

i

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECÓNICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
INSTITUTO DE INVESTIGACION DE CIENCIAS CONTABLES, FINANCIERAS Y AUDITORÍA
UNIDAD DE POSTGRADO



“MONOGRAFÍA”
DIPLOMADO EN TRIBUTACION

**TEMA: DISEÑO DE UNA GUIA TRIBUTARIA DE
APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO PARA LA
CONCILIACION ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS
TRIBUTARIAS.**

Postulante: Daynor Vladimir Villegas Escobar
Docente: Lic. Esteban Salinas Alavi

La Paz, Bolivia
2018

DEDICATORIA.

Es mi deseo dedicar este trabajo a Dios que nos protege y da salud, a mis queridos padres que me dieron apoyo incondicional y a Fabián Villegas el motor para superarme día a día.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por darme la salud que tengo, por tener una cabeza con la que puedo pensar muy bien y además un cuerpo sano y una mente de bien.

Quiero agradecer a todos mis docentes ya que ellos me enseñaron a valorar los estudios y a superarme cada día impartíendome nuevos conocimientos, también agradezco a mis padres porque ellos estuvieron para darme su apoyo incondicional.

INDICE DE CONTENIDOS

CARATULA	i
DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO.....	iii
INDICE DE CONTENIDOS.....	iv
INDICE DE TABLAS.....	vi
INDICE DE ANEXOS.....	vii
RESUMEN.....	viii
1. INTRODUCCION	1
2. PLANTEAMIENTO DE PROBLEMA.....	4
2.1 FORMULACION DE PROBLEMA.....	5
3. OBJETIVOS.....	5
3.1 OBJETIVO GENERAL.....	5
3.2 OBJETIVO ESPECIFICO.....	5
4. JUSTIFICACION	5
4.1 JUSTIFICACION METODOLOGICA.....	5
4.2 JUSTIFICACION ACADEMICA.....	6
4.3 JUSTIFICACION PRÁCTICA.....	6
5. MARCO METODOLOGICO CONCEPTUAL.....	7
5.1 ANTECEDENTES DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADAS Y NIIF EN BOLIVIA.....	7
5.2 PREPARACION Y PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS.....	10
5.2.1 Finalidad de Estados Financieros.....	10
5.3 IMPUESTO DIFERIDO.....	14
5.3.1 Método de Pasivo basado en Balance.....	17
5.4 NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE.....	22
5.4.1 Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas.....	24
5.4.2 Sujeto Pasivo.....	25

5.4.3 Hecho Imponible.....	25
5.4.4 Principio de Fuente.....	26
5.4.5 Determinación de la Utilidad Neta.....	26
5.4.6 Alícuota.....	28
5.4.7 Exenciones.....	28
5.4.8 Regulaciones Tributarias para la Aplicación de Normas Contables.....	29
5.4.9 Registros y Operaciones Contables.....	29
5.5 TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.....	31
5.6 BIENES DE USO.....	32
5.6.1 Costo inicial y reconocimiento de un activo fijo.....	33
5.6.2 Mejoras y/o reparaciones en activos fijos.....	34
5.6.3 Depreciación de los bienes de uso.....	36
5.6.4 Baja en bienes de uso.....	37
5.7 CUENTAS POR COBRAR.....	38
6. MARCO METODOLOGICO.....	40
6.1 ENFOQUE DE LA INVESTIGACION.....	40
6.2 TIPO DE INVESTIGACION.....	40
6.3 DISEÑO DE LA INVESTIGACION.....	40
6.4 METODO DE INVESTIGACION.....	41
6.5 TECNICAS DE INVESTIGACION.....	41
7. MARCO PRÁCTICO.....	41
7.1 PROPOSITO DE LA ACCION TRANSFORMADORA-DESARROLLO DE LAS ACTIVIADES.....	43
8. CONCLUSIONES.....	46
9. RECOMENDACIONES.....	46
BIBLIOGRAFIA.....	48

