

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE CIENCIAS CONTABLES FINANCIERAS Y AUDITORÍA
UNIDAD DE POSTGRADO



“MONOGRAFÍA”

DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

TEMA: LOS RECURSOS DE ALZADA Y RECURSOS JERÁRQUICOS SON MEDIOS DE INFORMACIÓN ÚTILES, PARA ANALIZAR OBJETIVAMENTE LA CONDUCTA TRIBUTARIA DE LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS EN BOLIVIA Y EL EFECTO EN SUS ESTADOS FINANCIEROS

POSTULANTE: Mg. Sc. Edith Esther López Mamani

La Paz, Bolivia

2018

Dedicatoria:

A mis padres Nicasio y Gregoria por su compañía,
constante apoyo e inmenso amor.

A mi esposo y mis hijos Cristian y Alexander quienes son
mi inspiración para seguir superándome.

Agradecimientos:

Mis agradecimientos son para la Carrera de Contaduría Pública de la Universidad Mayor de San Andrés, el Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.), la Aduana Nacional de Bolivia (A.N.B.) y empresas privadas que me han dado la oportunidad de ejercer la profesión en las áreas de docencia, tributación, auditoría y contabilidad.

Índice

Resumen	VI
1. Introducción.....	1
2. Planteamiento del problema	4
2.1. Formulación del problema.....	4
3. Objetivos	4
3.1. Objetivo general	4
3.2. Objetivos específicos.....	4
4. Justificación.....	5
4.1. Justificación metodológica	5
4.2. Justificación académica	5
4.3. Justificación práctica	6
5. Marco teórico	6
5.1. Marco conceptual	9
5.2. Marco legal.....	12
6. Marco metodológico.....	17
6.1. Enfoque	18
6.2. Tipo de investigación	18
6.3. Diseño.....	18
6.4. Métodos de investigación	18
6.4.1. Método analítico.....	18
6.4.3. Inductivo.....	19
6.4.4. La observación	19
6.5. Fuentes, técnicas e instrumentos para la recolección de información.....	19

6.5.1. Fuentes primarias	19
6.5.2 Fuentes secundarias.....	20
6.5.3 Técnicas de recolección de datos	20
6.5.4 Técnicas de procesamiento de datos	20
7. Marco Práctico	21
8. Conclusiones de la monografía	37
9. Recomendaciones	38
Referencias	44

Resumen

La propuesta de esta monografía es plasmar la importancia de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos, como medios de información útiles para el análisis objetivo de la conducta tributaria de las empresas agropecuarias en Bolivia y el efecto en sus Estados Financieros.

Estudiantes, profesionales e interesados en ampliar sus conocimientos sobre la información contable y tributaria, basada en hechos reales y datos concretos de cualquier tipo de persona natural o jurídica, en este caso empresas agropecuarias; tienen acceso de forma directa a estos medios, considerando que dicha información es plasmada a través de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos que presentaron las empresas agropecuarias en Bolivia tanto a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) como a la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y que son de conocimiento público, tomando en cuenta que han sido publicadas en la página web de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) www.ait.gob.bo, en el ícono Registros Públicos, instancias que analizan además; la información contable y tributaria obtenida por la Administración Tributaria que podría o no haber sido proporcionada por el sujeto pasivo, tomando en cuenta que ésta tiene amplias facultades establecidas en el artículo 100 de la Ley N° 2492 de 2/08/2003 (Código Tributario Boliviano).

Los conceptos y aspectos metodológicos que se exponen, han sido llevados a la práctica con estudiantes de cuarto año de la asignatura Contabilidad Agropecuaria que actualmente regento de la Carrera Contaduría Pública de la Universidad Mayor de San Andrés, quienes participaron previamente en cursos de capacitación hasta llegar a participar en la feria “Análisis sobre la conducta tributaria y su efecto en los estados financieros de las empresas agropecuarias en Bolivia y de las empresas con actividades vinculadas a ésta” que se llevó a cabo el día 16 de noviembre de 2017 en el Monoblock Central, donde se denotó en ellos

mayor aprendizaje, reforzamiento en el ámbito tributario, aplicación de la norma tributaria y recomendaciones de lo que no debe hacer el profesional responsable de la contabilidad y la ejecución de la auditoría, llegando a identificar las causas que habrían llevado a calificar la conducta tributaria del contribuyente y el efecto que tiene en sus estados financieros, considerando que las partidas contables que forman parte del Balance General y el Estado de Resultados habrían sido afectadas, en desmedro de la imagen del ente económico; evidencias que se demuestran en los anexos adjuntos al presente trabajo.

Este trabajo fue preparado en base a la experiencia, interacción, coordinación, capacitación y ferias, en las que participaron personal dependiente de la Autoridad de Impugnación Tributaria, información que es integrada con la propuesta técnica que tendrá el marco teórico y la referencia metodológica para su aplicación generando con sus resultados, beneficios que se esperan obtener de manera efectiva.

Finalmente la utilidad de las herramientas mencionadas es sustentada mediante la transformación de la teoría a la práctica, que incluyen mi criterio profesional e independiente.

Capítulo I

Marco Introdutorio

1. Introducción

Algunos profesionales y ciudadanía, desconocen el ámbito tributario que rige a la actividad agropecuaria empresarial, identificándolas a todas como parte del Régimen Agropecuario Unificado (R.A.U.) por la similitud con la palabra “agropecuaria”, sin considerar que es un Régimen Especial, normado por el Decreto Supremo N° 24463 del 27/12/1996 que en su artículo 6° excluye a los propietarios que se hallen calificados jurídicamente como empresa, independientemente de la actividad que realicen y de la superficie de sus propiedades; es decir que esta norma tributaria no es aplicable a la Empresa Agropecuaria.

Las empresas del rubro agropecuario en Bolivia al igual que cualquier tipo de persona natural o jurídica que realice actividades económicas dentro del territorio nacional, han sido fiscalizadas por el Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N.), estos entes económicos han presentado Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos tanto a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) como a la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) en contra de los actos emitidos por la Administración Tributaria, quienes como autoridades competentes para resolver ciertas controversias entre ambas, emiten un fallo técnico, previo análisis de los argumentos y pruebas presentadas tanto por el Sujeto Pasivo como por la Administración Tributaria.

En la lectura de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos, se subsume información importante sobre las actividades heterogéneas que tienen las empresas agropecuarias en Bolivia, que nos permite conocer:

- La contabilidad, nomenclatura de cuentas, sistemas y métodos de valuación de inventarios, todos los rubros de los estados financieros afectados tributariamente como por ejemplo disponibilidades, exigible, activo diferido, obligaciones impositivas, cuentas por pagar, patrimonio, cuentas de orden, ingresos, gastos, etc.)
- Los impuestos observados.

- Las deficiencias de control interno.
- Los ilícitos tributarios, contravenciones, incumplimientos a deberes formales, omisiones de pago, etc.,

Razones por demás valederas para haber escogido este tema como un aporte a nuestra profesión, pretendiendo:

- Facilitar la utilización de herramientas útiles para que los Contadores Públicos y otros profesionales, puedan utilizar esta información, constituyéndose en un enfoque innovador que puede enriquecer el control de gestión, siendo un referente técnico y normativo que permita establecer la aplicación y cumplimiento efectivo de la norma tributaria, guías técnicas y normativas aplicables relacionadas a este procedimiento.
- Generar un impacto en estudiantes universitarios, profesionales, entes agropecuarios y la sociedad en su conjunto, al conocer aspectos contables y tributarios relevantes, que derivan en deuda tributaria y analizar de una manera clara, precisa y objetiva la conducta tributaria de las empresas agropecuarias en Bolivia; que con su aplicación se logre identificar deficiencias y excepciones para generar recomendaciones que coadyuven en mejorar los controles internos en las actividades desarrolladas por las áreas involucradas y en los procedimientos de control tributario dentro de la organización.
- Establecer las debilidades de los controles internos que son medidas o mecanismos de verificación y tienen las funciones de controlar, facilitar y garantizar el logro de los objetivos propuestos por la organización y permitir en conjunto un desempeño eficaz y eficiente, ya que el control interno integra e involucra todas las áreas de la organización, los recursos humanos, físicos, tecnológicos junto con los planes, métodos, principios, normas y procedimientos para evaluar y verificar el cumplimiento de las políticas establecidas por la entidad, e involucra a todos los niveles de la organización; evaluación que se aplica a los resultados de las acciones, actividades o procesos ya realizados.

