 2007		
	TOTAL	2.500	2.500

Luego de haber pagado el IUE, recién nace el derecho de la compensación, por tanto, con la misma fecha debe registrarse ese derecho utilizando dos cuentas de control transitorias, una de Activo (que registre el derecho de la empresa a compensar) y otra de Pasivo (ingreso diferido) cuyas denominaciones se encuentran en el PAC 41. El registro contable utilizando las citadas cuentas es el siguiente:

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
25.04.08	IT Pagado por Anticipado (Activo)	2.500	
	Ingreso Diferido Tributario (Pasivo)		2.500
	Registro del importe que puede ser compensado con el IT		
	TOTAL	2.500	2.500

Como las ventas del mes de mayo 2008 fueron de Bs.16.667, el IT a favor del Fisco alcanza a Bs.500 (3%). En cada venta del mes se ha registrado la provisión para el IT. Si resumimos el impuesto de todas esas ventas en un solo asiento tendremos:

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
31.05.08	IT (Cta. de resultado)	500	
	IT por pagar		500

	Registro de la provisión del IT por las ventas del mes de mayo 2008.		
	TOTAL	500	500

Ahora la cuenta "Ingreso Diferido Tributario" se comienza a regularizar reconociendo el ingreso ocasionado por la compensación. La cuenta que registra el ingreso es la cuenta "Ingreso por compensación Tributaria" y ha de compensar el gasto registrado en la cuenta "IT", es decir, actuará como una cuenta regularizadora del IT de la siguiente manera:

"IT" del mes de mayo (saldo deudor)	500
"Ingreso por Compensación Tributaria" (saldo acreedor)	<u>-500</u>
Efecto o saldo neto de las dos cuentas	0

El registro contable es el siguiente:

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
31.05.08	Ingreso diferido Tributario	500	
	Ingreso por compensación Tributaria (Cuenta de Ingreso)		500
	Registro del ingreso ocasionado por la compensación en el mes de mayo 2008		
	TOTAL	500	500

Como no se debe pagar el IT por el mes de mayo 2008, simplemente se registrará el siguiente asiento para regularizar el IT por pagar y la disminución del derecho a compensar registrado en la cuenta de Activo.

FECHA	CUENTA	DEBE	HABER
31.05.08	IT por Pagar	500	
	IT Pagado por Anticipado (Activo)		500
	Regularización del IT por pagar con la disminución del IUE registrado como		

	derecho a compensar		
	TOTAL	500	500

En cada mes posterior se repiten los mismos asientos hasta que los saldos de las cuentas "IT Pagado por Anticipado" e "Ingreso Diferido Tributario" queden en "cero", desde cuya oportunidad se pagará el IT sin deducción alguna. Si después del nuevo vencimiento quedara un saldo por compensar, sólo se deberá registrar la reversión de los saldos de las mismas cuentas para hacer desaparecer el derecho a la compensación por haberse extinguido el plazo.

Finalmente presentamos los mayores de las cuentas utilizadas:

MAYOR DE LA CUENTA "IT PAGADO POR ANTICIPADO" (Activo)

Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
25.04.08	Pago del IUE gestión 2007	2.500		2.500
	Compensación con el IT de mayo/08		500	2.000

MAYOR DE LA CUENTA "INGRESO DIFERIDO TRIBUTARIO" (Pasivo)

Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
25.04.08	Pago del IUE gestión 2007		2.500	2.500
31.05.08	Compensación con el IT de mayo/08	500		2.000

Los mayores de estas cuentas siempre tendrán el mismo saldo (uno deudor y el otro acreedor, pero por el mismo importe).

MAYOR DE LA CUENTA "IT POR PAGAR" (Pasivo)

Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
31.05.08	Pago el IT del mes de mayo		500	500
31.05.08	Compensación con el IUE	500		0

CAPITULO

III

CAPITULO III

INFORME FINAL Y CONCLUSIONES

El objetivo del trabajo al analizar las normas para la parte práctica con el propósito de demostrar la compensación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas a cuenta del Impuesto a las Transacciones dentro del tratamiento contable.

