

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSTGRADO



**AJUSTE POR INFLACIÓN Y SU IMPACTO EN LA
RECAUDACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE LAS
UTILIDADES DE LAS EMPRESAS (IUE).**

Tesis de Grado para optar el Título de:
MASTER EN AUDITORIA Y CONTROL FINANCIERO

Postulante: Lic. Abigail Perez Castro
Docente: Mg.Sc. Salvador Gonzales Méndez

La Paz, Bolivia

Diciembre, 2016

Índice.

Resumen	5
Capítulo 1: Introducción.....	6
1.1. El problema.....	7
1.1.1. Planteamiento del problema.....	7
1.1.2. Formulación del problema.....	8
1.2. Justificación.....	9
1.3. Alcance.....	10
1.3.1. Limitación espacial.....	11
1.3.2. Limitación temporal.....	11
1.4. Objetivos.....	11
1.4.1. Objetivo general.....	11
1.4.2. Objetivos específicos.....	12
1.5. Resultados esperados.....	12
Capítulo 2: Marco Teórico.....	13
2.1. Estado de arte	13
2.1.1. Marco de antecedentes.....	13
2.1.2. Marco contextual.....	15
2.1.2.1. Antecedentes.....	15
2.1.2.2. Conceptualización.....	18
2.1.2.3. Caracterización.....	18
2.1.2.4. Importancia.....	19
2.1.2.5. Empresas que habitualmente pertenecen al grupo.....	19
2.2. Marco teórico conceptual.....	20
2.2.1. Marco teórico.....	20
2.2.1.1. Teorías de la inflación.....	20
2.2.1.1.1. Inflación de demanda.....	20
2.2.1.1.2. Escuela Clásica.....	21
2.2.1.1.3. Escuela Keynesiana.....	22
2.2.1.1.4. Escuela Monetarista.....	22
2.2.1.1.5. Inflación por oferta.....	23
2.2.1.1.6. Inflación estructural.....	23
2.2.1.2. Teorías sobre el impuesto.....	24
2.2.1.2.1. Teoría de la equivalencia.....	24
2.2.1.2.2. Teoría del seguro.....	24
2.2.1.2.3. Teoría del capital nacional.....	25
2.2.1.2.4. Teoría del sacrificio.....	25

2.2.1.2.5. Teoría de Eheberg.....	26
2.2.1.3. Teoría del impuesto a la renta.....	27
2.2.1.3.1. Teoría renta producto.....	27
2.2.1.3.2. Teoría flujo de riqueza.....	28
2.2.1.3.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial.....	28
2.2.1.3.4. Teoría de la utilidad.....	29
2.2.2. Marco conceptual.....	30
2.2.2.1. Inflación.....	30
2.2.2.1.1. Tipos de inflación.....	32
2.2.2.1.2. Medición de la inflación.....	34
2.2.2.2. Índice de precios al consumidor.....	34
2.2.2.3. Ajuste contable.....	35
2.2.2.4. Ajuste por inflación.....	35
2.2.2.5. Modelo contable.....	35
2.2.2.6. Estados financieros.....	37
2.2.2.7. Impuesto.....	37
2.2.2.8. Impuesto a la renta o impuesto sobre las utilidades de las empresas.....	39
2.2.2.9. Utilidad neta imponible.....	39
2.2.2.10. Impacto.....	40
2.2.2.11. Recaudación tributaria.....	40
2.2.2.12. Contribución tributaria.....	41
2.2.3. Marco legal – técnico.....	41
2.2.3.1. Constitución Política del Estado (2009).....	41
2.2.3.2. Ley 843(2012).....	42
2.2.3.3. Decreto Supremo 21060 (29 de agosto de 1985).....	43
2.2.3.4. Decreto Supremo 24051.....	45
2.2.3.5. Decreto Supremo 29387 (19 de diciembre 2007).....	46
2.1.1.1. Resolución Normativa de Directorio 10-0002-08.....	47
2.2.3.6. Resolución Normativa de Directorio 10-0001-02 (2002).....	48
2.2.3.6.1. Reglamento sobre la presentación de estados financieros con dictamen de auditoria externa.....	49
2.2.3.6.2. Reglamento para la preparación de la información tributaria complementaria a los estados financieros básicos.....	49
2.2.3.7. Resolución Normativa de Directorio 10-0006-10.....	50
2.2.3.8. Norma Contable N° 3 revisada (2007).....	51
2.2.3.9. Resolución CTNAC 01/2008 del 11 de enero de 2008.....	53
2.2.3.10. Norma Internacional Contable N° 29.....	54

Capítulo 3: Diseño metodológico.....	56
3.1. Hipótesis.	56
3.1.1. Identificación de variables.....	56
3.1.2. Operacionalización de variables.	57
3.2. Tipo de investigación.....	57
3.3. Diseño de investigación.	58
3.4. Diseño muestral.	58
3.4.1. Población.....	58
3.4.2. Muestra	59
3.4.3. Técnicas de Recolección de datos.....	60
Bibliografía.....	62
ANEXOS.	66

Resumen

La presente tesis tiene por objetivo medir el impacto que hubiera generado no realizar el ajuste por inflación a partir de la gestión 2008 a la gestión 2015, en la recaudación por el impuesto sobre las utilidades de las empresas de los diez principales contribuyentes del fisco, en territorio boliviano.

La investigación es de carácter correlacional, en tanto existe una relación de causa y efecto entre las variables objeto de estudio. Asimismo tiene carácter longitudinal pues establece un periodo tiempo determinado, mismo que se justifica puesto que la base técnica (normativa contable y tributaria) tiene su aplicabilidad completa a partir de la gestión 2008 y la última gestión de la que se puede tener información es la gestión 2015.

Se puede identificar dos variables, de manera clara, tales como el ajuste por inflación a los estados financieros y más específicamente al estado de resultados y la recaudación por el impuesto sobre las utilidades de las empresas. El objeto de estudio o la población que será sujeto de las pruebas son los diez principales contribuyentes, los que elaboran sus estados financieros ajustándolos por inflación y determinando el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Sin embargo, si este ajuste por inflación a los estados financieros no se hubiera realizado, el impuesto determinado habría cambiado, lo que ciertamente habría afectado a la recaudación impositiva.

De esta forma, esta investigación, se estructura de la siguiente forma:

El primer capítulo está constituido por la introducción, en la que se fundamenta la investigación, puesto que se explica el problema de manera más detallada, se justifica y se limita el campo de acción de la investigación, entre otros aspectos.

Ahora bien, el capítulo segundo está conformado por el marco teórico y el diseño metodológico aplicable a la investigación. Se pretende presentar un marco teórico que sirva de sustento del problema de investigación, así como de su posible solución.

Capítulo 1: Introducción.

Se dice que vivimos en la era la información, un tiempo caracterizado por un ritmo altamente acelerado, donde la toma de decisiones debe ser ágil. Aspecto que las empresas de todo el mundo toman en cuenta, sobre todo en lo que respecta al manejo financiero. Es en este sentido, que la contabilidad forma parte integrante del sistema de información de cualquier gerencia.

Es necesario resaltar que el objetivo fundamental de la contabilidad es brindar información útil, confiable, oportuna, transparente y comparable para la toma de decisiones de la gerencia y de una amplia gama de usuarios a través de los estados financieros. Por lo tanto, estos estados financieros deben ser cuidadosamente preparados.

La comparabilidad, que es una característica de la información contable, debe considerar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, mejor conocido como inflación, a fin de que la información presente la realidad económica de la empresa. Sin embargo, el mismo hecho que pretende presentar información de acuerdo a su realidad económica, puede también desvirtuar el mismo, sobre todo cuando existe una imposición de la normativa tributaria sobre la normativa técnica.

Hablando de norma tributaria relacionada con los estados financieros y la inflación, en nuestro país, esta determina que dichos estados financieros deben ser preparados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados y ser ajustados de acuerdo con las UFVs (unidades de fomento a la vivienda) para que después de realizados los ajustes necesarios exigidos en el marco del D.S. 24051 se determine la utilidad neta imponible, que es la base para la aplicación del impuesto sobre las utilidades de las empresas.

Sin embargo, es menester mencionar, que el espíritu de la normativa técnica (norma contable 3) es lograr que los estados financieros estén expresados en moneda constante a fin de corregir las distorsiones que sobre ellos produce la inflación.

En consistencia a lo expuesto anteriormente, la presente propuesta de investigación pretende medir el impacto que hubiera generado suprimir el ajuste por inflación en el gasto por impuesto sobre las utilidades de las empresas.

1.1.El problema.

1.1.1. Planteamiento del problema.

La inflación, es un tema de política económica y debe ser controlada por el estado. Al ser una variable importante para el manejo de economía de un país, no es de extrañar que tenga su influencia en preparación y presentación de información contable. Por lo tanto esta variable debe ser considerada en la normativa técnica para preparación y presentación de estados financieros.

Ahora bien, la norma contable 3 que fue revisada en la gestión 2007, suspende el ajuste por inflación, en tanto la misma no supere el 12%, lo que no ha ocurrido desde ese entonces a la actualidad. Sin embargo para efectos tributarios de acuerdo al Decreto Supremo No 29387, los estados financieros de la gestión fiscal que constituyen base para la determinación de la utilidad neta imponible, deben ser expresados a moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la re expresión por la variación de la Unidad de Fomento a la Vivienda¹, aplicando el segundo párrafo del apartado 6 de la Norma de Contabilidad 3 (Revisada en septiembre de 2007).

Esta norma es aplicable a partir de la gestión fiscal 2007 en virtud de lo establecido por la RND 10-0002-08, por lo que los estados financieros de dicha gestión, para fines tributarios, fueron preparados a moneda constante utilizando como índice para el ajuste, la Unidad de Fomento a la Vivienda.

¹ Artículo 38º D.S. 29387

En otras palabras, la contabilidad ha utilizado preferentemente normas tributarias en lugar de las normas contables, lo que ciertamente ha generado un impacto en el impuesto sobre las utilidades de las empresas que las mismas han tenido que pagar.

Considerando que los 10 principales contribuyentes del fisco, constituyen más del 50% de la recaudación a nivel nacional², medir el impacto que hubiera generado no realizar el ajuste por inflación a partir de la gestión 2008 a la gestión 2015, en este solo grupo de empresas, nos daría un claro panorama de cuanto se hubieran ahorrado las empresas en el pago del impuesto sobre las utilidades o visto de otra manera nos permitiría saber cuánto de menos hubiera recaudado el servicio de impuestos nacionales.

1.1.2. Formulación del problema.

Basados en lo descrito en el acápite anterior, surge la necesidad de cuestionarnos:

¿Cuál hubiera sido el impacto en la recaudación impositiva por concepto del impuesto sobre las utilidades de las empresas, de los principales contribuyentes, de no haberse realizado el ajuste por inflación, en el periodo comprendido entre la gestión 2008 y la gestión 2015?

Variable de estudio	Ajuste por inflación, impuesto sobre las utilidades de las empresas
Población	Principales contribuyentes
Lugar de estudio	Bolivia
Tiempo	2008-2015

Con esta finalidad, la investigación está orientada a responder a las siguientes interrogantes:

- ¿Cuál es el comportamiento de la inflación en el periodo de estudio?
- ¿Es necesario, dada las condiciones, del periodo de estudio realizar un ajuste por inflación a los estados financieros?

² Ranking del servicio de impuestos nacionales sobre las 100 empresas que pagan más impuestos en Bolivia.

- ¿Qué empresas conforman los principales contribuyentes del fisco y cuanto han tributado en promedio por concepto del impuesto sobre las utilidades de las empresas, en el periodo de estudio?
- ¿Cuánto se hubiera tributado por concepto del impuesto a las utilidades de las empresas de no haberse realizado el ajuste por inflación en la población objeto de estudio?

1.2. Justificación

A finales de la década de los 80' Bolivia ha atravesado un periodo de hiperinflación, que los bolivianos no quieren volver a vivir. Este periodo representa una de las mayores crisis económicas que el país ha tenido que soportar.

Nadie olvidara el discurso del entonces presidente de la Republica Víctor Paz en el que textualmente decía: “el país se nos muere”. Es entonces que se tomaron fuertes medidas económicas, que si bien no son parte del presente estudio, es necesario recordar algo de nuestra historia, pues esta tiende a ser cíclica y a repetirse constantemente.

Esto quiere decir que la variable inflación, merece un cuidado especial, y no se la puede tomar a la ligera. En lo que respecta a la información financiera y contable, estos son igualmente afectados por la inflación, entonces surge la necesidad de contar con un indicador que permita que los estados financieros presenten información confiable sin distorsiones.

La respuesta es el índice general de precios, que por cierto vale mencionar que es diferente al índice de precios al consumidor. Asimismo, cabe recalcar que el ajuste por inflación, tomando en cuenta el índice general de precios se realizaría cuando la economía se encontrara en un porcentaje de inflación que llegará a ser preocupante (superior o igual al 12%³)

³ Porcentaje extraído de la norma contable 3 revisada.

Dado este hecho y observado la economía actual en Bolivia, nos damos cuenta que no hemos llegado a un porcentaje de inflación que fuere preocupante, por lo que bien podría suspenderse el ajuste por inflación que se viene realizando de forma automática cada cierre fiscal. Pero no tomando en cuenta el índice general de precios, pues este no existe aún, sino que en su remplazo se utilizan las unidades de fomento a la vivienda.

La presente investigación, nace de una curiosidad que viene dada por la pregunta genérica de ¿Qué pasaría si...? es sabido que el tiempo no perdona a nadie, y que no se puede retroceder en él. Sin embargo, considerando que se pudo no realizar el ajuste por inflación, a partir de la revisión de la norma contable 3 y las circunstancias de la economía (porcentaje de inflación promedio anual del periodo objeto de estudio), uno se pregunta en primera instancia ¿por qué se realizó? Y segundo ¿Cuál el impacto si no se hubiera ajustado?

En la caso de la primera pregunta, es bien sabido, que el ajuste por inflación, se realizó por mandato del decreto supremo 29387 para efectos tributarios. Esto quiere decir que el impuesto sobre las utilidades de las empresas, podría ser afectado, pero en ¿Cuánto? Entonces si se tuviera que contestar al porqué de la investigación, esta seria, que aún hay una pregunta sin contestar y que la respuesta podría llevarnos a la generación de conclusiones interesantes para nuestra profesión.

1.3.Alcance.

“El alcance de una investigación indica el resultado, lo que se obtendrá a partir de ella y condiciona el método que se seguia para obtener dichos resultados” (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2010) al respecto es necesario hacer ciertas puntualizaciones entendidas como limitaciones a este alcance, partiendo de la limitación espacial a la temporal.

1.3.1. Limitación espacial.

Esta investigación, tiene un alcance definido entendido como el territorio boliviano. En otras palabras, la población objeto de estudio se encuentra dentro de Bolivia y está representado por los diez principales contribuyentes del país.