En la primera parte de la monografía, se realizó una introducción al tema objeto de estudio enfatizando algunas generalidades de la empresa agropecuaria en Bolivia, el ordenamiento jurídico tributario aplicable a este tipo de entes, incluye la justificación del tema, planteamiento del problema, determinación de los objetivos y metodología utilizada para el cumplimiento de los objetivos.

Finalmente en base a datos teóricos plasmados en los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos, desarrollé un caso práctico plasmando las partidas de los estados financieros afectadas por la conducta tributaria del sujeto pasivo, generando finalmente las conclusiones y recomendaciones fruto de la aplicación práctica de las herramientas citadas, haciendo énfasis en el trabajo desarrollado por la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales) para obtener las pruebas suficientes que establecen deuda tributaria.

Capítulo II

Planteamiento del Problema

2. Planteamiento del problema

Las deficiencias en los procedimientos de contabilidad y control tributario de las empresas agropecuarias en Bolivia, se demuestran en los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos, donde se analizan de forma objetiva la contabilidad que contraviene los principios de contabilidad generalmente aceptados, incumplimiento de la norma tributaria, inexistencia de respaldo de transacciones que afectan todas las partidas de los estados financieros, falta de información de sus principales proveedores, ingresos no declarados, ilícitos tributarios que habrían cometido, etc., información importante para analizar de una forma objetiva, tanto la conducta tributaria y el efecto en los estados financieros.

2.1. Formulación del problema

¿Para el análisis objetivo de la conducta tributaria de las empresas agropecuarias en Bolivia y su efecto en los estados financieros, los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos se constituyen en medios de información útiles?

3. Objetivos

3.1. Objetivo general

Demostrar que la información contenida en los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos en base a hechos reales y casos concretos, se constituyen en medios de información útiles para el análisis objetivo de la conducta tributaria y su efecto en los estados financieros de las empresas agropecuarias en Bolivia.

3.2. Objetivos específicos

Los Objetivos Específicos son:

- 1) Analizar la información contable y tributaria que se esboza en el contenido de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos.
- 2) Identificar la conducta tributaria de las empresas agropecuarias en Bolivia.
- 3) Demostrar el efecto que tiene dicha conducta tributaria, sobre la preparación y presentación de los estados financieros.

4. Justificación

4.1. Justificación metodológica

La Metodología que se empleó en el presente trabajo, es el método científico, que permite utilizar técnicas e instrumentos de investigación a través de los elementos con los que opera como ser conceptos y definiciones, considerando que las monografías no se ajustan a una metodología rígida.

4.2. Justificación académica

En el presente trabajo se enfatiza la importancia del cumplimiento del Ordenamiento Jurídico Tributario como ser: la Constitución Política del Estado, Ley N° 2492, Ley N° 843, Ley N° 1990, Decretos Supremos, Resoluciones Normativas de Directorio, Guías técnicas, etc. emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales (S.I.N) que se plasman en las resoluciones de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos analizados por la Autoridad correspondiente, con el fin de que a través de él, se logren identificar las deficiencias en los procesos contables y en base a su aplicación se realicen recomendaciones que garanticen la generación de información útil, oportuna y confiable.

En los mencionados recursos, el lector reconoce de una forma certera:

- La importancia de la aplicación del ordenamiento jurídico tributario, no sólo por parte del contribuyente sino también de la Administración Tributaria.
- El esbozo de la contabilidad que habría llevado el sujeto pasivo de la obligación tributaria, con el fin de que las personas interesadas en profundizar sus conocimientos en el ámbito tributario de la actividad agropecuaria empresarial, se inserten en una realidad contable que muchas veces deriva en desviar las normas de

contabilidad mediante registros contables incoherentes, con el único fin de pagar menos impuestos al Estado boliviano y en hacer caso omiso a las disposiciones tributarias que son de cumplimiento obligatorio, develando inclusive una doble contabilidad.

- Las debilidades de los sistemas de control interno de la organización que son responsabilidad del ente económico.
- La responsabilidad de los profesionales vinculados a la contabilidad, pago de tributos, preparación y presentación de estados financieros, etc., así como a las firmas y/o profesionales independientes que realizaron la auditoría externa y/o auditoría tributaria que no habrían detectado las irregularidades que se demuestran en el contenido de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos.
- La reflexión sobre la cultura, la conducta y la moral tributaria del contribuyente.
- El trabajo que desarrolla la Administración Tributaria, respecto a la evaluación de las pruebas que demuestran la calificación de la conducta tributaria y determinan deuda tributaria.
- El análisis técnico jurídico que realiza la Autoridad de Impugnación Tributaria para resolver los casos controversiales.

4.3. Justificación práctica

En la práctica contable, se presenta la necesidad de realizar una evaluación del impacto que tiene sobre los estados financieros, la conducta tributaria del contribuyente para establecer el incumplimiento no sólo de la norma tributaria, si no de las normas contables, con el fin de establecer los mecanismos para mejorar dichos procedimientos, de que la información proporcionada por el sujeto pasivo sea confiable y refleje fielmente todas sus actividades económicas.

5. Marco teórico

En Bolivia, desde hace décadas contamos con entes privados, que si bien el nombre, denominación o razón social que tienen, no señala en algunos casos “EMPRESA AGROPECUARIA”, su realidad económica lo es; toda vez que su producción, acopio, industrialización, comercialización y actividades de comercio exterior, además de su

contabilidad, son propias de una empresa dedicada a la actividad empresarial agrícola y ganadera.

Ejemplos:

ADM. SAO. S.A.; Agroindustrial ITATI S.R.L.; Agroindustrias Tierra Linda S.R.L.; Agroinga Agropecuaria Maringa S.R.L.; Agropecuaria JIBOTA S.A.; Agropecuaria Modelo S.R.L.; Agropecuaria Nuevo Amanecer S.R.L.; Agropecuaria Tres Hermanos del Oriente S.R.L.; Agropecuaria 3 Marías S.R.L.; Agrotakesi S.A.; Asociación de Productores de Semilla Artesanal Monteagudo “APROSAM”; AUDAX S.A.; Avícola Jars; Avícola Sofía LTDA.; BEFRUT S.R.L., Central de Cooperativas El Ceibo LTDA.; Cooperativa Agropecuaria Integral Colonias Okinawa (CAICO LTDA); Cooperativa Agropecuaria Integral San Juan de Yapacaní (CAISY LTDA); Corporación Frigorífica COTOCA S.A.; Empresa Agropecuaria AGROMEL S.R.L.; Empresa Agropecuaria NOVAGRO S.A.; Estancia Chapadao; Frigorífico del Oriente (FRIDOSA S.A.); Granja natural de conejos; Industrias Agrícolas Bermejo S.A.; Hacienda Neloré; Industrias de Aceite S.A.; Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.; Industrias Vitivinícolas; Ingenios Azucareros: La Bélgica S.A., Unión Agroindustrial de Cañeros (UNAGRO S.A.), Guabirá S.A.; Ingenios Arroceros: La Campana S.R.L., San Juan de Yapacaní S.R.L.; Sociedad Agroindustrial NUTRIOIL S.A.; Cabañas, Corporaciones, Compañías, Asociaciones, Propiedades, empresas unipersonales, etc.

También, tenemos Empresas Públicas Nacionales Estratégicas que producen, acopian, industrializan y comercialización bienes agropecuarios, que responden a la misión de impulsar el desarrollo económico del país, mediante el fortalecimiento del aparato productivo nacional.

Algunas, ya están implementadas y otras en proceso de serlo, las mismas serían las encargadas de alcanzar importantes objetivos para el país, como la industrialización para fortalecer la matriz productiva, la diversificación y mejora de la calidad de la producción nacional, en coordinación permanente con los productores e industriales de toda Bolivia, lo que incidirá directamente en el abastecimiento del mercado interno, la eliminación de los

monopolios y la regulación y reducción de precios, como consecuencia de la emergente y creciente competencia basada principalmente en la calidad y costo de los productos, aspecto que repercutirá directamente en la generación de miles de empleos y, en definitiva; en la obtención de ingresos económicos para el país en su conjunto, recuperando el rol del Estado en la economía, aspecto positivo porque antes el Estado no tenía ninguna posibilidad de intervención ni de regulación de precios.