Este presente trabajo muestra el tratamiento contable respecto a la compensación entre el impuesto a las transacciones y el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Este tema muy bien conocido en el medio financiero respecto a la compensación lo que tratamos es mostrar ejemplos de la parte practica que más se presentan, en las empresas privadas, con el fin de beneficiar en el aprovechamiento respecto al IT. Para poder lograr esta compensación se debe seguir paso a paso las condiciones exigidas por el Servicio Nacional de Impuestos.

Después de haber realizado el trabajo, analizar las normas y haber visto la parte práctica llegamos a la conclusión que el IUE es a cuenta del IT por que el pago que realiza del IUE correspondiente a una pasada gestión constituye un pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones (IT) de la siguiente. Como señala la modificación de la ley 843 producida por la Ley 2493 en agosto del 2003, señala que la compensación se la hará el 100% del IUE con el IT, siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en la propia ley y su reglamento.

Lamentablemente, para las empresas que inician actividades en una determinada gestión, durante la misma y mientras no paguen el primer IUE, en el siguiente año no tienen derecho a ninguna compensación. El IUE empieza a compensar sobre el IT al mes siguiente del pago, por ejemplo si paga el IUE en el mes de abril, puede empezar a compensarlo con el IT que le corresponda pagar por el periodo mayo, cuya fecha de vencimiento será en junio.

Para descontar el pago del IUE, del IT se debe anotar en el formulario, y mes tras mes va disminuyendo el saldo, de acuerdo a lo que le corresponde pagar por IT, hasta que se agote o llegue un nuevo vencimiento.

Si no se utiliza inmediatamente el pago del IUE como pago a cuenta del IT, no se puede presentar DDJJ rectificatorias ya que no son objeto de devolución. No esta por demás aclarar que el saldo del IUE no compensado con el IT se consolida a favor del fisco.

Es un modo de extinguir las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas son deudoras la una de la otra, con el efecto, por ministerio de la ley, de extinguir las dos deudas hasta el importe menor.⁵

El Impuesto a las Transacciones (IT) correspondiente al mes siguiente y posterior a aquel en el que se liquidó el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), podrá ser deducido con el importe efectivamente pagado por el IUE.

Para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Transacciones, cada mes calendario constituye un periodo fiscal y su vencimiento se realiza hasta el día 15 de cada mes posterior al periodo fiscal vencido.

El pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, será acreditado como pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones, hasta el agotamiento del primero o en su caso hasta cubrir el Impuesto a las Transacciones correspondiente al mes en que se liquida el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, de una nueva gestión; vencido este periodo (mes), cualquier saldo del IUE se consolidará a favor del fisco.

En caso de que la acreditación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas como pago a cuenta del Impuesto a las transacciones, se haya realizado a partir de un periodo fiscal indebido, el contribuyente deberá presentar declaraciones juradas rectificatorias y pagar el Impuesto a las Transacciones resultante.

⁵ Enciclopedia Wikipedia

BIBLIOGRAFIA

- [HTTP://WWW.IMPUESTOS.GOV.BO/INSTITUCIONL/INSTITUCIONAL.PHP](http://www.impuestos.gov.bo/institucionl/institucional.php)
- [WWW.BOLIVIA.COM](http://www.bolivia.com)
- [WWW.IMPUESTOS.GOV.BO/](http://www.impuestos.gov.bo/)
- ENCICLOPEDIA WIKIPEDIA
- APLICACIONES TECNICAS LEGALES Y CONTABLES DE LOSTRIBUTOS
MGS. JORGE VALDEZ MONTOYA 1RA. EDICION 2009
- LEY 843 (TEXTO ORDENADO VIGENTE) actualizado al 30/04/2001
- LEY 2492 CODIGO TRIBUTARIO BOLIVIANO de 02/08/2003
- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC'S)
- NORMAS DE CONTABILIDAD EMITIDOS POR EL CONSEJO TECNICO
NACIONAL DEL COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA.

ANEXOS

DECRETO SUPREMO N° 21532

27/02/1987

REGLAMENTO AL IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES

CONSIDERANDO:

Que la ley 843 de 20 de mayo de 1986 ha establecido el impuesto a las transacciones, para cuya aplicación es necesario dictar las correspondientes normas reglamentarias.