1.3.2. Limitación temporal.

Dado el carácter longitudinal de esta investigación y en el marco del objetivo general cuya acción es la medición del impacto, la limitación temporal estará sujeta a un periodo de tiempo. Es así, que el tiempo se limitara al periodo comprendido entre la gestión 2008 y la gestión 2015.

Entendiendo que es necesario explicar el porqué de este periodo de tiempo, se realizan las siguientes consideraciones:

La norma contable N° 3 fue revisada en la gestión 2007 y goza de plena aplicabilidad en la gestión 2008.

Existe tanto normativa técnica como tributaria indicando que el ajuste por inflación es una medida que permitirá llevar en los registros contables siempre los costos e ingresos más reales.

La ultima gestión de la que se puede tener cierre contable y por tanto haberse realizado el ajuste por inflación es la gestión 2015.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo general.

Medir el impacto que hubiera generado no realizar el ajuste por inflación a partir de la gestión 2008 a la gestión 2015, en los estados financieros de los principales contribuyentes del fisco.

1.4.2. Objetivos específicos.

- Comparar el comportamiento de la inflación en el periodo de estudio con el margen que nos da la norma contable 3 revisada, a fin de determinar si existían bases técnicas para la realización de un ajuste por inflación.
- Analizar las diferencias obtenidas producto de comparar los resultados de determinar el impuesto a las utilidades de las empresas con y sin ajuste por inflación de los principales contribuyentes del fisco dentro del periodo de estudio.

1.5.Resultados esperados.

- Identificar los factores a considerar al momento de realizar un ajuste por inflación en los estados financieros de propósito general.
- Listar los principales contribuyentes del fisco y su participación en el total de la recaudación tributaria.
- Determinar el promedio de impuesto sobre las utilidades de las empresas pagadas con y sin ajuste por inflación de los 10 principales contribuyentes del fisco.
- Comparar los resultados obtenidos en la determinación del impuesto a las utilidades de las empresas con y sin ajuste por inflación de los 10 principales contribuyentes del fisco.
- Establecer el porqué de las diferencias obtenidas en el resultado anterior.

Capítulo 2: Marco Teórico

2.1. Estado de arte

2.1.1. Marco de antecedentes

Los estudios que se exponen a continuación constituyen antecedentes para la investigación pues abarcan temáticas similares y conceptualmente conforman un análisis crítico de otros investigadores relativo a alguna de las variables de estudio.

En este orden de ideas Ribera Saldaña & Zambrana Justiniano (2013) mencionan en su investigación que “existe una diferencia abismal entre los resultados en un escenario de ajuste respecto a otro sin ajuste en sus rubros no monetarios”

Este trabajo comparo los resultados de aplicar la norma contable N° 3 boliviana y la Norma Internacional de Contabilidad N° 29. Con esta base Ribera Saldaña & Zambrana Justiniano (2013) propusieron:

Realizar un cambio a la norma contable N°3 en su numeral 12, y párrafos relacionados y consecuentemente la norma internacional N° 29 en su numeral 9 y párrafos relacionados para que el saldo deudor o acreedor que resulte de re expresión de las partidas no monetarias realizadas tanto por índices como por valores corrientes, no sean llevados al estado de resultados sino a una cuenta patrimonial, denominada reservas por tenencia de bienes.

Asimismo, la variable objeto de estudio fue presentada en la Revista de Ciencias Sociales v.15 n.1 Maracaibo, en donde se detalla la importancia de la presentación de estados financieros en una misma unidad de medida, así como su implicancia en la toma de decisiones que realizan a partir de ellos. (Angulo, Oda, & Morales, 2009)

Otro antecedente, fue el de Cornejo (2008) en cuya presenta un registro de pruebas abarcan más de un escenario y más de una forma de realizar los ajustes por inflación.

Seguidamente en “Caso práctico de ajuste de estados financieros (Norma contable N° 3 revisada y modificada en septiembre de 2007)”, cuyo objetivo fue brindar un panorama aplicativo de cómo se ajustarían los estados financieros dado el cambio y revisión de norma contable N° 3 que entraba en vigencia a partir de dicha gestión. (Pelaez Mariscal , 2008)

Ahora bien, Rocabado (2008) en su tesis “inflación e incertidumbre inflacionaria” plantea los desafíos para este nuevo periodo.

Por otro lado, remontándonos a los investigadores más clásicos, Fowler (2002) cuyo trabajo “Contabilidad con inflación”, nos dice que “es importante considerar la inflación dentro de la información financiera que se pretende presentar”. Aunque el método explicado por este autor a la fecha ha sido modificado, el fin de querer presentar estados financieros en moneda constante, queda latente aún.

Ponozao Lara (2010) “La UFV una fuente de ahorro frente a la inflación Periodo 2001-2009” (tesis de grado), tuvo el propósito de determinar el efecto de la aplicación de la UFV frente al alza de precios en el periodo 2001 al 2009 llegando a la conclusión de que una indexación de la economía a la UFV en tiempos de inflación en el periodo de estudio influye favorablemente en depósitos en moneda nacional.

Esta investigación presenta un aporte significativo dado que analiza el comportamiento de la UFV, que es el índice actualmente usado para el ajuste de los estados financieros, aunque el objeto de estudio y periodo sean diferentes. El periodo de estudio analizado en la investigación de Ponozo corresponde efectivamente a un periodo de transición cuando se sale de los tiempos de inflación y se ingresa a la estabilidad.

Al respecto el Banco Central de Bolivia en sus boletines anuales presenta el comportamiento de la inflación en contraste con el comportamiento de la UFV, entendiendo a esta última como el mejor indicador para medir la inflación (BCB, 2009) mostrando que prácticamente son rectas paralelas.

Esta situación, es corroborada por Ortiz (2014) “Análisis del comportamiento de la inflación en Bolivia 2005-2012” que básicamente contesta la pregunta de:

¿si con el cambio del año base y la nueva metodología del IPC se conseguirá atenuar la información relativa al alza de precios? Para tal se plantea ciertos objetivos tales como la explicación teórica de los efectos de la inflación en la economía, así como examinar la inflación del periodo anterior y posterior al de implementación del cambio de año base, concluyendo entre otros aspectos que con la nueva metodología de cálculo de la inflación se creó un espejismo de inflación baja

2.1.2. Marco contextual

En esta sección se describirá el objeto de estudio (principales contribuyentes), desde sus antecedentes, conceptualización, caracterización, importancia y empresas que habitualmente pertenecen a los principales contribuyentes.

2.1.2.1. Antecedentes.

Los tributos en Bolivia se establecen mucho antes de que este territorio fuere colonizado por los españoles, es decir antes de convertirse en independiente. En tal sentido si existe un tributo, entonces existe quien oficia de sujeto pasivo y quien lo hace de sujeto activo; es decir que la presencia de un contribuyente y un recaudador está presente a lo largo de la historia. Aunque el objetivo de este acápite, no es revisar la historia de los tributos, se extractara parte de ella, para describir la aparición de los principales contribuyentes, que hacen al objeto de esta investigación.

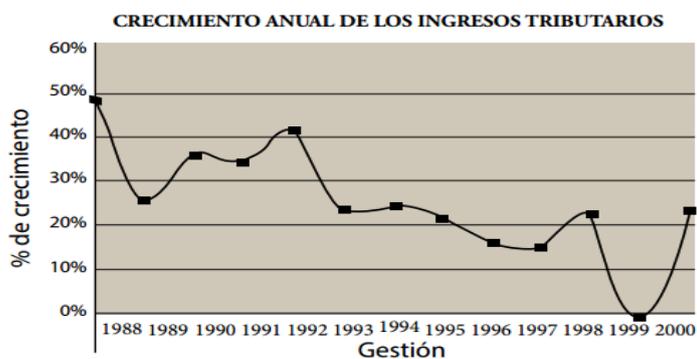
Entrando en contexto:

La crisis económica que atravesaba Bolivia en la década de los 80` estableció la necesidad de elaborar un nuevo sistema tributario con el objetivo de frenar las altas tasas de inflación y generar mejores condiciones para el crecimiento

económico del país. La nueva reforma impositiva se materializó con la Ley 843 del 20 de mayo de 1986 transformando radicalmente la estructura de la administración tributaria, estableciendo sólidos criterios técnicos y modernizando sus instrumentos. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2013, p. 51)

Es así que “en 1987 se crea el registro único de contribuyentes (RUC). Un año después, con el propósito de controlar las obligaciones tributarias de quienes aportan más se creó el segmento de grandes contribuyentes (GRACOS)” (Servicio de impuestos nacionales, 2012) . Bajo esta premisa se observa que a partir de los recursos informáticos se ha consolidado una nueva base de datos de los contribuyentes.

Sin embargo, en la década de los 90´ la recaudación tributaria se vio afectada por la capitalización de las empresas estatales más grandes del país como Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), Empresa Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL), Empresa Nacional de Electricidad (ENFE), Lloyd Aéreo Boliviano (LAB) y la Empresa Nacional de Ferrocarriles (ENFE); lo cual modificó sustancialmente el mecanismo de contribución de los ingresos al Tesoro General de la Nación ya que el aporte directo que efectuaban las empresas públicas fue sustituido por el pago de impuestos de las capitalizadas. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2013, p. 53)



FUENTE: MEMORIA INSTITUCIONAL 1997 - 2001 (Pág 8)

Se genera una caída paulatina, razón que impulsa a que un 6 de mayo de 1997 se promulgue el Decreto Supremo N° 24603, referente a la identificación del contribuyente y domicilio, mismo que “clasifica a los contribuyentes en: grandes contribuyentes, principales contribuyentes y resto de contribuyentes; estableciendo que la incorporación de los contribuyentes a alguna de las anteriores categorías será efectuada por la dirección general de impuestos internos” (Decreto Supremo N° 24603, 1997. Artículo 6° párr.11). Esta medida, junto a la promulgación de un gasolinazo, cambió el panorama, pero de manera momentánea, pues en 1999 las cifras llegaron a ser negativas, como consecuencia de la crisis internacional y la recesión interna.

La prerrogativa de determinar que contribuyente pertenece a una cierta categoría (es decir si es principal, grande o resto) deja de ser atribución de la dirección general de impuestos internos, pasando a ser una atribución del Servicio de impuestos nacionales, creada a partir de la Ley 2166 del 22 de diciembre del 2000, estableciendo autonomía financiera y la institucionalización.

Es así que “El SIN (servicio de impuestos nacionales) anuncia en la gestión 2003 una nueva clasificación de contribuyentes, dividiéndolos en tres grupos: principales, grandes y resto de contribuyentes” (El país, 2003) Esta reclasificación fue aprobada bajo la resolución normativa de directorio N° 10-0015-02 y la resolución administrativa de presidencias 05-0015-02, ambas de fecha 29 de noviembre de 2002 y detallan los objetivos y alcances de la re-categorización de contribuyentes del Régimen General.

La reclasificación se aplicó en función a cuatro criterios técnicos generales: impuesto determinado, impuesto pagado, ingresos del contribuyente, y lo que se refiere a la devolución impositiva. (Resolución Normativa de Directorio N° 10-0015-02, 2002)

Como menciona la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0015-02 (2002):

Tendrán la categoría de Principales Contribuyentes (PRICO) aquellos que ocupen los 50 mayores lugares en la información acumulada que anualmente procese la administración tributaria en función de uno o más de los siguientes conceptos: Impuesto Pagado, Impuesto Determinado o Total de Ingresos. (Artículo 1° párr. 1). Asimismo, para el ajuste o confirmación en las categorías asignadas, anualmente la Administración Tributaria verificará la correcta ubicación de los contribuyentes sobre la base de los criterios señalados. (Artículo 3° párr.1)

Este número de contribuyentes asignados a la categoría de principales contribuyentes, actualmente ha cambiado a las 100 primeras posiciones (Resolución Normativa de Directorio 10-0006-10, 2010, Artículo 3-5)

2.1.2.2. Conceptualización.

Se entiende que:

Los principales contribuyentes son aquellos que por su volumen de operaciones y/o importancia fiscal de tributos se constituyen como primordiales para la Administración Tributaria, los mismos que son clasificados como tal mediante Resolución Normativa de Directorio. (Resolución Normativa de Directorio N° 10.0006.10, 2010, artículo 2°)

2.1.2.3. Caracterización.

Existen ciertos atributos que hacen a los principales contribuyentes de la Administración Tributaria en Bolivia. De acuerdo a la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0006.10 (2010), se establece que para categorizar a los contribuyentes como los principales, es necesario que se cumpla con que:

ocupen las primeras 100 (cien) posiciones como mínimo, de acuerdo a los parámetros: impuesto determinado, impuesto pagado, total ventas, total

compras, compras (con destino a la exportacion), valor de las exportaciones y vents (exportadores que solicitan devolucion impositiva), importe de remesas al exterior, gastos con facturas (contribuyentes con exencion del IUE) (articulo 3-5)

2.1.2.4.Importancia.

En materia económica los impuestos tienen una gran importancia para todos los estados, pues sin ellos, los estados de ninguna manera podrán satisfacer las necesidades del pueblo. Por ende es necearía la participación de la población con el pago de sus impuestos para que haya una satisfacción de necesidades y un desarrollo del estado. Esta población es denominada contribuyente.

El origen y volumen de los ingresos públicos ha variado a lo largo de la historia de nuestro país. En nuestros días, las fuentes de ingreso se han diversificado y cada vez se van delimitando mejor los diferentes ámbitos de competencia impositiva.

Dado lo descrito precedentemente, y en el marco de la importancia de los impuestos, entonces la relación de importancia de los contribuyentes es directa. En otras palabras, cuanta más importancia tengan los impuestos en una economía, más importantes serán sus contribuyentes. Para esta investigación, los contribuyentes que consideramos importantes son los principales, puesto que contribuyen mas al estado que el resto de empresas en Bolivia.

2.1.2.5. Empresas que habitualmente pertenecen al grupo

Diez empresas de 343 mil, que conforman el Régimen General, aportan el 55,4% de la recaudación tributaria, se desprende del informe presentado por la Fundación Jubileo, con datos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), El Sistema Tributario en Bolivia: análisis y propuesta para una reforma. (ERBOL DIGITAL, 2015)

De estas 100 empresas, que conforman a los principales contribuyentes, la recaudación de las diez primeras alcanza el 55,4% del total percibido, según indica Jubileo (2015), “lo cual demuestra que el potencial recaudatorio depende básicamente de un conjunto de empresas que forman parte del Régimen General”

El régimen general está conformado por los principales contribuyentes, los grandes contribuyentes y el resto de contribuyentes. En este régimen estaban registrados a diciembre del 2013, un total de 343.213 contribuyentes activos habilitados. Entre estas 10 empresas aparecen cinco del sector petrolero, dos telefónicas, dos de bebidas y una minera.