Ejemplos:

- Empresa Azucarera San Buena Aventura (EASBA) que produce azúcar y alcohol destinados a la medicina y bebidas. D.S. N° 0637, 2010. Gaceta Oficial.
- Empresa Pública Productiva Apícola (PROMIEL), que es un centro de innovación productiva que tiene el propósito de promover la producción, transformación y comercialización sostenible de productos elaborados con miel y sus derivados como la lámina de cera estampada, polen y propóleos. D.S. N° 1447, 2012. Gaceta Oficial.
- Empresa Estatal YACANA que incentivará la producción de camélidos, intervendrá en la cadena productiva de ese ganado para su industrialización, e impulsará la construcción de una planta de transformación de fibra. D.S. N° 1979, 2014. Gaceta Oficial.

Y finalmente tenemos empresas públicas nacionales estratégicas, vinculadas al sector agropecuario, que conllevan políticas sociales.

Ejemplos:

- Empresa Boliviana de Almendra y Derivados (EBA), que incentiva la producción nacional con valor agregado, en procura del desarrollo y soberanía productiva en la Amazonía boliviana. D.S. N° 225, 2009. Gaceta Oficial.
- Empresa Pública Productiva Lácteos Bolivia (LACTEOSBOL), que promueve el consumo de lácteos y cuenta con plantas para su industrialización. D.S. N° 29254, 2007. Gaceta Oficial.

- Empresa Estratégica de Apoyo a la Producción de Semillas y la Empresa de Producción de Abonos y Fertilizantes – EPAF, dependiente del Ministerio de Desarrollo Rural y Tierras. Ley N° 144, 2011, Art. 39. Gaceta Oficial.

5.1. Marco conceptual

Agropecuaria

La agropecuaria es la actividad económica que tiene relación con la agricultura y la ganadería.

La producción agropecuaria, conlleva un proceso de producción específico para cada bien, abarca una definición muy amplia, por lo tanto debe definirse con fines enunciativos y no limitativos con respecto a la misma.

El proceso productivo en una unidad económica está estrechamente relacionado con la actividad a la que ésta se ocupa, la agropecuaria como todas las otras actividades económicas, cuentan con procesos en su producción, los cuales se los debe conocer con claridad a objeto de planificar, organizar y generar la información contable financiera, para dirigir y evaluar todas las actividades que se relacionan en una empresa.

(Coca, 2007, p. 13)

Concepto de empresa agropecuaria

Es un ente económico que busca transformar la potencialidad de la naturaleza, obteniendo bienes agrícolas y ganaderos, para satisfacer necesidades de todos los seres biológicos (ser humano, plantas y animales), a través de la utilización o del consumo, su fin es obtener utilidades.

Las empresas agropecuarias representan un sector de la población que se dedican al cultivo de la tierra y/o a la crianza de animales domésticos, empleando esfuerzos comunes.

(Condori, 2007, p. 20)

En la Ley N° 1715 (Ley del Servicio Nacional de Reforma Agraria), título III Propiedad Agraria y Distribución de Tierras, capítulo I Propiedad Agraria, Artículo 41 (Clasificación y extensiones de la Propiedad Agraria) numeral I dice:

“La empresa agropecuaria es la que pertenece a personas naturales o jurídicas y se explota con capital suplementario, régimen de trabajo asalariado y empleo de medios técnicos modernos. Podrá ser transferida, pignorada o hipotecada conforme a ley civil”.

Autoridad de Impugnación Tributaria

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) es un órgano autárquico de derecho público con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional.

Esta institución tiene por objeto conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquico que se interpongan por controversias entre el Contribuyente y las Administraciones Tributarias contra los actos definitivos de estas últimas, Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Aduana Nacional (AN) y Gobiernos Autónomos Municipales (GAM).

Recurso de Alzada

Es la vía que tiene el contribuyente o sujeto pasivo para impugnar un acto definitivo de las Administraciones Tributarias: Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), Aduana Nacional (AN) y Gobiernos Autónomos Municipales (GAM), ante las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARIT).

En esta instancia ambas partes pueden presentar pruebas que consideren necesarias pero que se encuentran comprendidas en los procedimientos establecidos para el efecto (Art. 81 y 217 de la Ley N° 2492 de 2/08/2003 Código Tributario Boliviano).

Recurso Jerárquico

Es la impugnación que se presenta en contra de la Resolución que resuelve el Recurso de Alzada, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT).

Auditoría

Es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos. Normas Generales de Auditoría Gubernamental aprobadas con Resolución N° CGE/094/2012, 2012. Página 5. Contraloría General del Estado.

Auditoría tributaria

La Auditoría Tributaria, es un proceso sistemático, que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, así como también determinar los derechos tributarios a su favor. Se efectúa teniendo en cuenta las normas tributarias vigentes en el período a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados, para establecer una conciliación entre los aspectos legales y contables y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado.

Control Interno según la AICPA

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificantes (AICPA), en la declaración emitida el 29 de octubre de 1958, que se transcribe en el Statement on Auditing Standards 1 (SAS 1), define el control interno de la siguiente manera:

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adaptadas dentro de una empresa para:

- a. Salvaguardar sus activos (Bienes o Patrimonio).
- b. Controlar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables.
- c. Promover la eficiencia oportuna.
- d. Alentar la adhesión a las políticas gerenciales establecidas.

(Vela, 2012, p. 26)

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en la entidad, para proteger sus activos, verificar la exactitud y

confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a la práctica ordenada por la gerencia.

5.2. Marco legal

Normativa tributaria aplicable al sector agropecuario empresarial

Para comprender la legislación tributaria, por lo general, se construye una pirámide que tiene como máxima norma a la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, por ser de mayor jerarquía y debido a que de ella se derivan otras normas, estableciendo un sistema jerarquizado.

Prelación de la norma

En democracia se establece un orden de importancia de las normas jurídicas, poniendo unas por encima de otras en el momento de su aplicación, es decir; una norma que está en un nivel inferior no puede contradecirse con la que está en una posición superior.

La prelación de la norma está establecida en el Código Tributario Boliviano que se detalla a continuación:

El Art. 5 (**Fuente, prelación normativa y derecho supletorio**), establece:

- I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:
 1. La Constitución Política del Estado.
 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.
 3. El Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492).
 4. Las Leyes.
 5. Los Decretos Supremos.
 6. Las Resoluciones Supremas.
 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.

- II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

Por lo expuesto, a continuación se describe el resumen y ejemplos (con carácter enunciativo y no limitativo) sobre la prelación de la norma:

<p>La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia</p> <p>de 9 de febrero de 2009</p>
--

Reconocida jurídicamente como Ley de leyes, carta magna, norma suprema, etc. señala:

Artículo 115.

- I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.
- II. El estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, gratuita, transparente y sin dilaciones.

Artículo 117.

Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso (...)

Artículo 119.

(...) II. Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa (...)

Artículo 123.

La Ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de

los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el respeto de los casos señalados por la Constitución.

Los Convenios Internacionales

Un Convenio Internacional es un acuerdo suscrito entre países, en el que se establecen los términos o bases de cooperación, las obligaciones, compromisos, etc.

Los Convenios Internacionales suscritos por nuestro país están reflejados en los Acuerdos de Complementación Económica (ACE), somos parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), estamos en proceso de adhesión en el MERCOSUR, etc.

El Código Tributario Boliviano

(Ley N° 2492 de 02/08/2003)

Es un conjunto de principios que regulan el ámbito tributario nacional. Básicamente contempla 4 elementos:

- La relación jurídica entre quien cobra y quien paga los tributos.
- La aplicación de los tributos.
- La definición y clasificación de los Ilícitos.
- Los procesos de impugnación tributaria.

La Ley de Reforma Tributaria

(Ley N° 843 de 20/05/1986)

Como efecto del nuevo modelo económico, en 1986, se implementa la Reforma Tributaria mediante la Ley 843, con el objetivo de cubrir a todos los sectores de la actividad económica, simplificando el sistema impositivo, mediante una administración sencilla y efectiva. Esta reforma cambia radicalmente el sistema tributario boliviano vigente hasta esa fecha.

Las empresas agropecuarias que tengan actividades económicas dentro del territorio nacional, deben reflejar en sus registros contables y estados financieros, el cumplimiento de la Ley N° 843 y sus decretos supremos que reglamentan cada impuesto.

En su mayoría, están alcanzadas por los siguientes tributos vigentes: (la siguiente relación es enunciativa no limitativa).