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Esquema determinación del impuesto diferido.	16
Tabla 2. Método de pasivo en Balance	17
Tabla 3. Activo y Pasivo por Impuestos Diferido	19
Tabla 4. Diferencias Temporarias	19
Tabla 5. Diferencia entre bases contables	20
Tabla 6. Ingresos Tributarios.....	24
Tabla 7. Propuesta de Acción estratégica y transformadora	41

INDICE DE ANEXOS

ANEXO A LEY 843. 49

ANEXO B DS 24051 52

RESUMEN

Una empresa, ya sea unipersonal o constituida a través de las modalidades permitidas por el Código de Comercio, que busca dentro de sus objetivos el brindar bienes u ofrecer servicios, pero sin duda su fin único es la obtención de utilidades, para el propietario o sus socios, para lograr el mismo esta se encuentra organizada y combina de diversos factores ya sean materiales, tecnológicos, financieros así como los recursos humanos necesarios.

Dentro de las actividades que estas desarrollan podemos citar: las de servicios, comerciales, industriales, agroindustriales, mineras, bancarias, petroleras y otras, pero sin importar la naturaleza de la entidad y su forma de organización, necesitan de un control de gestión el cual permita llegar a lograr sus objetivos. Dentro de estos controles de gestión abarca una serie de lineamientos tanto cualitativos y cuantitativos dentro de los cuales podemos citar: la planificación estratégica, el proceso de control interno, el proceso de control presupuestario, la contabilidad de gestión entre otros.

En este entendido, la contabilidad viene a convertirse en uno de los pilares más importantes de gestión para la toma de decisiones, mostrando la situación financiera a una determinada fecha, así como el desempeño y resultado obtenido, mostrando a la vez su capacidad contributiva y dada a estructura impositiva vigente en el país, esta se obliga a cumplir con las obligaciones tributarias, siendo una de estas la determinación del Impuesto Sobre Utilidades de las Empresas.

Es así que los criterios para el reconocimiento de Activos, Pasivos, Ingresos y Gastos en estricta aplicación de normas contables diferirán de los exigidos por la norma tributaria correspondiente, diferencia que puede ser solucionada con la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 (Impuesto Diferido), cuyo espíritu sirve para el cálculo de las diferencias temporarias y el tratamiento contable del impuesto diferido.

DISEÑO DE UNA GUIA TRIBUTARIA DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO PARA LA CONCILIACION ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS TRIBUTARIAS.

1. INTRODUCCION

Los cambios en las empresas, el crecimiento y evolución de sus transacciones producto de una economía globalizada, ha fortalecido la necesidad de que las empresas sean más competitivas, entre estas están comerciales, industriales o de otros ramos, a la vez esto lleva consigo un gran desafío en los años venideros para gestionar la información y en su capacidad de liderar los cambios.

La apertura de nuevos mercados que resulta de la globalización de capitales, de los cuales no podemos distraernos, han hecho obligatorio la comparabilidad de la información financiera confiable y oportuna en función a normas de contabilidad globales.

Para responder a esta necesidad, el año 1973 se constituyó el Comité de Normas de Contabilidad (IASC), el mismo que es encargado de emitir las Norma Internacionales de Contabilidad (NIC). En febrero de 2001, esta entidad se transformo en la International Accounting Standards Comité Foundation, la cual creó la Internacional Accounting Standar Board (IASB) la misma que es encargada de emitir las NIIF. Con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera se pretende resolver los problemas de uniformidad en la presentación de los estados financieros, aportando además de transparencia en su presentación.

Conociendo la importancia la contabilidad de las empresas y la necesidad de la información interna como externa, el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia – CAUB,

suscribió con el BID un Convenio de Cooperación Técnica No Reembolsable ATN/MT-10078-BO, llamado “Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría”, en la cual se aprobaron una serie de normas locales basadas en normas internacionales. Sin embargo el Consejo Técnico de Contabilidad y Auditoría (CTNAC) ha emitido la Resolución CTNAC N° 001/2012 de fecha 7 de noviembre de 2012, en la cual menciona que las resoluciones emitidas que daban vigencia al proceso de convergencia antes mencionado a la fecha se encuentran sustancialmente desactualizadas, considerando que las mismas no permiten un adecuado proceso de adopción y aplicación de las normas internacionales.