Tabla 1: Las 10 empresas que más aportan al fisco

Empresa	%
YPFB	35,8%
YPFB Refinación	6,4%
Cervecería Boliviana Nacional S.A.	4,9%
YPFB Andina S.A.	2,2%
YPFB Chaco S.A.	1,5%
Telefónica Celular de Bolivia S.A.	1,3%
Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A.	1,3%
Petrobras Bolivia S.A.	1,1%
Empresa Minera Manquiri S.A.	1,0%
Embotelladoras Bolivianas Unidas S.A.	0,9%

Fuente: Fundación Jubileo con datos INE

2.2. Marco teórico conceptual.

2.2.1. Marco teórico.

2.2.1.1. Teorías de la inflación.

Existen diversas teorías que explican la inflación, estos pueden ser explicados por la vía de la demanda y por el lado de la oferta.

2.2.1.1.1. Inflación de demanda.

La inflación por la vía de la demanda está dada por un exceso de la demanda agregada de bienes y servicios sobre la oferta agregada. En este contexto, existen diferentes corrientes

que explican la inflación por esta vía, entre las más importantes se encuentran las escuelas de pensamiento económico, tales como: Clásica, Keynesiana y Monetarista.

Asimismo, existen múltiples factores explicativos sobre aumento excesivo de demanda agregada, entre ellos se mencionan al incremento poblacional sobredimensionado, una liquidez excedente en la economía, expectativas inflacionarias, repuntes del crecimiento nominal, tasas de interés atractivas, entre otros tantos. Entonces, este proceso empieza a crear brechas notorias entre consumo y producción, donde este último se quedó totalmente rezagada y se generan múltiples desequilibrios en el mercado cuando $DA > OA$. Esta lógica macroeconómica permite mostrar una “demanda más dinámica que la oferta” (Loayza Monroy, 2016)

2.2.1.1.2. *Escuela Clásica.*

Basa su explicación de la inflación sobre la teoría cuantitativa del dinero fundamentada en el principio de la neutralidad monetaria, que indica que las variables monetarias no tienen influencia sobre las variables reales. Lo que quiere decir que un incremento en la oferta monetaria no produce variación alguna ni en la producción ni en el nivel de empleo, generando únicamente un incremento en el nivel de precios. Por lo que la política monetaria queda limitada al control de la cantidad de dinero en circulación compatible con el crecimiento de la producción.

Asimismo, los clásicos concebían que las situaciones de desequilibrio siempre fueran transitorias. Cualquiera sea su origen se corregían automáticamente, debido a la flexibilidad de precios y salarios, retomando la economía a su nivel de pleno empleo.

Un supuesto fundamental de los clásicos es el pleno empleo de los recursos, lo que para Keynes era un caso especial.

2.2.1.1.3. *Escuela Keynesiana.*

Consideraba los cambios en el stock de dinero como de menor importancia en periodos de elevado desempleo. De hecho, establecían que cuando la economía se encuentra con factores productivos desocupados, los incrementos en la cantidad de dinero podían estimular aumentos en la demanda agregada que, a su vez, elevaría la producción y el empleo con escasos efectos inflacionarios. Esto se debe a la existencia de rigidez en los precios y salarios.

Esta rigidez a la que se hace mención implica que la política económica, en especial la política fiscal podría aumentar la demanda agregada sin efectos considerables en la inflación. Ahora bien, es menester considerar que los mismos keynesianos no niegan el uso de políticas monetarias con estos mismos fines, pero subordinada siempre a la orientación de política fiscal y presupuestaria.

La teoría keynesiana de John Maynard Keynes estaba basada en un análisis de corto plazo en la cual se supuso que los precios eran fijos o por lo menos que estaban determinados por fuerzas no monetarias. La economía funciona con desempleo siendo un caso especial el pleno empleo. Una vez que la producción alcanza su máximo posible, los precios suben realmente, pero este punto preocupa poco a Keynes, quien escribía en un periodo de depresión.

2.2.1.1.4. *Escuela Monetarista.*

El máximo representante de esta escuela fue Milton Friedman, quien plantea que la inflación es siempre un fenómeno monetario sin importar el lugar, ya que en ningún proceso inflacionario puede permanecer sin la existencia de abundancia de dinero, que permita realizar el mismo volumen de transacciones económicas a unos precios mayores.

Analiza el nivel de precios a través de la oferta y la demanda de dinero, donde la masa monetaria es una variable exógena que regula la demanda global, y a través de esta

tanto los bienes como los servicios y precios. Por tanto, la casualidad va de la oferta monetaria a la demanda agregada de esta a los precios.

En otras palabras, la teoría monetarista de Milton Friedman dice que el corto plazo puede durar algunos años, puede haber algunos cambios en la producción después de una alteración monetaria; pero en el largo plazo los efectos serán primordialmente nominales más bien que reales.

2.2.1.1.5. Inflación por oferta.

La inflación por el lado de la oferta es un fenómeno provocado por alzas en los costos de producción con independencia de la demanda global. Los orígenes de estos movimientos exentos pueden venir provocados por alzar en los costos salariales, en los márgenes de beneficio de las empresas, en los costos de las importaciones o en incrementos de los commodities tales como el combustible, alimentos, metales y minerales o por apreciaciones cambiarias de los socios comerciales que encarecen el costo de las importaciones afectando los precios internos.

2.2.1.1.6. Inflación estructural.

La concepción estructuralista y monetarista tienen sus vertientes en las anteriores teorías, la monetaria se identifica de alguna manera con la inflación por demanda y la estructuralista con la inflación de costos por su postura sociológica ya que se analiza en el marco del sistema económico – social.

La teoría de inflación estructural se identifica con la inflación típica de los países en vías de desarrollo y en particular en algunos países latinoamericanos. Justifica su formulación cuando sostienen que la inflación en economías latinoamericanas no podía ser explicada bajo el enfoque de teorías tradicionales y cualquier acción en sentido de controlar el crecimiento de los precios, basadas en instrumentos monetarios y fiscales, frenarían el desarrollo, suponiendo que: la economía funciona con niveles inferiores al pleno empleo,

una creciente demanda de bienes y servicios, el crecimiento de la producción proporcional al crecimiento de los precios, una estructura productiva rezagada respecto a países industrializados.

2.2.1.2. Teorías sobre el impuesto.

Álvarez (2011) en su investigación sobre impuestos define cinco teorías, que hacen a la base teórica del impuesto, tales como la teoría de la equivalencia, del seguro, del capital nacional, del sacrificio, de Eheberg.

2.2.1.2.1. Teoría de la equivalencia.

El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Al respecto: Pufendor (s.f.): “Sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas por lo que debe existir una capacitación moderada”. En tanto, Madame Clemence (s.f.) dice que:

El impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas en provecho de las generaciones futuras.

En otras palabras, la teoría de la equivalencia, de David Ricardo recuperada por Barro, explica que en el tiempo todo es equivalente. Así si hay una reducción de impuestos hoy o un aumento del gasto actual, se dará lugar a aumentos de impuestos futuros para poder pagar esa deuda, y por lo tanto empezarían a ahorrar ahora.

2.2.1.2.2. Teoría del seguro.

“El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporción del Estado” (impuestos, 2011)

Su principal exponente fue Girardin (s.f.) que aseguraba que “las primas de seguro se pagaban para asegurarse de no ser perturbados”. Es como si la sociedad fuere una compañía de seguros en la que cada ciudadano tuviera un número determinado de acciones, tantas como sea la propiedad que posee y el tributo fuere esa prima que tendríamos que pagar.

En otras palabras, para esta teoría el impuesto es una prima de seguro que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. Se considera inexacta, porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; además de que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeñísima parte de los presupuestos, porque grandes cantidades están destinadas a obra pública, salud, educación, entre otras. En ningún caso ha actuado el Estado como empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona.

2.2.1.2.3. Teoría del capital nacional.

“El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional” (impuestos, 2011)

Su principal exponente fue Menier (1881) que consideraba la existencia de un impuesto único sobre el capital. Se estima inexacta, porque la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades que se obtienen, en forma fundamental, de los impuestos

2.2.1.2.4. Teoría del sacrificio.

“El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible” (impuestos, 2011)

Esta teoría es debida a John Stuart Mill, tiene por objeto señalar un elemento muy útil para poder realizar el principio de la equidad de la imposición. Mill (1848) estimó que “el impuesto es un sacrificio y que la igualdad entre el impuesto estriba en la igualdad del sacrificio que nos trae, o que nos obliga el impuesto” (pag.7). Si alguien al pagar un impuesto tiene que abstenerse de adquirir bienes o servicios, experimenta una disminución en el goce de los bienes materiales, esa persona está experimentando un sacrificio y el ideal dice Mill, es que ese sacrificio sea igual para todos

2.2.1.2.5. *Teoría de Eheberg.*

“El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial” (impuestos, 2011). Esta teoría es contraria a la teoría del sacrificio, pues sostiene que se debe considerar como un deber tributario o un axioma que en sí mismo no reconoce, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general.

En otras palabras, de acuerdo con esta teoría el fundamento jurídico del tributo es, precisamente que no necesita ningún fundamento jurídico para justificar su existencia. Aquí se compara a la tributación la vida de los ciudadanos la ofrendan de sus vidas, sin que para ello sea necesaria la existencia de un fundamento jurídico alguno, para exigir la ofrenda de cosas menos valiosas que la vida, no es necesario porque todos los ciudadanos aportan a la comunidad de fuerza y valores económicos de que disponen, cuando lo exige el bienestar general.

Esta teoría es sumamente criticada por simplista y materialista y además porque es una que queda al margen de la filosofía y la ciencia jurídica y económica.

2.2.1.3. Teoría del impuesto a la renta.

Según Ruiz de Castilla Ponce de Leon (2013), “existen varias teorías, como: la teoría renta producto, teoría flujo de riqueza, teoría del consumo más incremento patrimonial, teoría de la utilidad”

2.2.1.3.1. Teoría renta producto.

“Para la política fiscal esta teoría considera renta gravable al ingreso periódico, siempre que provenga de la explotación de fuentes permanentes, tales como. Capital, trabajo o la aplicación conjunta de capital y trabajo” (Ruiz de Castilla Ponce de Leon, 2013)

También conocida como la teoría de la fuente. Esta es la más sencilla de las teorías que pretenden explicar los supuestos de afectación al pago del Impuesto a la Renta. Bajo esta teoría se determina que la renta es un producto, el cual debe ser periódico y provenir de una fuente durable en el tiempo y ser susceptible de generar ingresos periódicos.

En tal sentido, afirmamos que se trata de un producto porque el mismo es distinto y a la vez se puede separar de la fuente que lo produce, ello puede darse en el caso de una máquina, una nave de carga, un ómnibus interprovincial, una parcela agrícola, entre otros.

También se puede mencionar que la fuente debe quedar en condiciones de seguir produciendo mayor riqueza. En lo que corresponde a la periodicidad, recordemos que se entiende como un mecanismo de poder repetir la producción, siendo esta posibilidad potencial y no necesariamente efectiva.

Conforme lo señala Fernández Cartagena(s.f.)“La renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella”. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha

periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.

En la doctrina extranjera resulta relevante la opinión de Garcia Belsunce (1967) el cual señala con respecto al rédito lo siguiente “Constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia de ese ingreso”

2.2.1.3.2. Teoría flujo de riqueza.

“En el campo de la política fiscal esta teoría considera renta gravable a todo beneficio económico que fluya hacia un sujeto”. (Ruiz de Castilla Ponce de Leon, 2013)

Según esta teoría se considera renta todo aumento de la riqueza que proviene de operaciones con terceros. En este tipo de afectaciones se encontrarían las rentas obtenidas por Ganancias por realización de bienes de capital Ingreso por actividades accidentales, Ingresos eventuales, Ingresos a título gratuito.

2.2.1.3.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial.

“Para la política fiscal esta teoría entiende que la renta gravable es toda variación del patrimonio”. (Ruiz de Castilla Ponce de Leon, 2013)

Para la aplicación de esta teoría se requieren analizar básicamente dos rubros en donde se analiza si una persona cuenta o no con capacidad de pago o ingresos. Aquí se debe analizar las variaciones patrimoniales y los consumos realizados.

En el caso de las variaciones patrimoniales se toma en cuenta para efectos de la afectación al Impuesto a la renta los cambios del valor del patrimonio, que son propiedad del individuo, obtenidos entre el comienzo y el fin del periodo. Por ejemplo puede tomarse en cuenta un período inicial de revisión que puede coincidir con el ejercicio con el 1 de enero y se toma como punto final el 31 de diciembre. Si una persona al 1 de enero contaba con un vehículo que utilizaba para su transporte personal y al 31 de diciembre la Administración

Tributaria aprecia que tiene registrado a su nombre 12 vehículos en el Registro Público de Propiedad Vehicular, sin embargo no tiene ingresos declarados anualmente ante el fisco, toda vez que no ha presentado declaraciones juradas que puedan sustentar los ingresos que obtuvo para la compra de los mencionados bienes.

De esta manera el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros los siguientes elementos: los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio,

2.2.1.3.4. Teoría de la utilidad.

La utilidad es el nivel de satisfacción de las necesidades cuando se consumen bienes y servicios. Así todas las personas cuando consumen bienes y servicios satisfacen sus necesidades. La teoría del consumidor define el nivel de la satisfacción de las necesidades como la utilidad. Esta palabra tiene muchos significados, por ejemplo, la utilidad que obtiene una empresa en su gestión propia. (Ruiz de Castilla Ponce de Leon, 2013)

La teoría de la utilidad da respuestas como: "el consumidor estará mejor o peor", "aumentará o disminuirá el consumo ante cambios en los precios relativos o el ingreso real", "el consumidor valora más un bien que el otro".

Aunque la teoría de la utilidad es con frecuencia utilizada por empresas que se dedican a medir mercados y compañías publicitarias, los consumidores también podemos utilizarla para saber qué tanto nos conviene comprar un producto o contratar un servicio de cualquier tipo, como pueden ser las inversiones y los instrumentos de ahorro.