Impuesto	Decreto Supremo N°
Impuesto al Valor Agregado	• 21530
Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado	• 21531
Impuesto a las Transacciones	• 21532
Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas	• 24051
Impuesto a los Consumos Específicos	• 24053
Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles	• 24204
Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores	• 24205
Impuesto a las Transacciones Financieras	• 28815

**La Ley General de Aduanas
(Ley N° 1990 de 28/07/1999)**

Muchas empresas agropecuarias que se dedican a la producción de bienes agrícolas y ganaderos, también tienen diferentes tipos de actividades vinculadas a la importación y exportación de material genético, bienes agrícolas y ganaderos, materia prima, insumos, maquinaria y otros, normados y regulados por los organismos correspondientes para el control fitosanitario correspondiente.

**Resoluciones Normativas de Directorio
emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales**

Deberes Formales

La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, 2007. Art. 3 señala que los deberes formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables y se encuentran establecidos en el Código Tributario, Leyes impositivas, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de Directorio de alcance reglamentario.

Algunos de los deberes formales son:

- La inscripción en el registro de contribuyentes.
- La presentación de las declaraciones juradas.
- La emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes.
- La elaboración de los registros contables y otros registros.
- La entrega y envío de información.

Incumplimiento a Deberes Formales

La acción u omisión que cometen los contribuyentes en el ejercicio de sus obligaciones tributarias se denomina incumplimiento a deberes formales.

Clasificación de Sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales

Las sanciones por Incumplimiento a Deberes Formales del Régimen General que corresponde a las empresas agropecuarias, están detalladas en el ANEXO I y de los Regímenes Especiales en el ANEXO II de la Resolución Normativa de Directorio 10-0033-16 de 25/11/2016, tomando en cuenta las modificaciones posteriores como la R.N.D. 101700000015.

Resumen de los Incumplimientos a Deberes Formales en el Régimen General

Anexo I: Régimen General	
N°	Relacionados con:
1	El Registro de contribuyentes (Inscripción, actualización y exhibición del NIT)

2	La presentación de Declaraciones Juradas (DD.JJ. originales en el plazo)
3	El registro y envío de la información obligatoria (Libros de compras y ventas IVA, información sobre la bancarización, información módulo RC-IVA y agentes de retención, estados financieros y otros deberes formales, información sobre precios de transferencias)
4	El deber de información (entrega de información durante los procedimientos de fiscalización)
5	Agentes de información (en la forma, lugar y plazo)
6	Los medios de control fiscal (guías de tránsito y etiquetas respectivas)
7	Facturas, notas fiscales o documentos equivalentes (emisión, impresión, activación, inactivación, tenencia de talonario y Resolución Administrativa para espectáculos públicos)
8	Compra y Venta de Moneda Extranjera (Emisión de factura, impresión, activación, dosificación, talonario y registro auxiliar de las operaciones de compra y venta.)
9	Operativos de Control (Devolución del importe de la transacción)

6. Marco metodológico

La estrategia a seguir se basó en el conocimiento y análisis de la información en los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos que publica la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), independientemente del fallo que se emita en dichos recursos; que pueden ser **revocatorias** totales o parciales del acto recurrido, **confirmatorias** que ratifican el acto emitido por la Administración Tributaria que fue impugnada por el contribuyente y **anulatorias** que anulan obrados hasta el vicio más antiguo para subsanar los errores de procedimiento.

La metodología se aplicó para determinar un enfoque específico de la utilidad de la información contenida en los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos, considerando las particularidades de las empresas agropecuarias y se adaptó a los estados financieros, concretándose en el efecto tributario.

6.1. Enfoque

El enfoque del trabajo es teórico práctico plasmado en el análisis del Recurso de Alzada de la Empresa Agropecuaria Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.

6.2. Tipo de investigación

Para llevar adelante este trabajo se utilizaron dos tipos de estudio: El descriptivo y explicativo, porque a partir del estudio de las principales características del fenómeno (cómo es y cómo se presenta) se explica ¿Por qué?, ¿en qué condiciones ocurre? y cómo están relacionadas con el contenido de la información.

6.3. Diseño

El diseño está conformado por métodos de investigación.

6.4. Métodos de investigación

La metodología empleada para el presente trabajo se basó en:

6.4.1. Método analítico

Inicia su proceso de conocimiento con la identificación de cada una de las partes que caracterizan una realidad; de este modo se puede establecer las relaciones causa-efecto entre los elementos que componen su objeto de investigación.

Es la separación material o mental del objeto de investigación en sus partes integrantes, con el propósito de descubrir los elementos esenciales que lo conforman.

Este método se utilizará con el fin de analizar la evidencia obtenida (todos los documentos contables y financieros que se detallan en los Recursos de Alzada).

6.4.2. Deductivo

El conocimiento deductivo permite que las verdades particulares contenidas en las verdades universales se vuelvan explícitas. Esto es, que a partir de situaciones generales se lleguen a identificar explicaciones particulares.

En base a la evidencia narrada en los Recursos de Alzada, se verificará la conducta tributaria del sujeto pasivo y el efecto tributario en el Balance General y el Estado de Resultados.

6.4.3. Inductivo

Es una forma de reflexión o argumentación. Por tal razón conlleva un análisis ordenado, coherente y lógico del problema de investigación, tomando como referencia premisas verdaderas. Tiene como objetivo llegar a conclusiones que estén en relación con sus premisas como el todo lo está con las partes. A partir de verdades particulares, concluimos verdades generales.

Se toman en cuenta las pruebas presentadas por la Administración Tributaria para evidenciar objetivamente la conducta tributaria del contribuyente, relatando conclusiones y recomendaciones.

6.4.4. La observación

La observación científica, como método del conocimiento empírico es la percepción dirigida a la obtención de información sobre objetos y fenómenos de la realidad: constituye la forma más elemental de conocimiento científico y se encuentra en la base de los demás métodos empíricos.

Mediante el análisis de varios casos se observa distorsión en los estados financieros.

6.5. Fuentes, técnicas e instrumentos para la recolección de información

6.5.1. Fuentes primarias

La información contable y tributaria de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos de las empresas agropecuarias en Bolivia, permitirá establecer la contabilidad de las actividades heterogéneas del sector agropecuario empresarial, sus estados financieros y el control interno relacionado con los procedimientos de control tributario que deberían tener.

6.5.2 Fuentes secundarias

Es la información escrita que ha sido recopilada y transcrita por personas que han recibido la misma a través de otras fuentes escritas o por un participante en un suceso o acontecimiento, para el efecto se realizó la recopilación de información bibliográfica referente al tema, Leyes, Decretos Supremos, libros relacionados con el Área agropecuaria y tributaria, Manuales, Normas, Resoluciones Normativas de Directorio, etc.

6.5.3 Técnicas de recolección de datos

Están relacionadas con el análisis documental de la contabilidad y el régimen tributario aplicable al ente agropecuario y revisión bibliográfica.

6.5.4 Técnicas de procesamiento de datos

Consisten en la tabulación de los datos recopilados a través de un esquema sobre las partidas del Balance General y del Estado de Resultados con sus respectivas observaciones, que habrían sido afectadas por la conducta tributaria del contribuyente.

Capítulo VII
Marco Práctico

7. Marco Práctico

Los ejemplos prácticos que se detallan a continuación (con carácter enunciativo y no limitativo), que demuestran la utilización del ordenamiento jurídico tributario descrito, así como las normas de contabilidad relacionadas a las empresas agropecuarias en Bolivia, identificando claramente los ilícitos tributarios, podemos obtenerlos en la información proporcionada en el registro público de la página de la Autoridad de Impugnación Tributaria www.ait.gob.bo.