Es así que estas normas en convergencia desarrolladas quedan sin efecto, por lo que mantienen en vigencia las 14 Normas Contables Generalmente Aceptadas, sin embargo se debe aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera para su aplicación en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos del país o reglamentaciones locales sobre asuntos determinados, aspecto que ya se encontraba en vigencia desde las Resoluciones N° 01/94 y 02/94 y 03/2003 emitidas por el Consejo Técnico de Contabilidad y Auditoría (CTNAC), con la resolución reciente menciona que se deben aplicar con toda rigurosidad las NIIF, en cuanto a criterios de reconocimiento, medición y revelación para las transacciones y los elementos de los estados financieros de propósitos generales.

De la misma forma, considerando que anteriormente se recomendaba la adopción de las Normas Internacionales, pero ahora se debe aplicar de forma obligatoria (sustancialmente) dichas normas para aquellos casos en el cual no exista pronunciamiento técnico en Bolivia esto hasta concretar algunos mecanismos para su aprobación legal de las NIIF plenas a través de la instancias competentes.

Por estas razones las empresas tienen la necesidad de un permanente desarrollo en su contabilidad, de manera que puedan converger a normas únicas, mismas que permitan exponer estados financieros con propósitos generales, que a la vez brinden información financiera confiable, transparente y comparable para los diversos usuarios de los mismos.

Por lo expuesto anteriormente, en el presente trabajo se realizara una guía tributaria de aplicación del impuesto diferido para conciliación de algunas diferencias que puedan originarse

entre la aplicación de normas contables y normas tributarias, las primeras aplicando políticas contables de acuerdo a su naturaleza, la realidad económica y las segundas originadas con la aplicación de normas tributarias, todo esto en un marco para las actividades que realizan las empresas comerciales en Bolivia

2. PLANTEAMIENTO DE PROBLEMA.

El reconocer que existe una necesidad imperiosa de implementar una contabilidad basada en Normas Contables enfocada a satisfacer las necesidades e informar a los distintos usuarios de la misma, ratifica sin lugar a duda que exista una autonomía contable, la cual deje de estar enfocada a un usuario prioritario, como es el Servicio de Impuestos Nacionales, si no que la contabilidad debe estar basada en satisfacer las necesidades de distintos usuarios, brindando así estados financieros transparentes y de alta calidad.

También cabe mencionar que en la actualidad los que llevan la contabilidad no le han puesto el suficiente interés para poder llegar a conseguir o identificar las operaciones realizadas por las empresas, las que deberían llevar consigo la aplicación de normas contables adoptadas en base a la naturaleza de sus actividades, las cuales en un determinado momento llegarían a discreparían de la normativa tributaria, diferencia en calculo que debe ser reconocida con la aplicación del Impuesto a las Ganancias basado en Norma Contable Internacional(Impuesto Diferido).

Motivo que nos lleva a reconocer que al no existir una Norma Contable local específica para el registro del Impuesto Sobre las Ganancias en Bolivia, se debería aplicar rigurosamente la NIC 12 y registrar el impuesto diferido emergente de los resultados tributarios y contables, en virtud a las Resoluciones Técnicas emitidas por el Consejo Técnico (Resoluciones N° 01/94, 02/94, 01/2003 y 01/2012) en las cuales ratifican el uso de Normas Internacionales de Información Financiera, para su aplicación en ausencia de pronunciamientos técnicos específicos del país.

De esta manera, se debería tomar en cuenta y conciencia de la comparación, aplicación de normas contables y tributarias, nos lleva a la generación de diferencias que en el tiempo se irán regularizando y que necesariamente deben ser reconocidas en los estados financieros, en cuanto a la definición de activo por su reconocimiento en la obtención de beneficios económicos futuros, o de pasivo como desprendimiento de recursos.

Es por esto que las empresas, deben contar con una guía tributaria base que permita identificar la incidencia de la aplicación del impuesto diferido, esto conforme a la naturaleza de las actividades ordinarias que desarrollan.