2.2.2. Marco conceptual.

El conjunto de variables que hacen al problema e hipótesis de la presente investigación, deben ser claramente definidos y delimitados. Es en este sentido que en la presente sección se conceptualizara y definirán las variables del tema de investigación, partiendo siempre del término más genérico hasta el más preciso, mismos que revisamos a continuación:

2.2.2.1. Inflación.

Se ha discutido ampliamente en el mundo académico acerca de lo que significa la inflación. Los economistas señalan diversos aspectos sobre la misma. Sin embargo, la conclusión generalizada nos dice que: “La inflación es un aumento del nivel de precios promedio global y no un aumento del precio de un producto específico” (Macroeconomía y política fiscal, 2012, p.282)

También hay autores que resaltan que:

La inflación se vuelve problemática no sólo por el crecimiento sostenido de los precios sino, principalmente, porque los precios no varían en la misma proporción unos con relación a otros, provocando graves distorsiones al funcionamiento del sistema económico, pues debido a su asimetría los precios relativos entre los bienes y servicios cambian indiscriminadamente dejando de cumplir su función informativa. (Blaccutt Mendoza, 2011, p.247)

Por sus repercusiones directas en el nivel de vida de la población y en el funcionamiento de sus instituciones, la inflación está, junto con la desocupación de la fuerza laboral, entre los principales problemas macroeconómicos de corto plazo, aunque sus efectos pueden perdurar en el tiempo. (Diaz, 2012)

La inflación se produce cuando la cantidad de dinero aumenta más rápidamente que la de los bienes y servicios; cuanto mayor es el incremento de la cantidad de dinero por unidad de producción, la tasa de inflación es más alta. Probablemente no existe en economía una proposición tan bien establecida como esta. (Friedman, 2004)

Estas precisiones, nos señalan el hecho de que por mucho que se aborde el tema de la inflación, en todas partes del mundo aun no es posible obtener la forma de controlarlo por completo. Sin embargo es el fin de toda política económica – fiscal, más aun cuando, dadas las características de lo que significa la inflación se presenta de forma diferente en cada país. En otras palabras, se estaría hablando de la combinación entre tipo de inflación, causa y efecto de la misma.

Según lo descrito por P. Samuelson, W. Nordhaus (2011):

La inflación no tiene una única **causa** – como las enfermedades que se producen por numerosas razones- unas se deben a causas relacionadas con la demanda, otras causas relacionadas con la oferta. Pero una característica clave de la inflación moderna es el hecho de que adquieren una inercia propia y es difícil detenerlas una vez que han comenzado (Samuelson & Nordhaus, 2011)

Ya sea por el lado de la oferta o por el lado de la demanda,

La inflación generará sus propios efectos, a partir de la divergencia de los precios relativos, en una redistribución del ingreso y la riqueza entre diferentes grupos, y las distorsiones en los precios relativos y los productos de bienes diferentes o, a veces, en la producción y el empleo de la economía como un todo. (Samuelson & Nordhaus, 2011)

Sin embargo, J.M.Keynes (1945) expresa de manera muy acertada el efecto de la inflación:

En la medida que la inflación avanza y el valor real de la moneda fluctúa ampliamente de un mes a otro, todas las relaciones permanentes entre deudores y prestamistas, las cuales forman el fundamento principal del capitalismo, se distorsionan de tal manera que casi llegan a perder significado; y el proceso de acumulación de riqueza degenera en un juego de lotería.

Descrito de otra forma, cada vez que se discuta acerca del término inflación se discutirá acerca de otros términos tales como: el precio, el tiempo, el dinero o moneda, los productos y por supuesto el mercado y aunque no es el objetivo de esta sección definir estos otros términos es necesario tener alguna vaga idea de lo que significan y el contexto en el que interactúan.

2.2.2.1.1. Tipos de inflación

La inflación muestra diferentes niveles de gravedad que son clasificados como: deflación, inflación moderada, inflación galopante e hiperinflación.

El significado del concepto de deflación, así como su alcance y especificidades, no resultan fácilmente comprensibles. Comúnmente, la deflación se define como el fenómeno opuesto a la inflación, es decir, como una baja en el nivel general de precios. Como esto no ha ocurrido de manera generalizada desde la gran depresión de los años treinta del siglo pasado en Estados Unidos, el gran público e incluso muchos economistas consideran un anacronismo referirse actualmente a la deflación. Incluso algunos autores de orientación marxista rechazan la existencia de la deflación, porque consideran que en las economías contemporáneas predominan estructuras

oligopolicas y existe una fuerte presencia económica del Estado, lo que impediría la baja generalizada de los precios. (Guillén R., 2000)

Conceptos como inflación moderada, inflación galopante e hiperinflación son definidos por Herrera Rivera (2000) como:

La inflación moderada se caracteriza por una lenta subida de los precios. Podríamos clasificar arbitrariamente en esta categoría las tasas anuales de inflación de un dígito. Cuando los precios son relativamente estables, el público confía en el dinero. Está dispuesto a mantenerlo en efectivo porque dentro de un tiempo tendrá casi el mismo valor que el de hoy. Esto conlleva a firmar contratos a largo plazo en términos monetarios, no pierde el tiempo ni recursos tratando de invertir su riqueza en activos reales en lugar de activos monetarios y de papel por cuanto cree que sus activos monetarios conservarán su valor real.

La inflación se denomina galopante cuando alcanza a los dos o tres dígitos que oscilan entre 20 y el 100 o el 200% al año se denomina inflación galopante. Una vez que la inflación galopante arraiga, surgen graves distorsiones económicas. Generalmente, la mayoría de los contratos se ligan a un índice de precios o una moneda extranjera, como el dólar. En estas circunstancias, el dinero pierde su valor muy rápidamente. Por consiguiente, el público no tiene más que la cantidad de dinero mínima indispensable para realizar las transacciones diarias.

La hiperinflación es un cáncer que se afianza en una tercera tensión mortal. No es posible decir nada bueno de una economía de mercado en la que los precios suben un millón o incluso un billón porcentual al año. Algunos estudios han encontrado rasgos comunes en las hiperinflaciones. En primer

lugar, la demanda real del dinero disminuye radicalmente. La gente se apresura a deshacerse del dinero antes que pierda su valor.

Dados estos conceptos sobre los diferentes grados en que se puede presentar la inflación se entiende que lo preocupante para la economía se encuentra cuando los índices se sitúan a los extremos, es decir cuando nos encontramos con economías deflacionarias o hiperinflacionarias.

2.2.2.1.2. Medición de la inflación.

“La inflación se la puede medir utilizando el índice de precios al consumidor (IPC) o el deflactor del PIB” (Oyhanarte, Sformo, & Grasso, 2015)

Un índice de precios puede interpretarse de dos maneras: como una media de los precios actuales de los bienes y servicios, calculados en términos relativos respecto al año base y ponderados mediante unos coeficientes que indican la proporción del gasto efectuado en cada bien, o como el costo de comprar el año actual un conjunto de bienes que, adquiridos en el año base representan un gasto de 100. Dado que un índice de precios no puede comprender todos los bienes existentes en la economía, debe elegirse un conjunto que se considere representativo del total y que denomina canasta familiar. (Herrera Rivera, 2000, pág. 8)

2.2.2.2. Índice de precios al consumidor.

La medida más difundida de la inflación es el índice de precios al consumidor (IPC), el cual mide los cambios de los precios promedio de los bienes y servicios para el consumidor. Al IPC también se le conoce como índice del costo de vida. Solo incluye los bienes y servicios para el consumidor para determinar cómo afectan las alzas de precios al ingreso de los consumidores. (Macroeconomía y política fiscal, 2012, p.282)

2.2.2.3. Ajuste contable

Es un registro que se realiza en el libro diario con la finalidad de corregir o modificar ciertas cuentas que por alguna razón no presentan un saldo verdadero al final del ejercicio económico. Estos ajustes se deben registrar: al detectarse un error en el registro, en forma periódica para dejar en el saldo real la cuenta, al finalizar el periodo contable, antes de elaborar los estados financieros (Todo contabilidad, 2012)

2.2.2.4. Ajuste por inflación

En cuanto al concepto de ajuste por inflación, Fernández (2002), señala que:

Consiste en el proceso de revaluar las cuentas contables de los estados financieros a moneda del mismo poder adquisitivo. Estos ajustes conducen a distinguir entre rubros monetarios y rubros no monetarios, expresadas en distintas unidades de moneda correspondientes a las distintas fechas que se crearon.

La razón para realizar este ajuste por inflación es para que la comparación del patrimonio del ente al cierre del ejercicio y el capital a mantener tenga sentido es necesario volcar dichos patrimonios a una unidad de medida común. Dicha unidad de medida, normalmente es la moneda de curso legal en el país del ente. Ahora, para que dicha comparación sea útil (recordar el objetivo de los Estados Contables) la unidad de medida debe ser homogénea, es decir que debe considerar el cambio de valor de la moneda producido por el efecto de la inflación.

2.2.2.5. Modelo contable

Un modelo es un intento de representar la realidad a fin de poder explicar su comportamiento o evolución. Los estados financieros, entre muchas de sus características, tratan de explicar la realidad patrimonial, financiera y

económica de las empresas, así como su evolución a lo largo del tiempo. Por tanto los criterios utilizados para confeccionar tales estados constituyen un modelo contable. (Contabilidad II - Resumen completo, 2007)

Un modelo contable consta de tres definiciones básicas que de acuerdo a Fowler Newton (1990), son: “el concepto de capital a mantener, unidad de medida a emplear, los criterios de valuación a aplicar” (pág. 30)

Cuando nos referimos a unidad de medida a emplear, se entiende que los múltiples y diferentes ítems que integran el patrimonio de cada empresa deben ser reducidos a un común denominador. Para tal, se utiliza la moneda, suponiendo que la misma constituye un patrón estable de valor. Cuando hay inflación, o sea, cuando la moneda pierde valor, hay dos posiciones posibles: no tomar en cuenta su existencia o ajustar los estados contables a fin de tomar en consideración los efectos de la desvalorización del dinero.

La otra definición básica dentro de un modelo contable es el de capital a mantener. Al respecto existen dos posiciones doctrinarias: capital financiero a mantener y capital físico a mantener. La forma más común y reconocida es el capital financiero a mantener que propicia la valuación del capital en función del mantenimiento de los aportes efectivamente realizados; sin embargo en economías inflacionarias es necesario reexpresar los aportes por medio de índices descriptivos del nivel general de precios, siendo el valor ajustado el adecuado para su mantenimiento en términos del concepto de capital financiero.

La última definición a tomar en cuenta es la de criterios de valuación a aplicar, en la que encontramos dos criterios: un criterio tradicional y otro criterio de valuación al costo.

Asimismo, existe un criterio alternativo de valores corrientes, que es el que refleja los recursos aplicando técnicas que provean una medición más representativa del valor económico de los mismos a la fecha de valuación. Estas técnicas de valuación constituyen los denominados valores corrientes y se basan en el principio de practicar una valuación

contable mas realista y fundamentalmente mas representativa del valor economico de los recursos a la fecha de valuacion.

2.2.2.6.Estados financieros

Representan el producto terminado del proceso contable y son los documentos por medio de los cuales se presenta la información financiera. Es decir, son la representación estructurada de la situación y evolución financiera de una entidad a una fecha determinada o por un periodo determinado. Su objetivo general es proveer información cuantitativa, expresada en unidades monetarias, de una entidad acerca de su posición y operación financiera, del resultado de sus operaciones y de los cambios en su capital contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de toma de decisiones económicas (Análisis e interpretación de estados financieros, 2007)

Otras definiciones respecto a los estados financieros señalan:

“Es el documento suscrito por una entidad económica y en el cual se consignan datos valuados en unidades monetarias referentes a la obtención y aplicación de recursos materiales”. (Elizondo, 2003)

“Los estados financieros son informes a través de los cuales los usuarios de la información financiera perciben la realidad de las empresas y en general de cualquier organización económica. Dichos informes constituyen el producto final del llamado ciclo contable”. (Guajardo, 2004)

2.2.2.7.Impuesto

“Un impuesto es un tributo que se paga al estado para soportar los gastos públicos. Estos pagos obligatorios son exigidos tanto a personas físicas, como a personas jurídicas” (Debitoor, s.f.)

Otras conceptualizaciones respecto al significado de la palabra impuesto son:

Impuesto es el tributo, exacción o la cantidad de dinero que se paga al Estado, a la comunidad autónoma o al ayuntamiento obligatoriamente, y está establecida sobre las personas, físicas o jurídicas, para contribuir con la hacienda pública, financiar los gastos del Estado y otros entes y servicios públicos, como la construcción de infraestructuras (eléctricas, carreteras, aeropuertos, puertos), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc. (Significados, s.f.)

Los impuestos son prestaciones 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 (Flores Zavala, 1946, pag. 33)

“El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales” (Vitti di Marco, 1946)

“El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales” (Cossa, 1875)

El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin

ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte (Alvarez de Cienfeugos y Cobos, 1944)

De las conceptualizaciones anteriores se puede observar que existen ciertos elementos en comun como que los impuestos son coercitivos, es decir que el estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificacion a cubrir la satisfaccion de necesidades colectivas o a cubri los gastos generales del estado.

2.2.2.8. Impuesto a la renta o impuesto sobre las utilidades de las empresas

“Es el impuesto que se paga por las ganancias obtenidas al cierre de cada gestión contable, de acuerdo a la Ley. Si existieron ganancias se calculará el presente impuesto, de lo contrario no existe impuesto a pagar” (Creando cultura tributaria, s.f.)

Bravo Cucci (s.f.) menciona que:

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta. (pág. 63)

2.2.2.9. Utilidad neta imponible

Se considera Utilidad Neta Imponible a la que se refiere el Artículo 47° de la Ley 843 (Texto Ordenado en 1995), la que resulte de los estados

financieros de la empresa, elaborados de conformidad con normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento (D.S. 24051, artículo 6)

2.2.2.10. Impacto

El término impacto hace referencia a aquel momento en que un objeto o materia choca de manera violenta y fuerte contra otro objeto o materia. El impacto siempre supone algún tipo de alteración en las características de ese elemento aunque esto puede ser sólo en una porción de tal objeto dependiendo de dónde golpee y dónde se genere el impacto (Definición abc, s.f.)

Cuando hablamos de impacto también podemos estar haciendo referencia a situaciones que no implican choques si no que es más bien el efecto que determinados fenómenos tienen sobre la realidad. Esto es especialmente claro cuando se habla por ejemplo del impacto que ciertas medidas políticas, económicas o sociales tienen sobre una población: en este caso se trata de expresar que las mismas generarán algún tipo de reacción o efecto

2.2.2.11. Recaudación tributaria

“Es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el estado, para sufragar sus gastos” (Lievano Moreno, 2004)

Por otra parte, es necesario determinar el significado de la palabra recaudación, en las circunstancias y en el marco jurídico en que se desarrolla. Es la actividad del estado en el entramado de la rama jurídica del derecho fiscal y la cual se entiende como materia fiscal de lo relativo a los ingresos que obtiene el estado a través de. Contribuciones, multas, recargos, derechos y aprovechamientos, así como la relación que nace entre el estado y los contribuyentes por consecuencia de esta actividad.

2.2.2.12. Contribución tributaria

Las contribuciones son las aportaciones económicas impuestas por el estado, independientemente del nombre que se les designe, como impuestos, derechos o contribuciones especiales y son identificadas con el nombre genérico de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público. (García Becerril, 2004)

2.2.3. Marco legal – técnico.

Partiendo de la idea de que toda actividad financiera cuenta con un criterio legal – técnico que lo respalde, es que la presente investigación se enmarca en los diferentes criterios legales y técnicos que regulan al comportamiento del objeto de estudio y de las variables relacionadas con el mismo. En tal caso el compendio normativo estaría conformado a partir de la constitución política del estado hasta las normas más específicas, tanto legales como técnicas.