Recursos de Alzada (RA)	Empresa Agropecuaria y/o vinculada al sector agropecuario	Impuestos y Contravenciones
ARIT-SCZ/RA/0222/2017 de 28/04/2017	Corporación Frigorífica COTOCA S.A. (COFRICO) S.A.	IT
ARIT-CBA/RA/0157/2017 de 27/03/2017	Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.	IVA, IT, IUE
ARIT-SCZ/RA/0116/2017 de 17/03/2017	AGRO ITATI S.R.L.	IVA
ARIT-CHQ/RA 0126/2017 de 19/04/2017	Asociación de Productores de Semilla Artesanal “APROSAM”	IVA e IT
ARIT-CBA/RA/0007/2016 de 12/01/2016	Industrias Agrícolas de Bermejo S.A.	IVA, IT, IUE
ARIT-SCZ/RA/0185/2015 de 23/01/2015	Cooperativa Agropecuaria Integral Colonias OKINAWA LTDA.	Contravención tributaria por no emisión de factura.
ARIT-SCZ/RA/0629/2014 de 27/10/2014	Agropecuaria Tres Hermanos Del Oriente S.R.L.	IVA, IT, IUE
ARIT-SCZ/RA/0480/2014 de 28/07/2014	Agropecuaria Modelo S.R.L.	IUE
ARIT-	Agropecuaria Nuevo Amanecer	IUE

Recursos de Alzada (RA)	Empresa Agropecuaria y/o vinculada al sector agropecuario	Impuestos y Contravenciones
SCZ/RA/0406/2014 de 02/06/2014	S.R.L.	
ARIT-SCZ/RA/0301/2014 de 21/04/2014	Agropecuaria Nuevo Amanecer (AGRONUEVA) S.R.L.	IVA Crédito Fiscal
ARIT-CBA/RA/0469/2013 de 11/10/2013	La Campana S.R.L.	IVA, IT, IUE
ARIT-SCZ/RA/0414/2013 de 20/05/2013	Agropecuaria JIBOTA S.A.	Contravención Tributaria por incumplimiento de deberes formales, al no presentar la información generada por el software RC-IVA (Da Vinci) para dependientes y Agentes de Retención.
ARIT-SZC/RA/0031/2009 de 19/03/2009	Agropecuaria 3 Marías S.R.L.	IVA – IT
Recursos Jerárquicos (RJ)	Empresa Agropecuaria y/o vinculada al sector agropecuario	Impuestos y contravenciones
AGIT-RJ 0232/2009 de 06/07/2009	Agropecuaria 3 Marías S.R.L.	IVA – IT
AGIT-RJ 1621/2013 de 03/09/2013	Agropecuaria JIBOTA S.A.	Contravención Tributaria por incumplimiento de deberes formales, al no presentar la información generada por el software RC-IVA (Da Vinci) para dependientes y Agentes de Retención.
AGIT-RJ 1496/2014 de 4/11/2014	Agropecuaria Modelo S.R.L.	IUE
AGIT-RJ 0805/2017 de 03/07/2017	Asociación de Productores de Semilla Artesanal “APROSAM”	IVA e IT
Recursos de Alzada y Jerárquicos	Empresa Agropecuaria y/o vinculada al sector agropecuario	Impuestos
ARIT-SCZ/RA/790/2016 de 23/12/2016	Ingenio Sucroalcoholero AGUAI S.A.	IVA, IUE

Recursos de Alzada (RA)	Empresa Agropecuaria y/o vinculada al sector agropecuario	Impuestos y Contravenciones
ARIT-LPZ/RA/0036/2015 de 12/01/2015	ALTIFIBERS S.A.	IUE
ARIT-SCZ/RA/0607/2014 de 17/10/2014	Industria Forestal CIMAL IMR S.A.	Devolución impositiva del CF-IVA
ARIT-SCZ/RA 0574/2016 de 07/10/2016	Cooperativa Integral Ganadera PIL BENI Ltda.	IT
ARIT-SCZ/RA 0104/2011 de 18/04/2011	Cargill Bolivia S.A.	IVA
ARIT-SCZ/RA/0884/2013 de 16/12/2013	Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A.	IVA Crédito Fiscal

Análisis de la conducta tributaria y el efecto en los estados financieros de las empresas agropecuarias en Bolivia

Mediante la aplicación del ordenamiento jurídico tributario detallado (Constitución Política del Estado, Ley N° 2492, Ley N° 843, Ley N° 1990, Decretos Supremos Reglamentarios, normas de contabilidad, etc.), se realizará a continuación el análisis del caso de una empresa agropecuaria, tomando en cuenta las actividades económicas que desarrollan, la información contable, financiera y tributaria, inventarios, procesos de producción, estados financieros, informes tributarios complementarios, dictámenes de Auditoría Externa y otros documentos para analizar la conducta tributaria y su efecto en los estados financieros.

El análisis comprende cuatro partes:

Parte I Antecedentes: Describo la documentación contable y tributaria útil para el trabajo.

Parte II Análisis del efecto tributario en los estados financieros: Con el fin de facilitar la comprensión al lector, esquematizo las partidas del Balance General y del Estado de Resultados con sus respectivas observaciones, identificando las páginas del Recurso de Alzada analizado.

Parte III Ordenamiento Jurídico Tributario: Demuestro la utilidad de las leyes y normas tributarias en nuestro país, aplicado al caso específico.

Parte IV Conclusiones: Establezco las posibles deficiencias en el área de contabilidad, tributaria, desviación a normas contables, debilidades de control interno, falta de ética profesional, efecto tributario en el Balance General y Estado de Resultados, cuya información ha sido proporcionada a la sociedad, usuarios, socios, clientes, proveedores, etc.

Ejemplo

Caso de estudio:

Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.

Sujeto Pasivo:	Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.
Periodo de Análisis:	01/07/2004 al 30/06/2005 (un ciclo económico)
Tributos Analizados:	IVA, IT, IUE.
Actuado Impugnado:	Resolución Determinativa N° 17-000372-09 de 24/06/2009
Recurrido:	Servicio de Impuestos Nacionales
Fuente de información:	Resolución del Recurso de Alzada ARIT- CBA/ RA 0157/2017 de 27/03/2017.

Recuperado de [http:// www.ait.gob.bo](http://www.ait.gob.bo)



Fue fundada el 29 de junio de 1967 en la ciudad de Cochabamba por el Sr. Hernán Fiorilo Rivera como una empresa unipersonal, donde la actividad principal se constituía en la producción de alimentos para aves; con el transcurso de los años, expande sus actividades hasta constituirse en una industria avícola que busca satisfacer al consumo masivo de la población boliviana.

En 1996, hizo la transformación jurídica a una sociedad anónima, actualmente es una empresa agroindustrial, su razón social es: Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A., clasificada como Grandes Contribuyentes (GRACO Cochabamba).

Es la empresa avícola más importante e influyente en Bolivia, bajo los principios de higiene, calidad y cumplimiento de la normativa de sus certificaciones, ofrece a sus clientes una diversidad de productos para el consumo basado en normas internacionales de calidad y seguridad alimentaria como son ISO 9001, HAACP, ISO 22000 y el CODEX ALIMENTARIUS FAO/OMS que garantiza la inocuidad del producto.

Tiene diferentes unidades productivas, que se encuentran divididas en unidades de alimentos balanceados, unidad reproductora, unidad de incubación, unidad de granjas avícolas y unidad de faenamiento.

Parte I Antecedentes:

La Industria Molinera y Balanceado de Alimentos IMBA S.A. ha sido objeto de un proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria (S.I.N.) quien ha solicitado los siguientes documentos, tanto al sujeto pasivo como a otros agentes de información.

Los alegatos presentados por IMBA S.A. y por el S.I.N., han sido analizados por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Documentación contable y tributaria solicitada:

Detalle	Páginas
Detalle de las granjas reproductoras	(Pág. 10)
Especificación de la adquisición de huevos aptos para la incubación	(Pág. 10)
Lista de los nombres de los proveedores	(Pág. 10)
Detalle del número de incubadoras y nacedoras	(Pág. 10)
Detalle mensual de compra de pollos bebé	(Pág. 10)
Detalle del número de granjas de engorde	(Pág. 10)

Detalle del número de plantas de faenamiento	(Pág. 10)
Detalle de insumos necesarios para elaborar un kilo de alimento balanceado	(Pág. 10)
Detalle de productos producidos	(Pág. 10)
Lista de precios de los productos que comercializa	(Pág. 10)
Fotocopias legalizadas del libro mayor de las cuentas materias primas/ insumos, productos en proceso y productos terminados	(Pág. 10)
Duplicado de declaraciones juradas del IVA, IT e IUE	(Pág. 11)
Libros de Ventas y Compras IVA	(Pág. 11)
Notas fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal IVA	(Pág. 11)
Extractos bancarios	(Pág. 11)
Planillas de sueldos	(Pág. 11)
Comprobantes de ingreso y egreso con respaldos	(Pág. 11)
Estados financieros	(Pág. 11)
Dictamen de auditoría de la gestión que cierra a junio de 2005	(Pág. 11)
Plan código de cuentas contables	(Pág. 11)
Libros de contabilidad diario y mayor	(Pág. 11)
Inventarios	(Pág. 11)
Copia de Escritura de Constitución	(Pág. 11)
Poder del Representante Legal	(Pág. 11)
Contratos de préstamos otorgados y recibidos	(Pág. 11)
Información generada por el sistema bancario sobre Cajas de Ahorro, Cuentas Corrientes, Depósitos a Plazo Fijo, Créditos, Pagos al Exterior y otras operaciones financieras relacionadas al personal vinculado a la empresa.	(Pág. 11 y 12)
Información documentada de los movimientos de Fondos de Inversión en	(Pág. 11)