2.1 FORMULACION DE PROBLEMA.

La pregunta de investigación planteada es la siguiente:

¿Con la aplicación del Impuesto diferido es posible conciliar Normas Contables y normas tributarias en la determinación del Impuesto Sobre Utilidades Empresas?

3. OBJETIVOS.

3.1 OBJETIVO GENERAL

- Desarrollar una guía tributaria para el cálculo del impuesto diferido para los rubros de cuentas por cobrar y bienes de uso, el cual demuestre el efecto Contable y Tributario en aplicación de las normas correspondientes.

3.2 OBJETIVO ESPECIFICO.

- Analizar el método del Impuesto Diferido, tratamiento que resulta de aplicación necesaria entre la comparación de Normas Contables y Normas Tributarias.
- Establecer conceptos básicos entre Normas Contables y el Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas en cuanto a los objetivos que ambas persiguen.
- Determinar cuál es el efecto en la aplicación del Impuesto diferido.
- Analizar las diferencias temporarias originadas en la aplicación de Normas Contables y Normas Tributarias y la correspondiente determinación del impuesto diferido generado.

4. JUSTIFICACION

4.1 JUSTIFICACION METODOLOGICA

En la presente monografía se realizara una guía de aplicación del impuesto diferido estudio, el cual permitirá aclarar los procesos de conciliación entre normas contables y normas tributarias, que permitieran la realización de estados financieros con propósitos generales, y comprender asimismo la aplicación de impuesto diferido sin vulnerar normas de tributarias.

De la misma manera la presente investigación será de carácter cualitativo, descriptivo, no experimental, deductivo y analítico. Debido a que serán explicaciones y descripciones con análisis e interpretación acerca de la correcta aplicación del impuesto diferido.

Asimismo será no experimental debido que no se pondrá en práctica, será de carácter deductivo analítico debido que se realizara la revisión e interpretación de normas contable y normas tributarias para la interpretación de información y análisis de datos.

4.2 JUSTIFICACION ACADEMICA

Considerando que la Universidad Mayor de San Andrés unidad en de Postgrado de la carrera de Contaduría Pública, ha implementado como modelo de realización de monografías, en el que es importante la investigación y el aporte que como estudiantes de diplomado podemos dar a la sociedad por tal razón a través de los proyectos de investigación, pretendemos optimizar el trabajo que se realiza en el campo relacionado con tributos y que permitirá reforzar todos los conocimientos adquiridos hasta la actualidad, y que serán complementados con la investigación en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

4.3 JUSTIFICACION PRÁCTICA

Esta investigación se realiza porque existe la necesidad conocer y tomar conciencia de la aplicación de los criterios relacionados con el reconocimiento y medición del **Impuesto Diferido**, para determinar sus diferencias de carácter temporal, que deben ser reconocidas y presentadas en los estados financieros, para de esta forma reconocer el gasto (ingreso) tributario acompañado de los activos y pasivos tributarios relacionados con sus operaciones, es decir considerar la existencia de una obligación tributaria para la gestión corriente, pero además considerar el efecto de ciertas transacciones que tienen un efecto en la liquidación del Impuesto Sobre las utilidades de periodos futuros, ya sea como pagos que deben realizarse en el futuro o como beneficios para reducir los pagos que deben realizarse en los periodos siguientes.

Por lo tanto, la aplicación del **Impuesto Diferido a través del contenido de la NIC 12**, debido a que en Bolivia no se cuenta con una norma local específica para el reconocimiento de

éste tipo de transacciones, nos permitirá conciliar los resultados contables con los resultados tributarios, además de reconocer dichas diferencias por los efectos que pudiesen tener en la liquidación y pago del IUE en el futuro. Esta diferencia a medida que va pasando el tiempo ira regularizándose y desaparecerá, los resultados acumulados de varios ejercicios no se verán afectados por los efectos de las transacciones del pasado.