En Consejo de Ministros,

DECRETA:

REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS

ARTICULO 1.- A los fines de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 72 de la ley 843.

A.- Se entiende por reorganización de empresas:

- 1) La fusión de empresas preexistentes mediante una tercera que se forme o por absorción de una de ellas, Se entiende por fusión a estos fines cuando dos o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para constituir una nueva o cuando una ya existente incorpora a otra u otras que, sin liquidarse, son disueltas.
- 2) La escisión o división de una empresa en otras que continúen o no las operaciones de la primera. A estos fines se entiende la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes.
- 3) La transformación de una empresa preexistente en otra, adoptando cualquier otro tipo de sociedad prevista en las normas legales vigentes, sin disolverse ni alterar sus derechos y obligaciones.

B.- Se entiende por aportes de capital cualquier aportación realizada por personas naturales o jurídicas, en efectivo o en especie a sociedades nuevas o existentes.

NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

ARTICULO 2.- El hecho imponible se perfeccionará:

- a) En el caso de venta de bienes inmuebles, en el momento de la firma de



- la minuta o documento equivalente o de la posesión, lo que ocurra primero;
- b) En el caso de ventas de otros bienes, en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero;
 - c) En el caso de contratación de obras en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o de la percepción parcial o total del precio, o de la facturación, lo que ocurra primero.
 - d) En el caso de prestaciones de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza, en el momento en que se facture, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido, lo que ocurra primero.
 - e) En el caso de intereses, en el momento de la facturación o liquidación, lo que ocurra primero.
 - f) En aquellos casos en que los intereses sean indeterminados a la fecha de facturación, los mismos integrarán la base de imposición de ese mes, calculados a la tasa de interés activabancaria correspondiente a operaciones efectuadas en bolivianos, con mantenimiento de valor o en moneda extranjera, según sea el caso. La Dirección General de la Renta Interna fijará periódicamente la tasa que deba calcular estos intereses.
 - g) En el caso de transmisiones gratuitas, cuando quede perfeccionado el acto o se haya producido el hecho por el cual se transmite el dominio de la cosa o derecho transferido.
 - h) En los demás casos, en el momento en que se genere el derecho o la contraprestación.

PERMUTAS, RESCISIONES, DESISTIMIENTOS O DEVOLUCIONES

ARTICULO 3.- Toda permuta es conceptuada como doble operación de transferencia o compraventa así como toda contraprestación de servicios. En casos de rescisión, desistimiento o devolución.

- a) Antes de estar perfeccionado el primer acto traslativo de dominio con instrumento público, el impuesto pagado en ese acto se consolida en favor del fisco.
- b) Después de estar perfeccionado el primer acto traslativo de dominio con instrumento público, el segundo acto se conceptúa como una nueva operación.

INGRESOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

ARTICULO 4.- No integran la base imponible los siguientes conceptos:

- a) Los importes correspondientes al impuesto a los consumos específicos;
- b) Los reintegros de gastos realizados por cuenta de tercer, siempre que respondan a una rendición de cuentas;
- c) Las sumas que perciban los exportadores en concepto de reintegros de impuestos, de derechos arancelarios o reembolsos a la exportación;



- d) Las sumas que correspondan a bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas de pago, volumen de ventas y otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres comerciales imperantes en el mercado donde el contribuyente acostumbre a operar, correspondientes al periodo fiscal que se liquida.

TRANSMISIONES GRATUITAS - BASE IMPONIBLE

ARTICULO 5.- A los fines de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 74 de la ley 843, la base imponible en el caso de transmisiones gratuitas, se establecerá de acuerdo a lo siguiente:

- a) Bienes inmuebles rurales: la base imponible estará dada por el valor que surja, para el periodo fiscal de liquidación de este gravamen, por aplicación del artículo 55 de la ley 843;
- b) Bienes inmuebles urbanos: la base imponible estará dada por la valuación resultante, para el periodo fiscal de liquidación de este gravamen, de acuerdo a lo establecido en el artículo 62 de la ley 843 y el artículo 6 del decreto supremo 21458 de 28 de noviembre de 1986;
- c) Vehículos automotores, motonaves y aeronaves la base imponible estará dada por la valuación resultante, para el periodo fiscal de liquidación de este gravamen, de acuerdo a lo establecido en el artículo 67 de la ley 843 y el artículo 7 del decreto supremo 21458 de 28 de noviembre de 1986;
- d) Acciones y cuotas de capital. La base imponible estará dada por el valor patrimonial proporcional de la acción o cuota de capital, determinado según el procedimiento establecido en el artículo 3 apartado A), inciso f), numeral 1) del decreto supremo 21424 de 30 de octubre de 1986. A este efecto, el patrimonio a tener en cuenta será el del cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de la transferencia, actualizado hasta el último día del mes anterior al del pago del impuesto, en función de la variación de la cotización oficial del dólar estadounidense con relación al boliviano;
- e) Otros bienes y derechos por el valor de plaza al momento el que se perfeccione la transferencia a título gratuito el que quedará sujeto a revisión y reajuste, si correspondiere, por parte de la Dirección General de la Renta Interna.

TRANSMISIONES A TITULO ONEROSO

ARTICULO 6.- En los casos en que las transmisiones sean a título oneroso, el ingreso bruto gravado, a los efectos de este impuesto, será el valor de venta que fijen las partes, que en ningún caso podrá ser inferior al establecido en los incisos a), b), c) d) y e) del artículo anterior, para bienes inmuebles rurales, bienes inmuebles urbanos, vehículos automotores, motonaves, aeronaves, acciones, cuotas de capital, y otros bienes y derechos respectivamente.



LIQUIDACIÓN Y PAGO

ARTICULO 7.- El impuesto se liquidará y pagará por, períodos mensuales en base a declaraciones juradas efectuadas en formulario oficial, cuya presentación y pago será realizado dentro de los 15 (quince) días siguientes al de la finalización del mes al que corresponde.

La obligación de presentar la declaración jurada subsiste, aún cuando durante el periodo fiscal el contribuyente no hubiera tenido ingresos gravados por este impuesto.

Se exceptúa de la presentación en el plazo mencionado en el primer párrafo de este artículo, a los contribuyentes que efectúen transmisiones de dominio a título oneroso o gratuito de bienes inmuebles urbanos y rurales, vehículos automotores, aeronaves, motonaves, acciones, cuotas de capital, quienes presentarán las declaraciones y pagarán el impuesto respectivo dentro de los 5 (cinco) días hábiles posteriores a la fecha del nacimiento y formalización del hecho imponible. Las declaraciones juradas se elaborarán individualmente por cada bien, excepto en el, caso de acciones y cuotas de capital, en el cual la declaración jurada se elaborará por operación.

Se incluye en la excepción mencionada en el párrafo anterior, la transmisión de otros bienes y derechos cuya transferencia no sea el objeto de la actividad habitual del contribuyente. La presentación de las declaraciones juradas y pagos a que se refiere este artículo, se efectuará en cualquiera de los bancos autorizados ubicados en la jurisdicción del domicilio del contribuyente, En las localidades donde no existan bancos, la presentación y pago se efectuará en las colectorías de la Dirección General de la Renta Interna.

DISPOSICIONES GENERALES

ARTICULO 8.- Conforme a las normas establecidas en el Código Tributario y a las facultades que el mismo otorga a la Dirección General de la Renta Interna, la falta de presentación de las declaraciones juradas por parte de los contribuyentes que liquiden el impuesto de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 7 de este decreto, estará sujeta al siguiente tratamiento;

- a) Cuando los contribuyentes no hubiesen cumplido con su obligación de presentar declaraciones juradas por uno o más periodos fiscales, la Dirección General de la Renta Interna o sus dependencias notificarán a los mismos, para que en el plazo de 15 días calendario, presenten sus declaraciones juradas y paguen el gravamen correspondiente, bajo conminatoria de cobro coactivo.
- b) Las notificaciones a los contribuyentes mencionados se efectuarán de acuerdo a las previsiones del artículo 155 del Código Tributario,