2.2.3.1. Constitución Política del Estado (2009)

“Es una de las funciones del Estado en la economía: Dirigir la economía y regularla conforme con los principios establecidos en esta Constitución, los procesos de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios” (Artículo 316 párr. 2)

En otras palabras, el Estado tiene toda la tuición para manejar la economía y como el objeto de estudio de esta investigación, se mueve en un ambiente económico y las variables sujetas a observación también están relacionadas con la economía es necesario tomar en cuenta este hecho.

“La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudadora.” (Artículo 323, párr.1)

Ahora bien, una de las variables de esta investigación, es la recaudación por el impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE), como tal es necesario considerar la política fiscal del Estado, tal y como se menciona en el párrafo precedente, la misma que establece que: “Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional.” (Artículo 323, párr. 2), lo que significa que solo el Estado puede crear, modificar o eliminar impuestos de carácter nacional.

Otra de las variables de esta investigación es el ajuste por inflación. Al respecto se establece que: “en el marco de la política económica del Estado, es función del Banco Central de Bolivia mantener la estabilidad del poder adquisitivo interno de la moneda, para contribuir al desarrollo económico y social” (Artículo 327, párr.1) En otras palabras, y entendiendo que al referirse al poder adquisitivo interno de la moneda se refiere al control en territorio nacional de la inflación, se entiende también que el Estado delega en el Banco Central de Bolivia la obligación de mantener una economía estable en lo que se refiere a la fluctuación de precios en el mercado.

2.2.3.2.Ley 843(2012)

Es a través de la Ley 843, que se regulan los impuestos en territorio nacional, la misma dedica títulos exclusivos a cada impuesto. En este sentido es el título III que hace mención al impuesto sobre las utilidades de las empresas, que es una de las variables de esta investigación.

Dado que solo el estado, en virtud de su poder de imperio y a través de un proceso legislativo puede crear impuestos de carácter nacional, es que crea el impuesto sobre las utilidades de las empresas que “se aplicara en 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” (artículo 36, párr. 1)

Para la determinación de la utilidad neta imponible se tomara 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 que se indican a continuación: ... (Artículo 47, párr. 3)

Los ajustes que se establece que son necesarios para la obtención de la base imponible para la aplicación del impuesto sobre las utilidades de las empresas, se encuentran plenamente especificados en el decreto reglamentario correspondiente a este impuesto.

Por otro lado, cuando se habla de los principios de contabilidad generalmente aceptados, se entiende que existe un marco de referencia que regula el manejo contable de la información financiera. En Bolivia, este marco de referencia está constituido por los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos y aprobados por la entidad colegiada correspondiente, que en este caso es el colegio de auditores y contadores de Bolivia, a través de su Consejo Técnico Nacional en Auditoría y Contabilidad. En otras palabras los estados financieros se elaboraran siguiendo normas de contabilidad.

2.2.3.3. Decreto Supremo 21060 (29 de agosto de 1985)

En primer lugar es necesario hacer referencia, en este punto, a los orígenes de decreto supremo 21060 que a pesar de tener su origen en 1985 aún se encuentra vigente. Nace como:

La manifestación de una política pública encaminada a controlar todos aquellos elementos que inducían a la inflación, especialmente las organizaciones laborales empeñadas en recuperar el nivel de salario perdido en el pasado, que dio lugar a una demencial emisión inorgánica de recursos monetarios, ya que no tenían una contrapartida efectiva de bienes y servicios que la respalden y que no podían tener, ya que la economía nacional no estaba

en condiciones para incrementar abruptamente la disponibilidad de bienes y servicios necesarios. (Machicado Saravia, 2011)

Al respecto, y después de haber transcurrido varios años, muchos tienen opiniones diversas, tanto a favor como en contrario. Así:

El Centro de Estudios para el Desarrollo Laboral y Agrario (2005), opina que:

El decreto 21060, lejos de ampliar la base tributaria, el neoliberalismo, en los hechos, está ampliando la informalidad y reduciendo peligrosamente el universo potencial de contribuyentes... Es un modelo que recauda muy poco entre los que tienen mucho, y mucho entre los que tienen muy poco. Definitivamente el remedio ha resultado peor que la enfermedad. (párr. 5-6)

El ex ministro de Hacienda, Juan Cariaga (2009), nos dice que:

El decreto N° 21060 permitió establecer el arancel único y uniforme, cuyo principal atributo es el de servir de regulador automático de los precios internos (evitando que estos se incrementen innecesariamente) y de convertir a la economía boliviana en una economía competitiva, respecto a las importaciones. En otras palabras, considera que logro la estabilidad, pero reconoce que no obtuvo los resultados esperados porque fallaron los hombres que lo aplicaron.

Rios Garcia (2014), nos menciona que:

En el 2005, Jeff Sachs contaba que la hiperinflación había sido controlada sólo cuando, luego de su rebrote en diciembre de 1985, cuando el Banco Central decidió subastar al público sus dólares en reserva. En 1986, cuando la economía salía de la depresión habiendo depurado sus desenfrenos, la dolarización de la economía alcanzaba el 90% y las tasas de interés alcanzaban el 20%; pero en vez de terminar de dolarizar la economía, el DS

21060 no estableció garantía alguna para que aquel infame episodio no se repitiera en el país, al haber mantenido la prerrogativa de los gobiernos de autofinanciarse administrando el valor de la moneda de la misma forma en que hoy se administra cualquier empresa estatal. (párr. 2)

Haciendo una síntesis de lo descrito precedentemente, se entiende que el decreto 21060 surge principalmente debido a una fuerte crisis económica cuyo principal marcador ha sido la hiperinflación, y cuyos resultados van desde el establecimiento de políticas respecto al sistema tributario, la política cambiaria, el gasto público, la regulación de salarios y políticas laborales. Representa un shock a la economía, una medida rápida para obtener efectos inmediatos, que no serán analizados en la presente investigación, dado que abarca un campo diferente al expuesto.

2.2.3.4. Decreto Supremo 24051

En un punto anterior de este trabajo se hizo mención a la existencia de un decreto reglamentario que regula el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Este decreto, es conocido como 24051 del 29 de Junio de 1995

Su principal prerrogativa es “reglamentar los alcances de las disposiciones introductorias a fin de normar los procedimientos técnico – administrativos que faciliten la aplicación del impuesto sobre las utilidades de las empresas” (D.S. 24051, parr. 2). En otras palabras su atribución fundamental consiste en determinar la base imponible, es decir la determinación de la utilidad neta imponible, considerando determinados ajustes, principalmente en lo que se refiere a los gastos deducibles e ingresos imponibles para efectos de este impuesto. A esta utilidad neta imponible, se aplicará la alícuota establecida por ley, que alcanza al 25% y que constituye el impuesto a pagar a la Administración tributaria.

Claro que existen ciertas consideraciones especiales, emanadas en este decreto supremo, como por ejemplo: quienes son los sujetos pasivos, el principio de fuente o las

excenciones. Sin embargo el objeto de estudio nos limite al calculo del impuesto, por lo que de manera breve se explicara en la seccion de anexos como se realiza este calculo y la utilizacion del Anexo 7 presentado a la Administracion tributaria, como respaldo del calculo.

2.2.3.5. Decreto Supremo 29387 (19 de diciembre 2007)

“Las variaciones producidas por la inflación y por la revalorización del boliviano han distorsionado la valoración de las partidas no monetarias, lo cual influye en la determinación y liquidación de la utilidad neta sujeta al impuesto” (D.S. 29387, considerando párr. 5)

El párrafo precedente expresa una las causas para la existencia de este decreto, considerando varios hechos del decreto supremo 24051, modificando algunos de ellos, tal es el caso, que modifica el artículo 38, de la siguiente forma:

Los Estados Financieros de la gestión fiscal que constituyen base para la determinación de la utilidad neta imponible, serán expresados en moneda constante admitiéndose para el efecto únicamente la re - expresión por la variación de la Unidad de Fomento de Vivienda - UFV de acuerdo a publicación oficial, aplicando el Segundo Párrafo del apartado 6 de la Norma Contable N° 3 (Estados Financieros a moneda constante - ajuste por inflación) revisada y modificada en septiembre de 2007 por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad - CTNAC del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia. (D.S. 29387, Artículo 2, párr. II)

Ahora bien, analizando esta información, se llega a algunas consideraciones específicas, tales como:

- La inflación influye en la determinación del impuesto sobre las utilidades de las empresas.

- Se reconoce al Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, como entidad colegiada especializada, facultada para emitir normas de carácter técnico en materia contable.
- La base para la aplicación del impuesto sobre las utilidades de las empresas es la contabilidad, elaborada de acuerdo a normas emitidas por la autoridad competente.

En contradicción, se establece que la única re expresión a los estados financieros reconocida es la efectuada a través de la unidad de fomento a la vivienda.

Al decreto supremo 29387 del 19 de diciembre del 2007, le preceden algunos antecedentes de carácter normativo. Así, en los vistos y considerandos de este decreto, se menciona que:

La Ley N° 2434 de 21 de diciembre de 2002 y el Decreto Supremo Reglamentario N° 27028 de 08 de mayo de 2003, establecen la Actualización y Mantenimiento de Valor tomando en cuenta la Unidad de Fomento de Vivienda UFV, creada mediante Decreto Supremo N° 26390 como una unidad de cuenta para mantener el valor de los montos denominados en moneda nacional y proteger su poder adquisitivo. (Resolución Normativa de directorio N° 10.0002.08, 2008, párr. 2)

2.1.1.1. Resolución Normativa de Directorio 10-0002-08

El servicio de impuestos nacionales, como autoridad competente, en materia tributaria, delegada por ley N° 2166, emite resoluciones normativas de directorio, que especifican ciertos procedimientos y aclaran aspectos que consideran relevantes.

Aunque el servicio de impuestos nacionales no tiene tuición para determinar procedimientos contables y financieros, puesto que existe una autoridad competente igualmente delegada por ley para estos aspectos, se da la atribución para hacer ciertas

consideraciones respecto a la elaboración de estados financieros, en el marco del decreto supremo N° 29387, que ya se abordó en un punto precedente.

Básicamente la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0002.08 (2008), resuelve:

Sobre la norma de contabilidad N° 3 y 6, que,

La Administración Tributaria reconoce la vigencia de las Normas de Contabilidad Nro. 3 ESTADOS FINANCIEROS A MONEDA CONSTANTE (Ajuste por Inflación) y Nro. 6 TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y MANTENIMIENTO DE VALOR, emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, a partir del 20 de diciembre de 2007, relacionadas con la determinación de la utilidad neta imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. (Artículo 1, párr. 1)

Sobre los estados financieros, que las empresas y personas que tributan “deben presentar a la administración tributaria sus estados financieros a partir de la gestión fiscal correspondiente a su cierre fiscal” (artículo 2, párr. 1) En otras palabras, las empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios presentaran estados financieros ajustados a partir del 2007, en tanto las empresas industriales, petroleras, gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas, agroindustriales y mineras, a partir del 2008.

2.2.3.6. Resolución Normativa de Directorio 10-0001-02 (2002)

La R.N.D. 10.0001.02 del 9 de enero del 2002, se constituye en el marco normativo, aplicado por todas las empresas obligadas a presentar al servicio de impuestos nacionales sus estados financieros, con dictamen de auditoría externa, preparación del informe tributario complementario a los estados financieros básicos, con dictamen sobre los mismos.

Estos informes se presentaran en la medida que los ingresos de los contribuyentes los obligue. Así, cuando los ingresos de un contribuyentes igualan o superan los Bs.

1.200.000,00 (un millón doscientos mil 00/100 bolivianos) se presentaran los estados financieros auditados y un informe tributario complementario. En tanto cuando los ingresos superan o igualan los Bs. 15.000.000,00 (quince millones 00/100 bolivianos) el informe tributario también se presentara con dictamen de auditoria externa.

Es en los anexos de esta resolución, que se hacen puntualizaciones (reglamento) respecto a la presentación de estados financieros con dictamen de auditoria externa y la presentación del informe tributario complementario.

2.2.3.6.1. Reglamento sobre la presentación de estados financieros con dictamen de auditoria externa.

Este reglamento, con nueve puntos, establece lo que para efectos de presentación a la administración tributaria constituyen los estados financieros básicos, que son: el balance general, estado de resultados, estado de resultados acumulados, estado de cambio de la situación financiera y notas a los estados financieros (párr. 5). Sin embargo también específica que la administración tributaria puede posteriormente requerir otra información adicional, que la podrá solicitar cuando quiera (párr. 7)

También, se hace énfasis en temáticas como: número de ejemplares con dictamen de auditoria externa, responsabilidad para la preparación de estados financieros y responsabilidad para la empresa de auditoria externa.

2.2.3.6.2. Reglamento para la preparación de la información tributaria complementaria a los estados financieros básicos.

El informe tributario complementario básicamente esta constituido por 13 anexos, que contienen información sobre las diferentes obligaciones tributarias, materializadas en impuestos. Si bien es cierto, que los impuestos, de carácter nacional, tienen una base imponible de acuerdo a la actividad económica de cada empresa y que estas tienen una actividad económica determinada y nunca todas a la vez, un determinado anexo podrá ser

no aplicable y así es como se debe expresar (párr. 1) En otras palabras el informe tributario complementario se presentara en su integridad, con sus trece anexos.

Para efectos de la presente investigación, no se abordaran los trece anexos tributarios puesto que saldría de los límites establecidos. Es el anexo N° 7 (información sobre ingresos y gastos computables para la determinación del IUE) la que será absorbida de los estados financieros o mejor dicho del informe tributario complementario para rescatar el impuesto determinado con las practicas actualmente desarrolladas. Es decir estados financieros preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, actualizados por inflación de acuerdo a la UFV, determinando sobre ellos el impuesto sobre las utilidades de las empresas de acuerdo al anexo 7.

2.2.3.7. Resolución Normativa de Directorio 10-0006-10

El objeto de estudio de esta investigación, son los principales contribuyentes. Para este efecto el Servicio de impuestos nacionales, tiene la tuición de determinar a quienes se considera como tales. En un apartado precedente, se describió a los principales contribuyentes, precisamente en el marco de esta resolución, por lo que en este punto no se hará hincapié en ello.

Al respecto de resolución normativa de directorio N° 10.0006.10 del 22 de abril del 2010, solo se mencionara que su objetivo es:

Establecer el procedimiento para la categorización, re categorización o confirmación de contribuyentes del régimen general en gracos, pricos y resto, así como los elementos materiales, formales, condiciones y requisitos que deben ser considerados por el servicio de impuestos nacionales (SIN), para que dicho proceso sea adecuado, transparente y eficaz.” (Artículo 1)

Cabe mencionar que todas estas características, se abordaron en la parte de marco contextual.