5. MARCO METODOLOGICO CONCEPTUAL

5.1 ANTECEDENTES DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES GENERALMENTE ACEPTADAS Y NIIF EN BOLIVIA.

En nuestro país, la investigación en temas contables nos ha llevado a la formulación de 14 normas locales, mismas que fueron aprobadas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad (CTNAC). Mediante Resolución N° 01/94 de 22 de febrero de 1994, estas normas son:

- NC 1 Principios de Contabilidad Generalmente aceptadas.
- NC 2 Tratamiento Contable de Hechos Posteriores al Cierre del Ejercicio.
- NC 3 Estados Financieros a Moneda Constante (Revisada y Modificada).
- NC 4 Revalorización Técnica de Activos Fijos.
- NC 5 Principios de Contabilidad para la Industria Minera.
- NC 6 Tratamiento Contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor (Revisada y Modificada).
- NC 7 Valuación de Inversiones Permanentes.
- NC 8 Consolidación de Estados Financieros.
- NC 9 Norma Contable para la Industria Petrolera.
- NC 10 Tratamiento Contable de los Arrendamientos.
- NC 11 Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros.
- NC 12 Tratamiento Contable de Operaciones en Moneda Extranjera, cuando Coexisten más de un Tipo de Cambio.
- NC 13 Cambios Contables y su Exposición.

- NC 14 Políticas Contables su Exposición y Revelación.

Con la aplicación de estas normas también se dio origen a través de la Resolución 02/94 del 10 de mayo de 1994, sancionada por Comité Ejecutivo Nacional (CEN) del Colegio de Auditores de Bolivia en su sesión, con vigencia a partir del 1 de enero de 1995 la cual, "Pone en vigencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas internacionales de Auditoría (NIA), en caso de ausencia de normas locales..."(Centellas, 2011, p.75). Esto demuestra un esfuerzo de actualización de las normas contables, y con la misma un manifiesto expreso de la intención de acceder a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Pasado el tiempo y luego de varios años se realizó un convenio con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia, en el cual se ejecutó la convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, aprobando así por el CTNAC varias resoluciones como consecuencia de dicha convergencia las cuales son:

- Resolución N° 02/2010 de fecha 30 de octubre de 2010, aprobando las Normas de Información Financiera desarrolladas en convergencia.
- Resolución N° 04/2010 de fecha 30 de octubre de 2010, aprobando diez interpretaciones de Normas de Información Financiera desarrolladas en convergencia.
- Resolución N° 01/2011 de fecha 05 de febrero de 2011, aprobando las Normas de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, desarrolladas en convergencia.
- Resolución N° 02/2011 de fecha 05 de febrero de 2011, aprobando quince interpretaciones de Normas de Información Financiera, desarrolladas en convergencia.

Sin embargo, estas Resoluciones quedaron abrogadas por la Resolución del CTNAC N° 001/2012 de 7 de noviembre de 2012, ya que las mismas fueron quedando desactualizadas respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en vigencia, esta situación hace que no se permita un adecuado proceso de adopción y aplicación de las normas internacionales, por lo que se mantiene sin efecto las normas antes citadas.

Pero sin duda esta Resolución (01/2012) también lleva consigo el recalcar que la vigencia de la Resolución 01/94 y 02/94 y la 01/2003 las cuales tienen como consecuencia la ratificación de la adopción de las NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA – NIIF , emitidas por la IASB, que al no contar con suficientes pronunciamientos técnicos específicos en el país o reglamentaciones locales sobre asuntos determinados se deben adoptar sustancialmente las NIIF vigentes en idioma español, especificando

"Por lo tanto, cuando corresponda, las NIIF se deben aplicar con toda rigurosidad en cuanto a criterios de reconocimiento, medición y revelación para las transacciones y los elementos de los estados financieros de propósitos generales; que permitan la presentación razonable, utilidad y transparencia de la información financiera". (Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, Resolución N° 01/2012 de 7 de octubre de 2012).