- pudiendo la Dirección General de la Renta Interna utilizar el sistema de distribución de correspondencia que considere más apropiado. Los documentos intimatorios podrán llevar la firma en facsimil de la autoridad competente, previas las formalidades de control y seguridad.
- c) Si vencido el plazo otorgado en la notificación para la presentación de la declaración jurada los contribuyentes no cumplieren con dicha presentación, la Dirección General de la Renta Interna o sus dependencias, en uso de las facultades concedidas por el artículo 125 del Código Tributario, determinará un pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda pagar por el período fiscal incumplido.
 - d) Para este efecto se tomará el mayor impuesto mensual declarado o determinado dentro de los 12 meses inmediatamente anteriores al de la omisión del cumplimiento de esta obligación, actualizado en función de la variación oficial del dólar estadounidense con respecto al boliviano producida entre la fecha de vencimiento del período tomado como base y la fecha de vencimiento del período incumplido. La actualización se extenderá hasta el día hábil anterior al pago.
 - e) La determinación del pago a cuenta, tendrá el carácter al líquido y exigible y, sin que medie ningún otro trámite, será cobrado por la vía coactiva, de acuerdo con lo establecido por el decreto supremo 18130 de 19 de marzo de 1981.
 - f) El pago a cuenta y su cobro coactivo no eximen a los contribuyentes de la obligación de la presentación de las declaraciones juradas y pago del tributo resultante, así como tampoco de las sanciones por incumplimiento a los deberes formales que sean pertinentes.
 - g) La acción coactiva sólo podrá interrumpirse con el pago total del monto determinado y no podrá ser suspendida por petición recurso alguno.
 - h) Si durante el procedimiento de cobro coactivo, se presentara las declaraciones juradas y pagara el impuesto resultante de las mismas, el monto pagado se computará contra el pago a cuenta determinado, debiendo continuar la acción coactiva por la diferencia que surgiera a favor del fisco. Esta diferencia a una vez pagada, podrá ser computada en el período fiscal en cuyo transcurso se efectuó el pago.
 - i) En los casos en que el importe pagado con la presentación de las declaraciones juradas fuera mayor que el pago a cuenta requerido coactivamente, se dejará sin efecto la acción coactiva.
 - j) Si después de cancelado el pago a cuenta se presentasen las declaraciones juradas y quedase un saldo a favor del fisco, éste deberá pagarse junto con la presentación de la declaración jurada. Si por el contrario existiera un saldo a favor del contribuyente, el mismo será compensado en períodos fiscales posteriores.
 - k) Las compensaciones señaladas anteriormente son independientes de la aplicación de intereses y sanciones que procedan de acuerdo con lo que dispone el Código Tributario.



ARTICULO 9.- Los notarios de fe pública, en el momento de la protocolización de minutas o documentos equivalentes de traslación de dominio a título oneroso o gratuito de bienes inmuebles, vehículos automotores, aeronaves, motocicletas y otros bienes, así como las personas o instituciones encargadas de registros de titularidad de dominio, no darán curso a los mismos, sin que previamente se exhiba el comprobante de pago del impuesto a las transacciones.

ARTICULO 10.- Las personas jurídicas públicas o privadas y las instituciones y organismos del Estado que acrediten o efectúen pagos a personas naturales y sucesiones indivisas, excepto sujetos pasivos del régimen tributario simplificado, por conceptos gravados por el impuesto a las transacciones, que no estén respaldados por la nota fiscal correspondiente, definida en las normas administrativas que al respecto dicte la Dirección General de la Renta Interna, deberán retener la alícuota del uno por ciento (1%) establecida en el artículo 75 de la ley 843 sobre el monto total de la operación sin lugar a deducción alguna y empozar dicho monto hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención en cualquiera de los bancos autorizados ubicados en la jurisdicción del domicilio del agente de retención. En las localidades donde no existan bancos, los pagos se efectuarán en las colecturías de la Dirección General de la Renta Interna.

Las retenciones señaladas en este artículo, tienen carácter de pago único y definitivo sin lugar a reliquidaciones posteriores, salvo casos de errores u omisiones. La falta de retención por parte de las personas jurídicas públicas o privadas y las instituciones y organismos del Estado hará responsable a las mismas, ante la Dirección General de la Renta Interna, por los montos no retenidos, haciéndose pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario.