2.2.3.8. Norma Contable N° 3 revisada (2007)

La conocida norma contable N° 3, Estados financieros a moneda constante (Ajuste por inflación) (2007) es una de las normas básicas para la preparación y presentación de estados financieros, dentro del marco normativo contable vigente en Bolivia. En este punto se hará un análisis de los aspectos vinculados a la presente investigación, de manera descriptiva que nos permita generarnos una idea clara de lo que dice dicha norma.

En este sentido, las puntualizaciones a la Norma contable N°3 (2007), serían las siguientes:

Se establecen los criterios para determinar el momento, a partir del cual es necesario re expresar los estados financieros. Estos criterios son similares a los establecidos en la norma Internacional de Contabilidad N° 29 (NIC 29), excepto por que la tasa de inflación acumulada en los últimos doce meses será aproximadamente del 12%. (IN10, pág. 4)

Se elimina el ejemplo y la posibilidad de ajuste con base en la cotización oficial del dólar estadounidense, como lo establecía el apartado 6 de la anterior NC 3. El apartado 6 modificado, establece como índice e ajuste un “índice general de precios” confiable o, en circunstancias especiales podrá utilizarse la variación de la moneda nacional con relación a una moneda extranjera relativamente estable. (IN 11, pág. 4)

Esta norma revisada establece que deben cumplirse todos los criterios que definen una economía hiperinflacionaria para efectuar la re expresión de los estados financieros a moneda constante, especialmente los niveles de inflación anual aproximados del 12%. Consiguientemente, al entrar en vigencia esta norma revisada, se suspende el ajuste de estados financieros a moneda constante. (IN 13, pág. 4)

“Los estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y normas contables, presentarán cifras ajustadas por inflación (o sea a moneda constante) o por valores corrientes, según el método adecuado adoptado” (Punto 4, pág. 9)

“Como límite máximo de los valores ajustados en relación a la tradicional comparación de "costo o mercado el que fuera menor", se debe entender a comparación entre los nuevos valores a moneda constante y el valor recuperable de dichos activos” (punto 7, pág. 10)

Entre los métodos establecidos por la norma contable N° 3 encontramos a: el método por índices, actualización a valores corrientes, valores corrientes ajustados, con la aclaración de que “una vez adoptado un método de ajuste (por índices, por valores corrientes o por valores corrientes ajustados) el mismo deberá ser utilizado en forma consistente a través de la vida del ente” (punto 10, pág. 10)

Asimismo, se hace la aclaración de que:

En ausencia de pronunciamiento técnicos específicos vigentes del país o reglamentaciones locales sobre esta norma, se adoptarán los pronunciamientos técnicos emitidos por el IASB, en cumplimiento de las Resoluciones 2/94 y 01/2003 del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad sancionadas por el Consejo Nacional del Colegio de Auditores y/o Contadores Públicos. (NC 3, pág. 11)

“Se ajustan las cuentas componentes del estado de resultados, excluyendo el ajuste por inflación y tenencia de bienes” (NC 2, pág. 12) Es necesario mencionar que la contrapartida de ajuste de todos los rubros no monetarios de acuerdo a índices se denomina resultados por exposición a la inflación, en cambio cuando se aplican los métodos de valores

corrientes y valores corrientes ajustados la contrapartida se denominará ajuste por inflación y tenencia de bienes.

Se revelara en nota a los estados financieros sobre Principios y normas de contabilidad aplicados, resumidamente, sobre el mecanismo de ajuste aplicado. En el caso que para la valuación de algunos rubros se hubiera empleado valores corrientes o valores corrientes ajustados, ello se mencionará en la parte destinada a cada rubro en la misma nota sobre principios de contabilidad aplicados y normas contables. (Punto 14, pág. 13)

2.2.3.9.Resolución CTNAC 01/2008 del 11 de enero de 2008.

Uno de los métodos establecidos por la norma contable N°3, es el ajuste de los rubros no monetarios a través de índices, estableciendo una tasa anual del 12% o más, calculada en base a un índice general de precios confiable. Sin embargo al no contar con un parámetro tal y al disponer con un único indicador de inflación en forma diaria, la unidad de fomento a la vivienda – UFV, que es un indicador basado en el índice general de precios, es que la resolución CTNAC 01/2008 (2008), resuelve que:

La reposición del ajuste por inflación de estados financieros de acuerdo con la norma contable N°3 revisada y modificada en septiembre de 2007 a partir del 1° enero de 2008, cualquiera sea el tipo de actividad, utilizando la unidad de fomento a la vivienda, mientras no se cuente con un índice general de precios oficial y de emisión diaria, para lo cual este consejo necesariamente deberá pronunciarse. (pág. 12)

En otras palabras el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia, reconoció a la unidad de fomento a la vivienda, como índice valido para el ajuste por inflación aplicando el método por índices. Sin embargo en ningún momento se estableció que el único método valido para realizar el

ajuste por inflación fuera el de índices y tampoco cambiaron las causales para la realización del ajuste por inflación ni sus límites. Razón por la cual, y en sujeción a la norma contable N° 3 los ajustes por inflación de los estados financieros se realizaran de conformidad en lo establecido por dicha norma.

2.2.3.10. Norma Internacional Contable N° 29

La norma de contabilidad N° 3 vigente en todo el territorio boliviano, tal y como se expresó en un párrafo precedente establece criterios para determinar el momento, a partir del cual es necesario re expresar los estados financieros, mencionándonos que estos son similares a los establecidos por la norma internacional contable N° 29, referente a la información financiera en economía hiperinflacionarias, razón por la que la misma es objeto de análisis en este punto.

Una aclaración, respecto a las normas internacionales de información financiera, es que no se hace mención a que estas deban ser ajustadas por inflación. Sin embargo, la inflación es un fenómeno que se encuentra vigente en cualquier economía del mundo, por lo que es necesario establecer cuando los estados financieros serán objeto de ajuste a causa de la inflación, en otras palabras cuales son las características del entorno económico que generalmente se cumplen para determinar que los estados financieros sean ajustados o re expresados, a fin de no perder su finalidad. Para la norma internacional de contabilidad N° 29 (2008), estos criterios son:

La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma; la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente

estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda; las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto; las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios. (párr. 3)

También menciona que:

En una economía hiperinflacionaria, los estados financieros, ya estén confeccionados siguiendo el costo histórico o siguiendo las bases del costo corriente, solamente resultan de utilidad si se encuentran expresados en términos de unidades de medida corrientes al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, esta Norma es aplicable a los estados financieros principales de las entidades que los elaboran y presentan en la moneda de una economía hiperinflacionaria. No está permitida la presentación de la información exigida en esta Norma como un suplemento a los estados financieros sin re expresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su re expresión. (párr. 7)

En otras palabras, una vez cumplidas las características mencionadas los estados financieros se ajustaran de acuerdo a la inflación. A fin de llevar a cabo esta re expresión de los estados financieros, se “exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda”

Capítulo 3: Diseño metodológico.

3.1.Hipótesis.

Hi: De no haberse realizado el ajuste por inflación los rubros al estado de resultados de los principales contribuyentes del fisco a partir de la gestión 2008 a la gestión 2015, los ingresos provenientes de la recaudación por el impuesto a las utilidades de las empresas habrían aumentado respecto a lo que realmente ingreso por dicho concepto.

Ho: La recaudación por concepto del impuesto a las utilidades de las empresas de los principales contribuyentes del fisco, en el periodo comprendido entre la gestión 2008 y 2015, no cambiaría en forma significativa a causa de no ajustar los rubros del estado de resultados.

3.1.1. Identificación de variables.

Variable dependiente: Impuesto sobre las utilidades de las empresas:

Es el impuesto que se paga por las ganancias obtenidas al cierre de cada gestión contable, de acuerdo a la Ley.⁴

Variable independiente: Ajuste por inflación.

Es el ajuste contable a realizarse a los rubros no monetarios de los estados financieros para corregir las distorsiones que sobre ellos produce la inflación.

⁴ (Creando cultura tributaria, 2016)

3.1.2. Operacionalización de variables.

Variable		Dimensión	Indicador	Técnica
Variable dependiente	Impuesto sobre las utilidades de las empresas.	Contable	25% sobre la utilidad neta imponible	Registros contables
Variable independiente	Ajuste por inflación.	Económica	Indicador de la inflación Con utilización de Unidad de fomento a la vivienda. Sin utilización de Unidad de fomento a la vivienda.	Reporte banco central de Bolivia. Simulación longitudinal dadas las dos situaciones (con ajuste y sin ajuste)

3.2. Tipo de investigación.

Según el propósito, y en concordancia con el objetivo general planteado, el cual consiste en medir el impacto que hubiera generado en la recaudación por el impuesto sobre las utilidades de las empresas, no realizar el ajuste por inflación a partir de la gestión 2008 a la gestión 2015, tomando en cuenta los principales contribuyentes del fisco; el tipo de investigación para esta propuesta es de carácter correlacional - experimental, en tanto existe una relación de causa y efecto entre el ajuste por inflación de los estados financieros y la determinación del impacto en la recaudación por concepto del impuesto sobre las utilidades de las empresas. Asimismo, podemos considerar que la investigación en general es de carácter explicativo, puesto que además de establecer una relación causa-efecto explicaremos a través de un análisis, las diferencias obtenidas producto de comparar los resultados de determinar el impuesto a las utilidades de las empresas con y sin ajuste por inflación de los principales contribuyentes del fisco dentro del periodo de estudio.

3.3. Diseño de investigación.

El tipo de diseño de investigación es de carácter no experimental, por cuanto no es posible controlar las variables. Así por ejemplo la variable impuesto sobre las utilidades de las empresas no es controlable pues responde a un hecho histórico obtenido de los resultados de los contribuyentes del fisco. El hecho de ajustar o no los estados financieros por inflación son dos alternativas que de por si son variable para esta investigación, por lo que no se puede considerar que son controlables.

El hecho de que la investigación es de tipo correlacional, no interfiere en que el diseño de investigación este orientada a ser longitudinal, por cuanto se ha establecido un periodo de tiempo, que va desde el momento en que pudo dejar de aplicarse el ajuste por inflación (2008) hasta la gestión más próxima que corresponde al cierre fiscal 2015.

Por otra parte se determinó, que al mismo tiempo que la investigación es correlacional, también es explicativa lo que nos lleva también a un tipo de diseño no experimental.

3.4. Diseño muestral.

La propuesta de investigación tiene la necesidad de contar con información de carácter cuantitativo, basados básicamente en los estados financieros con y sin ajuste por inflación, en un periodo determinado de las empresas bolivianas que tributan al fisco

3.4.1. Población.

Es el conjunto total que abarca un fenómeno de estudio. Se caracteriza porque todos sus elementos constitutivos poseen una caracterización común, la que se definida por el investigador ⁵(Estevez, 2008)

Para propositos de llevar a cabo, la presente investigacion, la poblacion que sera objeto de estudio, estara determinada por los principales contribuyentes al fisco y como el

⁵ Estevez, J. C. (2008). *Metodologia de la Investigacion*. Oruro, Bolivia. Recuperado el 2016

concepto de población de Estevez lo establece, es necesario identificar la característica común que hace a esta población.

Los principales contribuyentes se caracterizan porque su volumen de operaciones y/o importancia fiscal de tributos, los hacen ocupar las primeras 100 (cien) posiciones como mínimo, de acuerdo a los parámetros establecidos.⁶ (R.N.D. 10.0006.10, 2010) .

En otras palabras, las cien primeras posiciones en la escala de contribuyentes al fisco (universo) estará ocupada por las empresas que más impuestos pagan. Un dato interesante respecto a estas cien empresas es que “...contribuyeron con el 74,2% de las recaudaciones de la gestión 2013⁷...” (YPFB es la empresa que más aporta en impuestos con 37,9% del total, 2014) por lo que identificar a cien empresas como nuestra población a estudiar, nos dará una amplia confiabilidad dado el nivel de contribución que estas empresas le generan al fisco.

3.4.2. Muestra

Es un subconjunto representativo de la población. Muchas veces, por diferentes razones (tiempo, espacio, costos), es imposible trabajar con el total de los elementos del universo. Es cuando debe recurrirse a una muestra, para obtener de ella conclusiones que permitan inferir generalizaciones para la población⁸. (Estevez, 2008)

Dada las características de la población, y el hecho de no tener interés en delegar al azar la responsabilidad de la selección de la muestra, nos lleva a un plan no probabilístico. En otras palabras, sabiendo que los principales contribuyentes al fisco están ordenados en función del porcentaje de contribución por impuestos que realizan al fisco, no sería razonable delegar al azar la elección de la muestra, principalmente porque esta elección, basado en un plan

⁶ R.N.D. 10.0006.10. (22 de Abril de 2010). Procedimiento de categorización, recategorización o confirmación de contribuyentes pisco, graco y resto. Artículo 5º numeral 1º Bolivia.

⁷ YPFB es la empresa que más aporta en impuestos con 37,9% del total. (9 de Julio de 2014). *Los Tiempos*.

⁸ Estevez, J. C. (2008). *Metodología de la Investigación*. Oruro, Bolivia. Recuperado el 2016

probabilístico, podría seleccionar una muestra no representativa obedeciendo al hecho de que su característica heterogeneidad es el nivel de contribución que realizan al fisco.

Es así, que la muestra será determinada basados en un plan no probabilístico y un muestreo por cuotas, lo que quiere decir que basados en un criterio de nivel de recaudación en términos porcentuales, se elegirá la muestra.

Como se explicó precedentemente, los principales contribuyentes al fisco, son ordenados de acuerdo al nivel de contribución al fisco, y sabiendo que solo con los primeros diez de esta lista de contribuyentes se obtiene un nivel de contribución superior al 50% a nivel nacional y superior al 70% a nivel de los principales contribuyentes, esta será la muestra a tomar, para la ejecución del presente trabajo de investigación.

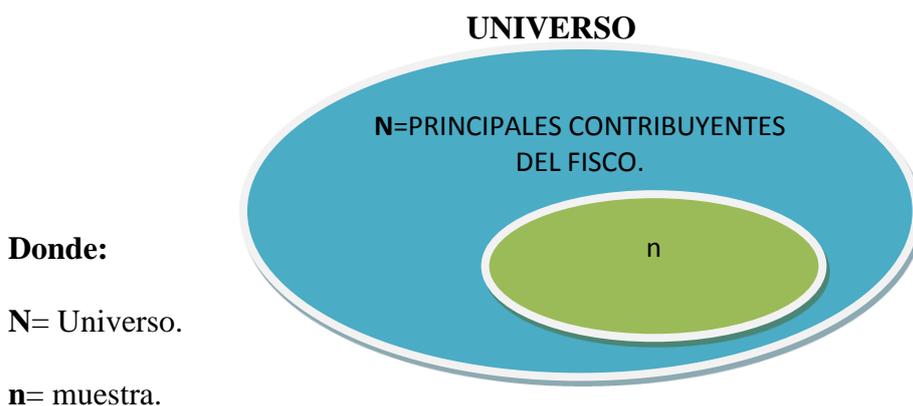


Figura 1: Universo

En resumen:

- El universo estará representado por los principales contribuyentes.
- La muestra está representada por los diez primeros principales contribuyentes.