Lo mencionada anteriormente nos lleva a indicar que en Bolivia, como en todos los países del mundo existe la necesidad de exponer la información financiera para diversos usuarios, información financiera confiable, uniforme. Ahora se viene el gran desafío de que estos estados serán preparados en virtud de las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas y no solo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en ausencia de norma específica llegar aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB)

Lo importante a recalcar con los primeros pasos en aplicar de forma definitiva las NIIF, es que se tenía sin duda a que las empresas contribuyan con información financiera fiable, objetiva, comparable uniforme y transparente acordes a normativas transparentes, por lo que el Colegio de Auditores de Bolivia ha ido capacitando, evaluando y certificando a los profesionales del ramo comprometiéndose así con el establecimiento de normas de contabilidad mundialmente aceptadas.

Las NIIF 's se basan en el Marco Conceptual, el cual hace referencia a los conceptos generales en la información presentando dentro de los estados financieros con propósito general.

A la fecha las NIIF están compuestas por:

- 1 Marco de Conceptos.
- 41 Normas Internacionales de Contabilidad (vigentes sólo 29).
- 13 Normas Internacionales de Información Financiera.
- 32 SIC - Interpretaciones de las NIC (vigentes solo 8).
- 20 CINIIF - Interpretaciones de las NIIF.

Se es consciente, la dificultad que implicaría abarcar los efectos de la aplicación de las NIIF, por lo que en la presente investigación se pretende buscar las incidencias en el aspecto fiscal como se comentó anteriormente.

5.2 PREPARACION Y PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS.

5.2.1 Finalidad de Estados Financieros.

El objetivo principal de la preparación de estados financieros de propósito general, es asegurar que sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad, correspondientes a periodos anteriores así como con otras empresas.

Los estados financieros son el resultado de todas las transacciones financieras de la entidad, es decir son un reflejo de la situación financiera de la empresa a una fecha determinada, la cual sirve de información para los usuarios de los mismos.

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas. (Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. NIIF;2003)

Entre los usuarios de los estados financieros se encuentran los inversores presentes y potenciales, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobiernos y sus organismos públicos, así como el público en general. Éstos usan los estados financieros para satisfacer algunas de sus variadas necesidades de información. Entre las citadas necesidades se encuentran las siguientes:

- a) **Inversionistas.** Los suministradores de capital-riesgo y sus asesores están preocupados por el riesgo inherente y por el rendimiento que van a proporcionar sus inversiones. Necesitan información que les ayude a determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones. Los accionistas están también interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para pagar dividendos.

- b) **Empleados.** Los empleados y los sindicatos están interesados en la información acerca de la estabilidad y rendimiento de sus empleadores. También están interesados en la información que les permita evaluar la capacidad de la entidad para afrontar las remuneraciones, los beneficios tras el retiro y otras ventajas obtenidas de la empresa

- c) **Prestamistas.** Los proveedores de fondos ajenos están interesados en la información que les permita determinar si sus préstamos, así como el interés asociado a los mismos, serán pagados al vencimiento.

- d) **Proveedores y otros acreedores comerciales.** Los proveedores y los demás acreedores comerciales, están interesados en la información que les permita determinar si las cantidades que se les adeudan serán pagadas cuando llegue su vencimiento. Probablemente, los acreedores comerciales están interesados, en la empresa, por períodos más cortos que los prestamistas, a menos que dependan de la continuidad de la entidad por ser ésta un cliente importante.

- e) **Clientes.** Los clientes están interesados en la información acerca de la continuidad de la empresa, especialmente cuando tienen compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.

- f) **El gobierno y sus organismos públicos.** El gobierno y sus organismos públicos están interesados en la distribución de los recursos y, por tanto, en la actuación de las entidades. También recaban información para regular la actividad de las entidades, fijar políticas fiscales

y utilizarla como base para la construcción de las estadísticas de la renta nacional y otras similares.

- g) Público en general. Cada ciudadano está afectado de muchas formas por la existencia y actividad de las entidades. Por ejemplo, las entidades pueden contribuir al desarrollo de la economía local de varias maneras, entre las que pueden mencionarse el número de personas que emplean o sus compras como clientes de proveedores locales. Los estados financieros pueden ayudar al público suministrando información acerca de los desarrollos recientes y la tendencia que sigue la prosperidad de la empresa, así como sobre el alcance de sus actividades.