la Sociedad Administradora de Fondos de Inversión

Planillas tributarias y cotizaciones sociales de los periodos julio 2004 a junio 2005	(Pág. 12)
Diagrama de flujos del proceso productivo detallado	(Pág. 12)
Kárdex de materia prima e insumos, productos en proceso y productos terminados	(Pág. 12)
Informe de productos terminados destinados al mercado interno, externo, y los destinados como insumos de las últimas 5 gestiones	(Pág. 12)
Informe histórico de producción mensual por producto de las últimas 5 gestiones	(Pág. 12)
Informe de mortalidad, mermas y pérdidas en los últimos 5 años	(Pág. 12)
Cuadro de costo de producción de sus estados financieros	(Pág. 13)
Lista maestra de registro (áreas de almacenes y producción, unidad productiva y faenamiento)	(Pág. 13)
Kárdex detallado por periodos y por unidad productiva de materia prima e insumos	
Notas de ingreso del almacén de pollo vivo a faenamiento	(Pág. 13)
Notas de salidas del almacén para distribución	(Pág. 13)
Notas de pedido y despacho de productos (ventas)	(Pág. 13)
Notas de control de pesaje de entrada y salida de los camiones de la planta de faenamiento	(Pág. 13)
Pólizas de seguro	(Pág. 14)
Contratos suscritos de quince contratistas	(Pág. 14)
Informes de producción	(Pág. 14)
Documentación de respaldo a los préstamos bancarios (que figuren en su contabilidad y en sus estados financieros)	(Pág. 14)
Cuadros de detalle del activo fijo (actualización y depreciaciones anuales).	(Pág. 14)

Parte II Análisis del efecto tributario en los estados financieros:

Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.

Balance General

(Al 30 de junio de 2005)

Activo

Disponibilidades

Caja Gerencia M/N	(Pág.35; 44)	Obs.1
Cuenta corriente BNB 340-0197392 M/E	(Pág. 9; 35)	Obs.2
Cuenta corriente BNB 340-0197406 M/N	(Pág. 9; 35)	Obs.3
Cuenta corriente BISA 88051-001-1 M/N	(Pág. 37)	Obs.4
Cuenta corriente BNB 300-008714 M/N	(Pág. 9; 38)	Obs.5

Exigibles

Cuentas por Cobrar	(Pág. 17)	Obs.7
--------------------	-----------	-------

Inventarios

Almacén de Materia Prima	(Pág.18, 46, 47)	Obs.8
Almacén de Productos en proceso	(Pág. 47)	Obs.9
Almacén de Productos Terminados	(Pág. 17; 47)	Obs.10

Créditos diferidos

Crédito Fiscal - IVA	(Pág. 5; 16; 47)	Obs.11
----------------------	-------------------	--------

Inversiones

Caja de ahorro BNB 350-0140088	(Pág. 34)	Obs.6
Fondo Común de Valores BNB SAFI 520-401203 M/E	(Pág. 39)	Obs.13
Fondo Común de Valores BNB SAFI 234690701 M/E	(Pág. 40)	Obs.14

Bienes de uso

Vehículos (Pág. 5; 47) Obs.15

Pasivo

Obligaciones tributarias

Débito Fiscal (Pág. 47) Obs.16

Impuesto a las transacciones por pagar (Pág. 18; 47) Obs.16

Impuestos a las Utilidades de las Empresas por Pagar (Pág. 5; 17; 47) Obs.17

Retenciones IUE por pagar (Pág. 18) Obs.18

Retenciones IT por pagar (Pág. 18) Obs.18

Retenciones RC-IVA (Pág. 5) Obs.19

Retenciones IUE – BE (Beneficiarios del exterior) (Pág. 17) Obs.20

Otras obligaciones

Intereses bancarios por pagar (Pag.17) Obs.21

Intereses por pagar

Obligaciones a largo plazo

Préstamo Privado a Largo Plazo (Pág. 6; 26;27) Obs.22

Préstamo Bancario a Largo plazo (Pág. 5; 17) Obs.23

Patrimonio

Resultados acumulados (Pág. 17) Obs.24

Reserva Legal Obs.25

Resultados de la Gestión Obs.26

Resumen de observaciones del Balance General

Obs.1: Los débitos y abonos registrados en esta cuenta correspondían a trasposos entre cuentas bancarias.

Obs.2: Los depósitos fueron confirmados como ingresos no declarados por la Administración Tributaria y que las cuentas corrientes están a nombre de particulares, siendo evidente la vinculación que existe con la actividad gravada.

Obs.3: Mediante extractos bancarios, se evidenció el movimiento de la cuenta corriente BNB 340-0197392 M/E, cuyos depósitos fueron observados como ingresos no declarados.

Obs.4: La información fue obtenida por la entidad bancaria, concluyendo que no pertenece al contribuyente sí a una dependiente de la empresa, que consignó como depositante a IMBA S.A.

Obs.5: Devela movimientos bancarios **no registrados contablemente** que corresponden a ingresos no declarados y a salidas de efectivo.

Obs.6: Existe prueba documental según extractos bancarios, que la cuenta pertenece a una persona natural y no así a nombre de la empresa, cuyos fondos son considerados ingresos no declarados.

Obs.7: Omisión de registro de castigo a pasivos pendientes de pago producto de condonaciones de intereses bancarios por pagar y cuentas por cobrar.

Obs.8: Diferencias por la comparación del kárdex físico valorado con el kárdex detallado de materia prima identificando diversas variaciones en el valor de la materia prima.

En las notas de ingreso y egreso de materia prima se verificó salidas sin fecha, fechas que no coinciden con la registrada en el kárdex detallado, no existe cronología en varias notas y faltan varias notas de ingreso.

Error al debitar al costo de materias primas el consumo de gas adquirido de EMCOGAS.

Obs.9: Inconsistencias en la reconstrucción del movimiento de pollo faeneado, considerando los porcentajes de mermas y almacenamiento, **estableciendo saldos negativos** de dicho producto.

Obs.10: Castigo de activos realizables sin la correspondiente aceptación del SIN.

Obs.11: Depuración de crédito fiscal por tratarse de compras que no se encuentran vinculadas con la actividad gravada, así como facturas que incumplen las condiciones establecidas en Resoluciones del SIN.

Obs.12: Refleja depósitos que emanan del ciclo operativo y administrativo de la empresa recurrente, y están a nombre de particulares.

Obs.13: Pertenece a una persona particular dependiente de la empresa y los movimientos económicos tienen relación con la actividad gravada.

Obs.14: Fondo no contabilizado por el sujeto pasivo.

Obs.15: Un vehículo fue vendido sin la correspondiente factura, nota fiscal o documento equivalente y no declarado, incumpliendo el artículo 1 y 2 de la Ley N° 843.

Obs.16: El saldo de este impuesto es inexacto debido a ingresos no declarados ni respaldados con notas fiscales, lo cual fue establecido mediante la revisión de las cuentas bancarias y las cuentas de Fondo Común de Valores, entre ellos ingresos no declarados por venta de activo fijo (vehículo).

Obs.17: El cálculo de este impuesto es errado debido al efecto de las transacciones no registradas contablemente relacionadas a los ingresos no declarados y la apropiación de gastos no vinculados a la actividad gravada.

Obs.18: El importe de ambas cuentas es inexacto, porque en el caso de los servicios de limpieza no facturados, **no se procedió a la debida retención**, incumpliendo el artículo 25 de la Ley N° 2492, el artículo 3 del D.S. 24051 y el artículo 10 del D.S. 21532.

Obs.19: Representa gastos por servicios personales sin aplicación del RC-IVA y que no cuentan con documentos de respaldo contable.

Obs.20: No se realizó la retención IUE por pagos a beneficiarios del exterior.

Obs.21: Cuenta originada producto de condonación de intereses bancarios por pagar que debieron ser imputadas a cuentas de ingreso de la gestión y no así a cuentas patrimoniales.

Obs.22: El contrato de U\$D. 10.000.000 **no ha sido registrado contablemente**, no se encuentra en el pasivo corriente ni a largo plazo del Balance General ni en el Balance de Comprobación de Sumas y Saldos que totaliza las transacciones.

Obs.23: Corresponde a gastos por intereses financieros sin el correspondiente respaldo de contratos de préstamo bancario u otro documento.