3.4.3. Técnicas de Recolección de datos.

Atendiendo a una investigación de carácter cuantitativo como está y entendiendo el carácter longitudinal del mismo la técnica a utilizarse es Panel. Asimismo, dado que una de las preguntas de investigación y cierto resultado esperado y habiendo establecido que el presente trabajo de investigación además tiene carácter explicativo, se realizarán algunas

entrevistas. Cabe mencionar que la determinación de la muestra para el número de entrevistas a realizar será el de bola de nieve, en cuanto tener la mayor cantidad de opiniones expertas es el objetivo.

Bibliografía

- 10.0006.10, R. N. (22 de Abril de 2010). Procedimiento de categorización, recategorización o confirmación de contribuyentes prico, graco y resto. La Paz, Bolivia.
- 10-0006-10, R. N. (22 de Abril de 2010). Resolución Normativa de Directorio N° 10-0006-10. *Procedimiento de categorización, recategorización y confirmación.*
- ALANES, C. E. (2014). *MARCO NORMATIVO PARA LA INFORMACION FINANCIERA EN BOLIVIA*. LA PAZ-BOLIVIA: CENTELLAS GONZALES CONSULTING GROUP.
- Alvarez de Cienfeugos y Cobos, J. (1944). *Hacinda publica*.
- ALVAREZ, J. Q. (2015). *PREPARACION Y PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS*. EDUQA EDITORIAL .
- Análisis e interpretación de estados financieros. (2007). *Los estados financieros*, 16. Obtenido de http://gc.initelabs.com/recursos/files/r157r/w12827w/AnalsInterprEdosFin_Unidad2.pdf
- Angulo, G., Oda, H., & Morales, L. (2009). Impacto del Ajuste por inflación en los estados financieros. *Ciencias Sociales V. 15 n. 1*.
- Blaccutt Mendoza, M. (2011). *El desarrollo local complementario*. Fundación Universitaria Andaluza Inca Garcilaso. Obtenido de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2013/1252/estabilidad-economica-inflacion.html>
- Bravo Cucci, J. (s.f.). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. *VII Jornadas Nacionales de Tributación*.
- Cariaga, J. (30 de Agosto de 2009). Muera el 21060. 4. La Paz, Bolivia.
- CARPIO, F. C. (1996). *SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS CONTABLES*. VENEZUELA: MCGRAW-HILL.
- Centro de Estudios para el Desarrollo Laboral y Agrario. (2005). 20 años del 21060 y sigue con vida. La Paz, Bolivia. Obtenido de <http://www.cedla.org/content/523>
- Contabilidad II - Resumen completo. (2007). Obtenido de <http://www.apuntesfacultad.com/contabilidad-ii-resumen-completo.html>
- Cornejo. (2008). Análisis y aplicación de las normas de contabilidad 3 y 6. (U. M. Simón, Ed.) Cochabamba, Bolivia.
- Cossa, L. (1875). *Impuestos, principios y métodos*.
- Creando cultura tributaria*. (2016). Obtenido de <http://www.impuestos.gob.bo/culturatributaria/index.php/impuestos-en-facilito/principales-impuestos>

- Creando cultura tributaria. (s.f.). *Impuesto sobre las utilidades de las empresas*. Obtenido de <http://www.impuestos.gob.bo/culturatributaria/index.php/impuestos-en-facilito/principales-impuestos/item/19-impuestos-sobre-las-utilidades-de-las-empresas>
- Debitoor. (s.f.). *Glosario contable*. Obtenido de <https://debitoor.es/glosario/definicion-impuesto>
- Decreto Supremo Nº 24603. (06 de Mayo de 1997). Identificación del contribuyente y domicilio. La Paz, Bolivia.
- Definicion abc. (s.f.). Obtenido de <http://www.definicionabc.com/general/impacto.php>
- Diaz, R. A. (2012). Inflacion: Definicion, causas y efectos. *Plural de Universidad Nacional de Santiago de Estero*, 14. Obtenido de <http://fhu.unse.edu.ar/boletin48/inflacion.pdf>
- El país. (7 de Enero de 2003). *Ya esta en vigencia la nueva clasificación de contribuyentes*. Obtenido de <http://www.bolivia.com/noticias/autonoticias/DetalleNoticia10886.asp>
- Elizondo, A. (2003). *Proceso contable 2*. Mexico: Thompson.
- ERBOL DIGITAL. (4 de Febrero de 2015). Obtenido de http://www.erbol.com.bo/noticia/economia/04022015/10_empresas_aportan_el_554_d_e_los_impuestos
- Estevez, J. C. (2008). *Metodologia de la Investigacion*. Oruro, Bolivia. Recuperado el 2016
- Fernandez Cartagena, J. (s.f.). El concepto de renta. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*.
- Flores Zavala, E. (1946). *Elementos de las finanzas publicas*.
- FRANCISCO, G. R. (1995). *SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS*. Mc GRAW GIL.
- Friedman, M. y. (2004). *Libertad de elegir*. Obtenido de <https://books.google.com.bo/books?id=6EjCxJWQwSAC&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>
- Garcia Becerril, A. R. (15 de diciembre de 2004). Obtenido de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/garcia_b_ar/
- Garcia Belsunce, H. (1967). *El concepto de redito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Girardin, E. (s.f.). *Teoria del seguro*.
- Guajardo, G. (2004). *Contabilidad Financiera*. Mexico: Mc. Graw Hill.
- Guillén R., A. (2000). *Red Eurolatinoamericana Celso Furtado*. Obtenido de <http://www.redcelsofurtado.edu.mx/archivosPDF/arturo13.pdf>
- GUILLERMO, G. C. (1997). *SISTEMAS ADMINISTRATIVOS -ANALISIS Y DISEÑOS*. Mc GRAN GIL.

- Hernandez, R., Fernandez, C., & Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación* (5ta ed. ed.). Mexico D.F.: McGraw-Hill Interamericana.
- Herrera Rivera, J. (2000). Modelización matemática de los efectos de la inflación. *Tesis de Grado*, 6. Guayaquil, Ecuador.
- IDALBERTO, C. (1993). *INICIACION A LA ORGANIZACION Y CONTROL*. Mc GRAN GIL.
- impuestos. (2011). Obtenido de <http://impuestosudec.blogspot.com/2011/03/teoria-del-seguro.html>
- J., F. (2002). Reexpresión de estados financieros. Caracas.
- Lievano Moreno, O. (7 de diciembre de 20004). Obtenido de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/lievano_m_o/capitulo2.pdf
- Loayza Monroy, Y. (2016). El impacto del doble aguinaldo en la economía boliviana específicamente a las presiones inflacionarias. *Tesis de grado*.
- Machicado Saravia, F. (2011). Sobre el decreto supremo 21060. Obtenido de <http://www.opinion.com.bo/opinion/articulos/2011/0501/noticias.php?id=9363>
- Macroeconomía y política fiscal*. (2012). Obtenido de <http://biblio3.url.edu.gt/Libros/2012/04/Fun-Econ/13.pdf>
- Martinez-Giralt, X. (2008). *MICROECONOMIA AVANZADA*. CODE y Departament d'Economia.
- Menier, E. J. (1881). Teoría y aplicación del impuesto.
- Mill, J. S. (1848).
- NICHOLSON, W. (2008). *TEORIA MICROECONOMICA - PRINCIPIOS BASICOS Y APLICACIONES*. Mexico: Cengage Learning Editores, S.A.
- Oyhanarte, M., Sformo, L., & Grasso, G. (2015). Economía II. *Medición de la inflación*. Obtenido de <http://economia-2.blogspot.com/2009/08/medicion-de-la-inflacion.html>
- Pelaez Mariscal, V. D. (2008). *Caso práctico de ajuste de estados financieros*. La Paz.
- Ponozao Lara, N. E. (2010). LA UFV UNA FUENTE DE AHORRO FRENTE A LA INFLACIÓN.
- R.N.D. 10.0006.10. (22 de Abril de 2010). PROCEDIMIENTO DE CATEGORIZACIÓN, RECATEGORIZACIÓN O CONFIRMACIÓN DE CONTRIBUYENTES PRICO, GRACO Y RESTO. Bolivia.
- Resolución Normativa de directorio N° 10.0002.08. (2008). vistos y considerando.
- Resolución Normativa de Directorio N° 10-0015-02. (2002). *Reclasificación de contribuyentes*.

- Ribera Saldaña, E., & Zambrana Justiniano, M. E. (2013). Modificación parcial de la norma contable N° 3 boliviana, concordante con la norma internacional de contabilidad NIC - 29. *XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad*, (pág. 23). Punta del Este.
- Rios Garcia, M. (17 de Diciembre de 2014). El pecado monetario del decreto 21060. La Paz, Bolivia. Obtenido de <http://www.americaeconomia.com/analisis-opinion/bolivia-el-pecado-monetario-del-decreto-supremo-21060>
- Ruiz de Castilla Ponce de Leon, F. J. (2013). Teoria economica aplicable a la tributacion. *Analisi economico de la tributacion*.
- Samuelson , P., & Nordhaus, W. (2011). *Economia*.
- Servicio de impuestos nacionales. (2012). *Reforma tributaria*. Recuperado el 5 de Diciembre de 2016, de Creando cultura tributaria: <http://www.impuestos.gob.bo/culturatributaria/index.php/historia-de-los-impuestos/item/209-periodo-xii>
- Servicio de Impuestos Nacionales. (2013). *Historia de los tributos en Bolivia*. Bolivia. Obtenido de <http://www.impuestos.gob.bo>
- Significados*. (s.f.). Obtenido de <https://www.significados.com/impuesto/>
- Todo contabilidad. (2 de septiembre de 2012). *Ajustes contables*. Obtenido de <http://deberescontabilidad.blogspot.com/2012/09/ajustes-contables.html>
- Varian, H. (1992). *ANALISIS MICROECONOMICO*. Barcelona - España: Antoni Bosh.
- Varian, H. (2011). *MICROECONOMIA INTERMEDIA*. Antoni Bosch Editor, S.A.
- Vitti di Marco, A. (1946). *Impuestos y hacienda publica*.
- YPFB es la empresa que más aporta en impuestos con 37,9% del total. (9 de Julio de 2014). *Los Tiempos*. Obtenido de http://www.erbol.com.bo/noticia/economia/09072014/ypfb_es_la_empresa_que_mas_aporta_en_impuestos_con_379_del_total

ANEXOS.

La presente sección, correspondiente a anexos, está conformada de documentación que respalda lo expuesto en la parte precedente. Entre otros, se anexara, lo siguiente:

- Matriz de planificación de la investigación científica.
- Listado de empresas correspondientes a los principales contribuyentes al fisco.
- Diagrama porcentual de contribución.
- Cuadro de evolución de la inflación en Bolivia

LOS PRINCIPALES CONTRIBUYENTES AL FISCO.

Los principales contribuyentes al fisco están ordenados de acuerdo al porcentaje de contribución. Así lo revelan datos de:

LAS 10 EMPRESAS QUE MÁS APORTAN AL FISCO	
1. YPFB	(35,8%)
2. YPFB Refinación	(6,4%)
3. Cervecería Boliviana Nacional S.A.	(4,9%)
4. YPFB Andina S.A.	(2,2%)
5. YPFB Chaco S.A.	(1,5%)
6. Telefónica Celular de Bolivia S.A.	(1,3%)
7. Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A.	(1,3%)
8. Petrobras Bolivia S.A.	(1,1%)
9. Empresa Minera Manquiri S.A.	(1,0%)
10. Embotelladoras Bolivianas Unidas S.A.	(0,9%)