La omisión de empozar las retenciones efectuadas dentro del plazo previsto en este artículo, será considerada defraudación fiscal hará pasible al agente de retención de las sanciones establecidas en el artículo 99 del Código Tributario.

ARTICULO 11.- El pago del impuesto a las transacciones en el caso de sucesiones hereditarias y transmisiones a título gratuito entre personas que lleguen a ser herederos, no perfecciona ni consolida el derecho de propiedad.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

ARTICULO 12.- Todas las transmisiones de dominio a título oneroso o gratuito, de bienes inmuebles urbanos y rurales, vehículos automotores, aeronaves, acciones y cuotas de capital, cuya inscripción en los respectivos registros se encuentre en trámite por las que no se hubiera pagado aún el impuesto que hubiera correspondido según el régimen anterior, se sujetarán al



pago del impuesto a las transacciones.

Se establece a este efecto un plazo de sesenta (60) días calendario a partir de la vigencia del impuesto a las transacciones para el pago del impuesto por la transferencia de los bienes descritos anteriormente, excepto los inmuebles en propiedad horizontal para los cuales el plazo es de ciento ochenta (180) días calendario.

La presentación de las declaraciones y pagos se efectuará en los lugares citados en el último párrafo del artículo 7 de este decreto supremo.

ABROGACIONES Y DEROGACIONES

ARTICULO 13.- Aclárase que quedan abrogadas las siguientes disposiciones legales y sus normas complementarias, a partir de la vigencia del presente decreto supremo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 92 de la ley 843: Decreto reglamentario de 1 de octubre de 1918 para el pago del impuesto sucesorio

- Decreto supremo 1866 de 29 de diciembre de 1949
- Decreto supremo 5444 de 23 de marzo de 1960
- Decreto supremo 7209 de 11 de junio de 1965
- Decreto supremo 10484 de 15 de septiembre de 1972
- Decreto supremo 11148 de 26 de octubre de 1973
- Decreto ley 14376 de 21 de febrero de 1977
- Decreto ley 14378 de 21 de febrero de 1977

Además se derogan los capítulos II, III y IV y las partes pertinentes del capítulo V del decreto supremo 21124 de 15 de noviembre de 1985 y toda otra forma de imposición en timbres, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 93 de la ley 843.

Aclárase además que a partir de la vigencia de este decreto supremo se abroga todos los impuestos o contribuciones que constituyan rentas destinadas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94 de la ley 843. Asimismo, quedan abrogadas y derogadas todas las disposiciones legales contrarias a este decreto supremo.

VIGENCIA

ARTICULO 14.- El impuesto a las transacciones, según lo dispuesto en la ley 843 entrará en vigencia el primer día del mes subsiguiente a la publicación de este Decreto Supremo en la Gaceta Oficial de Bolivia.

El señor Ministro de Estado a cargo de las recaudaciones Tributarias queda



encargado de la ejecución y cumplimiento del presente decreto supremo.

Es dado en el Palacio de Gobierno de la, ciudad de La Paz, a los veintisiete días del mes de febrero de mil novecientos ochenta siete años.

FDO. VICTOR PAZ ESTENSSORO, Fdo. Guillermo Bedregal Gutierrez, Fdo. Juan Carlos Durán Saucedo, Fdo. Luis Ferrnando Valle Quevedo, Fdo. Juan L. Cariaga Osorio, Fdo. Gonzalo Sánchez de Lozada, Fdo. Enrique Ipiña Melgar, Fdo. Andrés Petricevic Raznatovic, Fdo Fernando Moscoso Salmón, Fdo. Alfredo Fianco Guachalla, Fdo. Carlos Pèrez Guzmán, Fdo. Jaime Villalobos Sanjinez, Fdo. José Guillermo Justiniano Sandoval, Fdo. Carlos Morales Landivar, Fdo.



Compendio Normativo

Franklin Anaya Vásquez, Fdo. Wálter Humberto Zuleta Roncal, Fdo. Herman Antelo Laughlin, Fdo. Jaime Zegada Hurtado, Fdo. Ramiro Cabezas Masses.