Obs.24: Transacciones pertenecientes a cuentas de ingresos de la gestión indebidamente registradas en cuentas patrimoniales.

Obs.25: El Código de Comercio en su artículo 169 establece la constitución de la reserva legal del 5% como mínimo de las utilidades efectivas y líquidas obtenidas hasta alcanzar la mitad del capital pagado. En este caso las utilidades no son reales.

Obs.26: Los resultados de la gestión podrían revelar cifras distorsionadas.

Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.

Estado de Resultados

(Por el ejercicio terminado el 30 de junio de 2005)

INGRESOS OPERATIVOS

Ventas (Pág. 5; 9; 16; 26; 47) Obs.30

Costo de la mercadería vendida (Pág.18; 46; 47) Obs.31

GASTOS OPERATIVOS

Gastos de administración

Gastos por servicios personales (Pág. 5; 17) Obs.32

Vacaciones y Comisiones (Pág. 5; 17) Obs.32

Servicios de limpieza (Pág.18) Obs.33

Impuestos a las Utilidades de las Empresas (Pág. 5; 9; 17; 47) Obs.34

Gastos de comercialización

Impuesto a las transacciones (Pág. 9; 16; 18; 47) Obs.36

Castigo de Activos realizables (Pág.17) Obs.37

Gastos financieros

Intereses financieros (Pág. 17) Obs.38

OTROS INGRESOS

Venta de Activo Fijo – Vehículo (Pág. 16) Obs.39

Castigo de Pasivos pendientes de pago (Pág. 5; 17) Obs.40

OTROS GASTOS

Mantenimiento de valor Deuda Tributaria (Pág. 20; 30) Obs.41

Multas por Incumplimientos a deberes formales (Pág. 5; 15; 20; 30) Obs.35
(*)

Resumen de observaciones del Estado de Ganancias y Pérdidas (Estado de Resultados):

Obs.30: Se evidenció la existencia de ingresos no declarados ni respaldados con notas fiscales lo cual fue establecido por la revisión de las cuentas bancarias y cuentas de Fondo Común de Valores y las diferencias en inventarios.

Obs.31: Las diferencias establecidas en el rubro inventarios del Balance General, generan distorsión en el costo de la mercadería vendida.

Obs.32: Estos gastos están consignados en las Planillas de Sueldos y comprobantes contables, pero no así en las Planillas impositivas y no cuentan con documentación de respaldo.

Obs.33: Gastos por servicio de limpieza sin factura ni retención.

Obs.34: El cálculo de este impuesto es errado debido al efecto de las transacciones no registradas contablemente relacionadas a los ingresos no declarados y la apropiación de gastos no vinculados a la actividad gravada.

Obs.35: Las contravenciones tributarias establecidas deberán ser pagadas por el sujeto pasivo en otra gestión económica, considerando el tipo de cambio de la Unidad de Fomento a la Vivienda.

Obs.36: El pago de este impuesto no es correcto, debido a ingresos no declarados ni respaldados con notas fiscales lo cual fue establecido por revisión de las cuentas bancarias y cuentas de Fondo Común de Valores, diferencias en inventarios e ingresos no declarados por venta de activo fijo (vehículo).

Obs.37: Castigo de activos realizables sin la correspondiente aceptación de la Administración Tributaria.

Obs.38: Corresponde a gastos por intereses financieros sin el correspondiente respaldo de contratos de préstamo bancario u otro documento.

Obs.39: Ingresos no facturados ni declarados por la venta de un vehículo.

Obs.40: Omisión de registro de castigo a pasivos pendientes de pago resultantes de condonaciones por parte de los bancos.

Obs.41: El tratamiento de la deuda tributaria en lo referente a su re expresión modifica el saldo de esta cuenta.

Parte III Ordenamiento jurídico tributario utilizado para el análisis:

Normativa	Artículo	Referencia
Constitución Política del Estado	Artículo 115	Principios que rigen el procedimiento tributario
	Artículo 180 parágrafo I y numeral 4 inciso d)	Principios que rigen el procedimiento tributario
Código Tributario Boliviano (Ley 2492)	Artículo 16	Definición hecho generador.
	Artículo 43	Determinación de la Base Imponible
	Artículos 42, 43, 44, 45, 92 y 93	Declaración de la existencia o cuantía de una deuda tributaria
	Artículo 95	Principios que rigen el procedimiento tributario (Resolución Determinativa)
	Artículo 47	Liquidación
	Artículo 76	Presentación de forma oportuna de todos los documentos que hagan al derecho del sujeto pasivo
	Artículo 165	Multa del 100% sobre el tributo omitido
Código de Comercio (Decreto Ley N° 14379)	Artículo 44	Registro en libro diario y Mayor
Ley N° 843	Artículo 1. D.S. 21530	Objeto del Impuesto al

Ley de Reforma Tributaria	Artículo 72. D.S. 21532	Valor Agregado (IVA) Objeto del Impuesto a las Transacciones (IT)
	Artículo 36 D.S. 24051	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)
	Artículo 47 D.S. 24051	Determinación de la Utilidad neta imponible para el cálculo del IUE
	Artículo 74 D.S. 21532	Base de Cálculo del Impuesto a las Transacciones
Ley N° 3092	Artículo 199	Competencia territorial del ente recaudador
D.S. 24051	Artículo 3	Retención IUE
Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas	Artículo 34	Beneficiarios del Exterior (retenciones)
	Artículo 39	Plazos y Cierres de Gestión para la declaración y pago del Impuesto – cierre de gestión según tipo de actividad.
D.S. 21532		
Reglamento del Impuesto a las Transacciones	Artículo 10	Retención IT

Parte IV Conclusiones del análisis tributario:

Conforme el resultado del análisis tributario del contribuyente, las observaciones realizadas a las diversas cuentas, transacciones y revelaciones, así como los hallazgos obtenidos, se infiere:

1. Vulneración a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las normas contables, que afectan y distorsionan sus estados financieros afectando los siguientes rubros:

Balance General: Disponibilidades. Inventarios, Crédito Diferido, Inversiones, Bienes de Uso, Obligaciones Tributarias, Obligaciones a Largo Plazo y Patrimonio.

Estado de Resultados: Ventas, costo de ventas, gastos operativos, otros Ingresos, otros gastos como las multas por incumplimientos a deberes formales que deben ser pagados en la gestión que corresponda.

2. Incumplimiento de sus obligaciones tributarias y del ordenamiento Jurídico Tributario (Ley N° 2492, Ley N° 843; D.S. 21530, D.S. 21532 y D.S. 24051).
3. Falta de competencia y diligencia profesional de los responsables del área administrativa financiera.
4. Generación de deuda tributaria.

Matriz del cumplimiento de los objetivos trazados

Objetivos	Acciones de cumplimiento de los objetivos
1) Analizar la información contable y tributaria que se esboza en el contenido de los Recursos de Alzada y Recursos Jerárquicos	Análisis de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/ RA 0157/2017 de 27/03/2017 correspondiente a la empresa agropecuaria: Industria Molinera y Balanceados de Alimentos IMBA S.A.
2) Identificar la conducta	Identificación de la conducta tributaria del contribuyente

Objetivos	Acciones de cumplimiento de los objetivos
tributaria de las empresas agropecuarias en Bolivia	y los siguientes ilícitos tributarios: <ul style="list-style-type: none"> - Incumplimiento de deberes formales y - omisión de pago
3) Demostrar el efecto que tiene dicha conducta tributaria, sobre la preparación y presentación de los estados financieros.	Conforme a la conducta tributaria, se esquematizó el Balance General y el Estado de Resultados

8. Conclusiones de la monografía

Al dar lectura a la información que plasman tanto los Recursos de Alzada como los Recursos Jerárquicos se deduce que:

- ◆ Lamentablemente la conducta tributaria del contribuyente afecta la veracidad de la información sobre la preparación y presentación de estados financieros, revelando falta de ética, formación profesional competente y diligencia para realizar las tareas encomendadas por la organización.

Existen muchos actores dentro y fuera del ente económico responsables o corresponsables de la información distorsionada sobre el Balance General y el Estado de Resultados, producto de una acción premeditada u omisión al Ordenamiento Jurídico Tributario establecido en nuestro País y que es de cumplimiento obligatorio para todos los ciudadanos.