Fuente: Fundación Jubileo con datos del INE

Cuadro publicado en el periodico Los Tiempos-

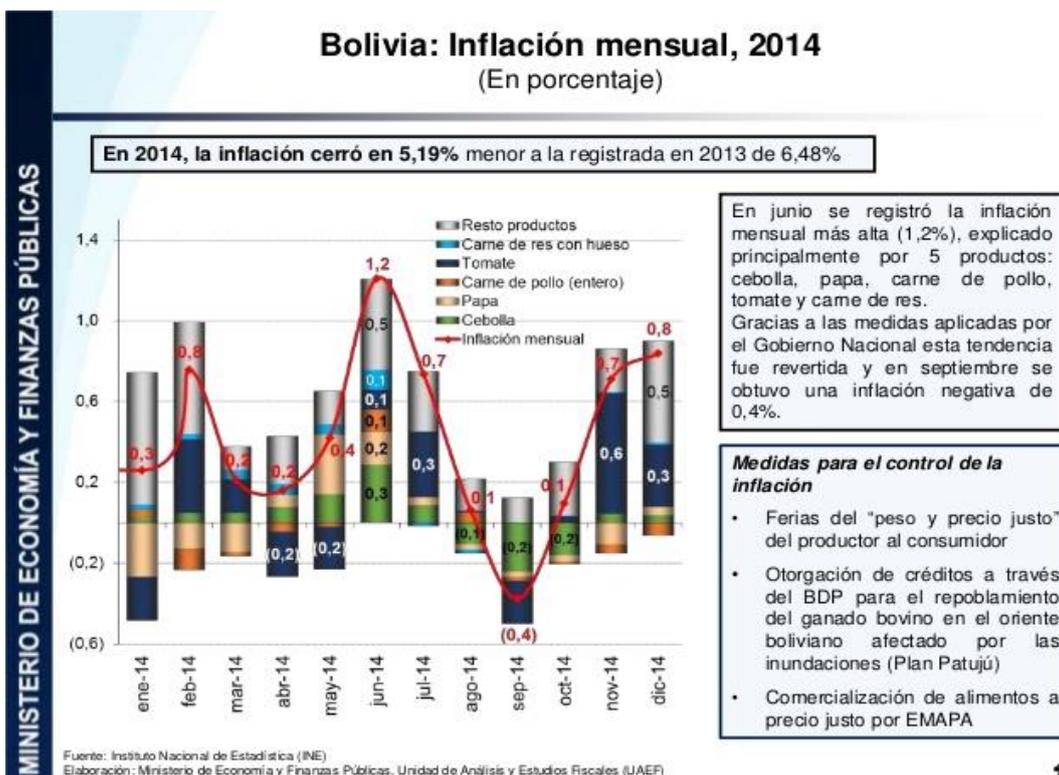
LAS 100 EMPRESAS CON MAYORES PAGOS EN IMPUESTOS – GESTIÓN 2014 ¹						
(En millones de Bs.)						
Puesto	Contribuyente	Departamento	Total 2014	Part.% 2014 ²	Total 2013	Part. % 2013 ²
1	YACIMIENTOS PETROLIFEROS FISCALES BOLIVIANOS	LA PAZ	17.692,7	35,6%	17.368,5	37,9%
2	YFFB REFINACIÓN S.A.	SANTA CRUZ	2.896,1	5,6%	2.826,6	6,2%
3	CERVECEÑA BOLIVIANA NACIONAL S.A.	LA PAZ	2.022,4	4,1%	1.941,4	4,2%
4	YFFB ANDINA S.A.	SANTA CRUZ	938,7	1,9%	786,3	1,7%
5	BG BOLIVIA CORPORATION SUC. BOLIVIA	SANTA CRUZ	852,4	1,7%	593,6	1,3%
6	YFFB CHADO S.A.	SANTA CRUZ	517,8	1,0%	648,3	1,4%
7	PAE EYP BOLIVIA LIMITED SUC. BOLIVIA	SANTA CRUZ	508,3	1,0%	295,4	0,6%
8	REPSOL E&P BOLIVIA S.A.	SANTA CRUZ	474,3	1,0%	423,5	0,9%
9	TELEFÓNICA CELULAR DE BOLIVIA S.A.	SANTA CRUZ	430,5	0,9%	494,9	1,1%
10	EMBOTELLADORAS BOLIVIANAS UNIDAS S.A.	LA PAZ	420,4	0,8%	388,3	0,8%
11	EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES S.A.	LA PAZ	412,3	0,8%	450,5	1,0%
12	TOTAL E&P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA	SANTA CRUZ	380,8	0,8%	202,4	0,4%
13	PETROBRAS BOLIVIA S.A.	SANTA CRUZ	376,4	0,8%	395,7	0,9%
14	NUJEVATEL PCS DE BOLIVIA S.A.	LA PAZ	304,1	0,6%	405,6	0,9%
15	CORPORACIÓN MINERA DE BOLIVIA	LA PAZ	303,6	0,6%	278,8	0,6%
16	YFFB TRANSPORTE S.A.	SANTA CRUZ	276,9	0,6%	237,4	0,5%
17	GAS TRANSBOLIVIANO S.A.	SANTA CRUZ	275,1	0,6%	269,8	0,6%
18	SOCIEDAD BOLIVIANA DE CEMENTO S.A.	LA PAZ	222,6	0,4%	146,2	0,3%
19	BANCO MERCANTIL SANTA CRUZ S.A.	LA PAZ	200,9	0,4%	193,1	0,4%
20	BANCO BISA S.A.	LA PAZ	198,4	0,4%	162,4	0,4%
21	PL ANDINA S.A.	COCHABAMBA	179,0	0,4%	242,3	0,5%
22	COMPañIA INDUSTRIAL DE TABACOS S.A.	LA PAZ	172,8	0,3%	155,6	0,3%
23	REFINERIA ORO NEGRO S.A.	SANTA CRUZ	167,3	0,3%	157,0	0,3%
24	BANCO NACIONAL DE BOLIVIA S.A.	CHUQUISACA	163,6	0,3%	146,5	0,3%
25	BANCO SOLIDARIO S.A.	LA PAZ	142,2	0,3%	90,3	0,2%
26	INICRUZ COMERCIAL S.A.	SANTA CRUZ	134,7	0,3%	114,4	0,2%
27	FÁBRICA NACIONAL DE CEMENTO S.A.	CHUQUISACA	134,1	0,3%	121,7	0,3%
28	HUAMEI TECHNOLOGIES (BOLIVIA) S.R.L.	LA PAZ	128,0	0,3%	51,7	0,1%
29	MINERA SAN CRISTOBAL S.A.	FOTOSI	121,4	0,2%	175,8	0,4%
30	GRANJA AVÍCOLA INTEGRAL SOFÍA LTDA.	SANTA CRUZ	119,3	0,2%	83,7	0,2%
31	BANCO UNIÓN S.A.	LA PAZ	111,6	0,2%	121,4	0,3%

Cuadro publicado en la memoria institucional del servicio de impuestos nacionales.

En consecuencia: Por simple observación entre los cuadros, se puede determinar que existe una gran brecha entre el porcentaje de contribución de las diez primeras empresas respecto al resto.

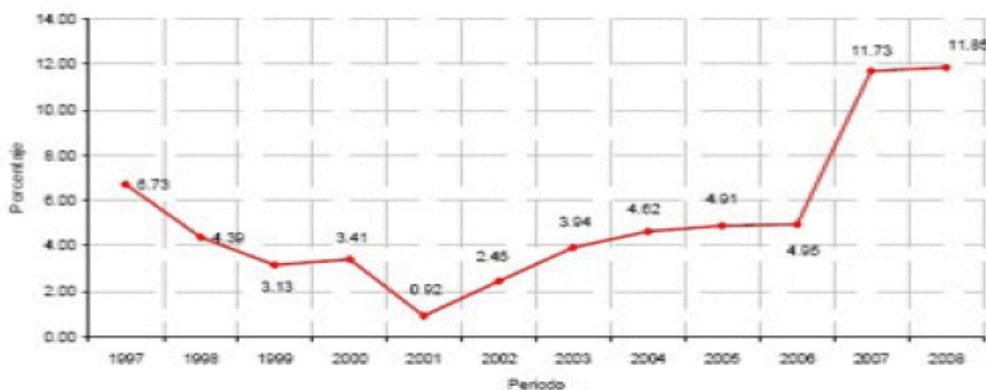
EVOLUCIÓN DE LA INFLACIÓN.

La inflación, es un indicador que mide la fluctuación de precios, en términos más técnicos mide la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. Algunos cuadros de evolución de la inflación se muestran a continuación:



16

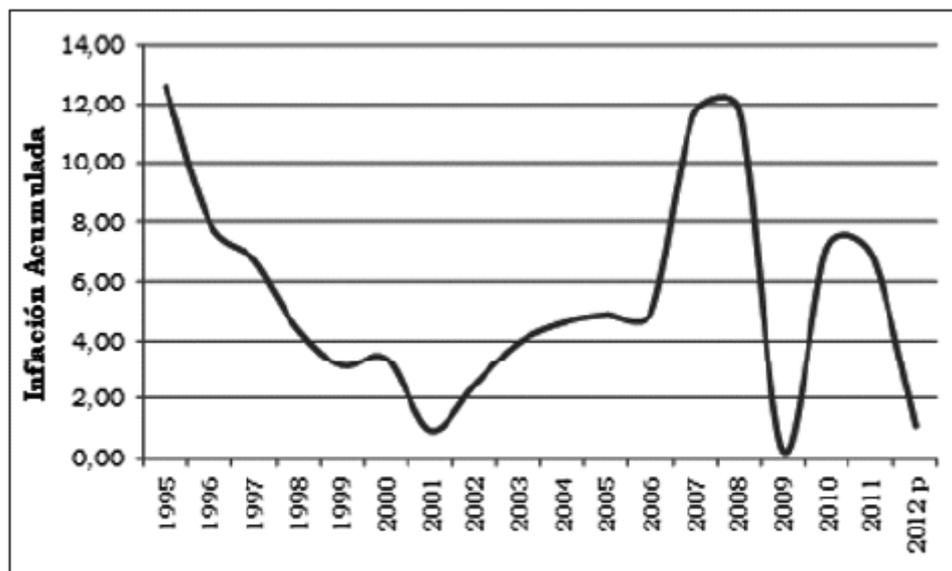
Gráfico 6
Bolivia: Tasa de inflación Anual, 1997 – 2008
(En porcentajes)



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Banco Central de Bolivia

En el segundo cuadro se muestra como el porcentaje de la inflación va creciendo paulatinamente, en tanto en el cuadro presentado a continuación se observa que ese incremento baja radicalmente. A partir de esa fecha la tendencia ha sido la que se presenta en el primer cuadro.

Gráfico 2: Inflación acumulada a diciembre de cada año (1995-2012p)

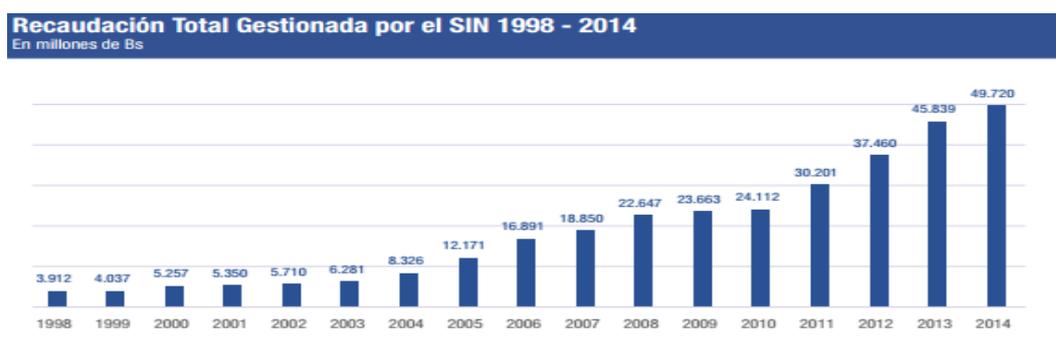


Fuente: Elaboración propia en base a datos del INE.
p: Datos acumulados a marzo de 2012.

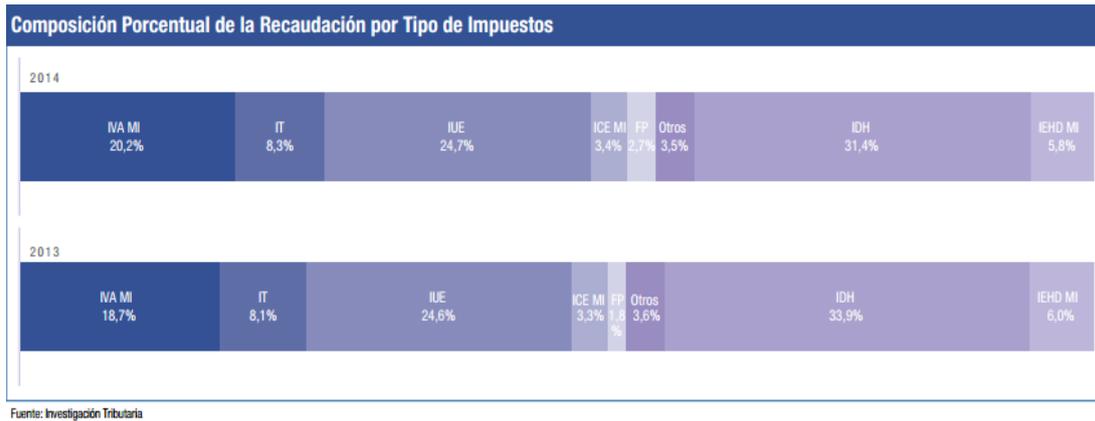
Si se realizara una tabulación de estos datos y se los comparara con el 12% establecido en la norma contable, se determinaría que a partir de la gestión 2008 a la fecha la inflación ha sido aceptable.

EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN GESTIONADA POR EL SIN.

Es importante considerar el nivel de recaudación del servicio de impuestos nacionales y lo que se observa es que este ha ido en aumento.



Fuente: Investigación Tributaria



Para este anexo, solo tomando en cuenta los datos de la gestión 2014 establecidos en el cuadro anterior, observamos que el impuesto que más recaudación recibe es el impuesto sobre las utilidades de las empresas, lo que justifica el hecho de querer comparar el ajuste por inflación en los estados financieros y su impacto en la contribución de las empresas por concepto de este impuesto.

**MATRIZ DE PLANIFICACIÓN EN INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA (MAPIC): CASO PRINCIPALES
CONTRIBUYENTES.**

RESULTADOS ESPERADOS	POBLACIÓN (Unidades de observación)	VARIABLES	MÉTODO/TÉCNICA DE COLECTA	MÉTODOS ESTADÍSTICOS	TAMAÑO DE MUESTRA
R₁ Identificar los factores a considerar al momento de realizar un ajuste por inflación en los estados financieros de propósito general.	P₁ Principales contribuyentes.	X₁ ¿Afectan los ajustes por inflación los resultados reales de la empresa? (Nominal) X₂ ¿Considera que el ajuste por inflación impuesta por el fisco es el método más adecuado? (Nominal) X₃ ¿Conoce las limitantes que da la norma contable 3 para la aplicación del ajuste por inflación? (Nominal) X₄ ¿se a preguntado si no realizara el ajuste por inflación le traería algún beneficio? (Nominal)	M.C.1. Encuesta M.C.2. Entrevista M.C.1. Encuesta M.C.2. Entrevista M.C.1. Encuesta M.C.2. Entrevista	M.E.1. Estadística descriptiva: Análisis de frecuencias; cruce de variables	n₁ = 10
R₂ Listar los principales contribuyentes del fisco y su participación en el total de la recaudación	P₂ Principales contribuyentes.	X₅ ¿Cuáles han sido los principales contribuyentes del fisco? X₆ ¿Cuál ha sido su porcentaje de participación en la recaudación de	M.C.3. Panel	M.E.1. Estadística descriptiva: Análisis de frecuencias; cruce de variables	N₂ = 10

<p>R₃ Determinar el promedio de impuesto sobre las utilidades de las empresas pagadas con y sin ajuste por inflación</p>	<p>P₃ Principales contribuyentes.</p>	<p>X₇ ¿Cuánto han pagado de impuesto sobre las utilidades? ¿Cuánto hubieran pagado las empresas de no ajustar los estados financieros por el impuesto a las utilidades de las empresas?</p>	<p>M.C.3. Panel</p>	<p>M.E.1. Estadística descriptiva: Análisis de frecuencias; cruce de variables</p>	<p>N₃ = 10</p>
<p>R₄ Comparar los resultados obtenidos en la determinación del impuesto a las utilidades de las empresas con y sin ajuste por inflación de</p>	<p>P₄ Principales contribuyentes.</p>	<p>X₈ ¿Se habría pagado más o menos de impuesto sobre las utilidades de las empresas?</p>	<p>M.C.3. Observación</p>	<p>M.E.1. Estadística descriptiva: Análisis de frecuencias; cruce de variables</p>	<p>N₄ = 10</p>
<p>R₅ Establecer el porqué de las diferencias obtenidas en el resultado anterior.</p>	<p>P₅ Expertos en la materia</p>	<p>X₉ ¿Cuáles son las posibles razones para las diferencias obtenidas?</p>	<p>M.C.1. Encuesta M.C.2. Entrevista</p>	<p>M.E.1. Estadística descriptiva: Análisis de frecuencias; cruce de variables</p>	<p>N₅ = indeterminado (muestreo por bola de nieve)</p>