Para cumplir este objetivo los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- a) Activos.
- b) Pasivos.
- c) Patrimonio.
- d) Ingresos y Gastos, en los que se incluyen ganancias y pérdidas.
- e) Aportación de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales.
- f) Flujos de efectivo.

El Activo podemos definir como un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

El Pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

El Patrimonio podemos definir, como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Los Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decremento de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionadas con las aportaciones de los propietarios.

Los Gastos son los decrementos de los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salida o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios.

Es necesario mencionar que para el reconocimiento de alguno de los elementos de los estados financieros se tiene que tomar en cuenta que:

1. Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa.
2. La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Al evaluar si una partida cumple la definición de activo, pasivo y patrimonio, debe prestarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que están dentro de la misma y no meramente su forma legal .Esta información, junto con la contenida en las notas, genera un juego completo de un conjunto de estados financieros.

Un juego completo de estados financieros comprende:

- Un estado de situación financiera.
- Un estado de resultados.
- Un estado de cambios en el patrimonio.
- Un estado de flujo de efectivo.

- Notas, que incluyen un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.

El estado de situación financiera, también conocido como balance general, es el estado que muestra un efecto acumulado de las operaciones que se efectúan en el pasado, mostrándonos a la vez y a una determinada fecha los activos, pasivos y patrimonio el cual nos pueda llevar a determinar la estructura financiera, liquidez y solvencia.

El estado de resultados, es el que nos muestra el desempeño que ha obtenido la empresa en un periodo determinado de operaciones, obteniendo así la utilidad (perdida) que se obtiene en base a los ingresos y gastos que genero la empresa.

Este juego de estados financieros deberá presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento del mismo, esto implica que para una presentación razonable requiere de la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual. Respecto a los conceptos y componentes de los estados financieros, si bien son de mucha importancia no se abordara en el presente trabajo, debido a que no son sujetos de análisis en la investigación.

5.3 IMPUESTO DIFERIDO.

En la actualidad el concepto de impuesto diferido conlleva consigo las categorías de derechos u obligaciones por lo que estos son registrados en las cuentas contables, ya que se puede obtener beneficios económicos o se puede desprender de los mismos cumpliendo así los conceptos de activo o pasivo.

Una entidad reconocerá las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones, otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos Importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido.

Podemos definir como impuesto corriente, el impuesto por pagar en caso de que la empresa tenga utilidades o impuesto por recuperar en caso de que la entidad haya sufrido pérdidas

fiscales. Este impuesto corriente es el importe derivado de las declaraciones juradas de la entidad la cual estaba basada netamente con la aplicación de las leyes o regulaciones tributarias.

Podemos definir el impuesto diferido, como el impuesto por pagar (recuperar) con respecto a las ganancias (o pérdidas) imponibles, que se presentaran en el futuro los cuales tuvieron origen de su resultado las transacciones o sucesos pasados.

Los impuestos diferidos se originan cuando la empresa adelanta o aplazan el pago del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas, lo cual origina discrepancia entre la legislación fiscal y la contabilidad. Se debe considerar para este entendido que la entidad pueda probar razonablemente que en el futuro podrá revertir dicho diferimiento, ya sea por la generación de utilidades o la amortización de pérdidas.

A estas diferencias entre los importes reflejados en el impuesto actual y los impuestos reflejados en el impuesto diferido se conocen como diferencias temporarias. Pero también no podemos olvidar la existencia de las diferencias permanentes.

Diferencia Permanente, definimos como un concepto que se sigue utilizando el cual es definida como una discrepancia total entre la normativa fiscal y la norma contable acerca de la valoración de un activo, pasivo, ingreso o un gasto, tenemos como ejemplo las multas impositivas en las cuales la normativa contable dice que son un gasto que debe ser reconocido como tal, mientras que la norma fiscal menciona que no se puede admitir como gasto deducible para fines de liquidación del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas.