Asimismo, se deduce que la conducta tributaria, no termina en establecer la responsabilidad de alguien, su efecto es multiplicador, considerando que las partidas del Balance General son acumulativas; es decir, no sólo se observa el ciclo económico objeto de análisis sino todas las gestiones a partir del establecimiento de

la deuda tributaria, en tanto las partidas afectadas en el Estado de Resultados tampoco reflejan la realidad económica sobre los ingresos y gastos que haya tenido la empresa.

Lo que es peor aún, es que tenemos información que no es útil para la toma de decisiones y que probablemente ha sido presentada a entidades financieras, usuarios, terceros interesados y la sociedad, concluyendo que en la auditoría tributaria fiscal establecida por la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Nacionales), se revelan claramente inconsistencias entre la información declarada por la empresa y la que es real.

- ◆ Coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que como mencionáramos, erosiona los más profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una desproporcionada asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo. (López, 2015 p. 169).

9. Recomendaciones

Para concluir y al haber examinado detalladamente cuales son las deficiencias encontradas en el análisis tributario de las empresas agropecuarias en Bolivia mis recomendaciones van dirigidas tanto al Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) como al ente que debe coadyuvar al establecimiento de políticas relacionadas a mejorar el control interno vinculado a los sistemas de contabilidad, pago de tributos y preparación de estados financieros que se detallan a continuación:

◆ **Generar Conciencia Tributaria**

En este aspecto, es importante mencionar que el SIN debería incrementar su rol de educador en el tema tributario, se deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los impuestos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

En este sentido mencionar que la creación de una conciencia tributaria no tiene una atención adecuada, sobre todo en los países en vías de desarrollo, entre los que se encuentra Bolivia.

◆ **Incrementar el Riesgo de Detección**

Debemos ser conscientes que la tarea que realiza el SIN no es sencilla, toda vez que el Control Tributario efectivo va estrechamente relacionado con el factor de bajo riesgo de ser detectado. Si existiera un control permanente en todas las etapas del Proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo al ser fiscalizado por el SIN, y que de materializarse esa situación, deberá pagar la sanción por omisión de pago, incumplimiento a deberes formales, etc. que le traerá aparejada una carga más pesada, la que no sólo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal en el caso de ser detectado.

El riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones. por otra parte, debe ser razonable, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, esto lo menciono porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse, por ello para erradicar la intención de incumplir deben darse tres factores en forma concordante: la capacidad de la Administración Tributaria para detectar los evasores, la posibilidad de que pueda ser sancionado y por último la posibilidad de forzar el cumplimiento respectivo.

◆ **Desarrollo de un adecuado sistema de control interno**

Es importante destacar que para que el control interno cumpla con sus objetivos, debe generarse y promoverse permanentemente en la institución un ambiente que influya positivamente sobre el control en todos los niveles.

Debe contarse con una metodología de selección de personal que, en la medida de lo posible, permita identificar a potenciales empleados con altos niveles de ética y que desde el proceso de contratación se enfatice en la importancia de los valores institucionales de la organización, del mismo modo, en el proceso de inducción y capacitación se debe hacer continua referencia a los valores institucionales y aplicar una estrategia de desarrollo del talento humano que permita a los empleados valorar las ventajas de vivir con estos valores.

Por tanto, la organización debe establecer valores institucionales, principios, reglas de conducta, los perfiles del talento humano y de los puestos y las **políticas de capacitación y formación** y la permanente actualización frente a las estrategias y a la forma de desarrollar adecuadamente esos procesos, todo con el fin de que se desarrolle y solidifique una cultura de autocontrol, autocorrección y autorregulación. Como dichos códigos pueden vulnerarse, deben consagrarse las medidas administrativas, correctivas y las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento, sin perjuicio de las responsabilidades legales que en cada caso puedan resultar, e incentivos en los casos en que presenten propuestas relevantes y de posible implantación en la organización.

◆ **Preparación y presentación de estados financieros que revelen la integridad de operaciones que realice el ente económico**

Los profesionales vinculados no solo al área contable e impositiva de la organización sino a otras áreas, tienen la responsabilidad de:

- Capacitarse continuamente.
- Cumplir el ordenamiento jurídico tributario.
- Revelar íntegramente las operaciones que realice el ente económico.
- Preparar y presentar estados financieros conforme a las normas contables.

- Trabajar con altos valores de ética.
- Todos los trabajadores deben adherirse a mejorar las políticas de control interno de la organización.

Glosario de términos

1. Administración Tributaria

Es el Servicio de Impuestos Nacionales, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas quien es responsable de Controlar y administrar los tributos fiscales Internos en el país.

2. Cobro Coactivo

Es el trámite de cobro compulsivo determinado por autoridad competente, que se efectúa sobre una deuda.

3. Código Tributario Boliviano

Ley 2492 de 02/08/2003, instrumento legal que regula las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes o responsables.

4. Conducta Tributaria

Actitud que adopta el contribuyente respecto a la acción u omisión de disposiciones de carácter formal.

5. Consultas Tributarias

Procedimiento establecido en el Código Tributario para que quien tuviera un interés personal y directo, pueda consultar sobre temas impositivos controvertibles y sobre la correcta aplicación de la norma legal correspondiente, ante la Dirección Distrital respectiva.

6. Contribuyente

Persona natural, jurídica, empresa unipersonal o sucesión indivisa (sujeto pasivo) que realiza alguna actividad económica, que de acuerdo a Ley, constituye hecho generador de algún tributo. Está obligada al pago de los impuestos y al cumplimiento de los deberes formales (presentación de formularios) establecidos de acuerdo a ley.

7. Defraudación

Delito tributario en que incurre el que mediante simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce en error al Fisco, del que resulte para sí o un tercero, un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción.

8. Estados Financieros

Son informes que utilizan las instituciones para dar a conocer la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o periodo determinado

9. Ética

Conjunto de costumbres y normas que dirigen o valoran el comportamiento humano en una comunidad.

10. Evasión

Infracción tributaria en la que incurre quien mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

11. Fisco

Hacienda Pública, Tesoro General. Por extensión, sinónimo de Estado o autoridad Pública en materia económica.

12. Fiscalización

Revisión, Control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, efectuado por la Administración Tributaria.

13. Impuesto

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

14. Evasión

Infracción tributaria en la que incurre quien mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

15. Moral

Disciplina filosófica que estudia el comportamiento humano en cuanto al bien y el mal.

16. Obligación Tributaria

Vínculo entre el acreedor llamado sujeto activo y el deudor, llamado sujeto pasivo, cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación tributaria, coactivamente exigible.

17. Pago de Impuestos

Acto de cancelar el monto que se adeuda por concepto de pago de un tributo fiscal.

18. Tributo

Prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos son impuestos, tasas, contribuciones especiales y patentes municipales.

Referencias Bibliográficas

Referencias jurídicas tributarias:

Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia de 9 de febrero de 2009. Gaceta oficial.

Ley N° 2492 de 2/08/2003 (Código Tributario Boliviano). Gaceta oficial.

Ley N° 843 de 20/05/1986 (Ley de Reforma Tributaria). Gaceta oficial.

Ley N° 1990 de 28/07/1999 (Ley General de Aduanas). Gaceta oficial.

Ley N° 144 (Ley de la Revolución Productiva Comunitaria Agropecuaria) de 26/06/2011. Art. 39. Gaceta oficial.

Decreto Supremo N° 0637 de 15/09/2010. Gaceta oficial.

Decreto Supremo N° 1447 del 25/12/2012. Gaceta oficial.

Decreto Supremo N° 1979 del 16/04/2014. Gaceta oficial.

Decreto Supremo N° 225 del 29/07/2009. Gaceta oficial.

Decreto Supremo N° 29254 del 05/09/2007. Gaceta oficial.

Resolución Normativa de Directorio N° 10-0033-16 de 25/11/2016.

Referencias relacionadas a la investigación:

El Recurso de Alzada fue recuperado de <http://www.ait.gob.bo>

López, E. (2015). Tesis de maestría, tema: “Manual de auditoría para la evaluación del control interno relacionado con los procedimientos de control tributario”. Caso de estudio: comerciantes no empadronados en el S.I.N., que venden celulares en la feria 16 de julio de la Ciudad de El Alto. Unidad de Postgrado, Carrera Contaduría Pública. La Paz – Bolivia.

Vela, G. (2012). El Control Interno y la Gestión de Riesgo.

La Paz - Bolivia

Coca, H. (2007). Principios de Contabilidad Agrícola.

Santa Cruz – Bolivia.

Condori, J. (2007). Manual de Contabilidad Agropecuaria.

La Paz – Bolivia.