Diferencia Temporarias, las cuales tienen su origen en la comparación en la valoración entre:

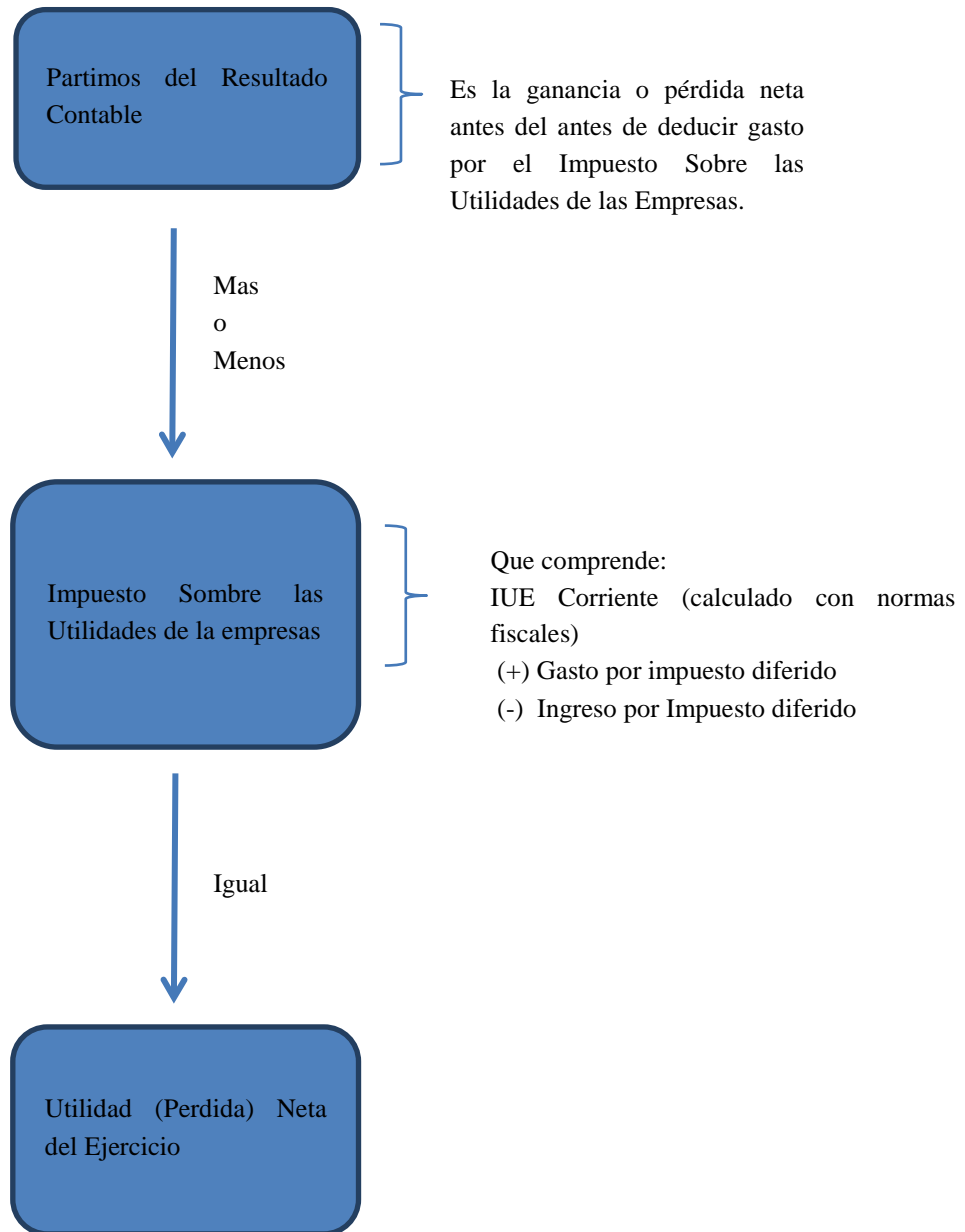
- Activos contables y activos fiscales, o entre
- Pasivos contables y pasivos fiscales.

Las diferencias temporarias pueden ser imponibles o deducibles, las que darán lugar a mayores cantidades a pagar (o menores cantidades a devolver) por impuestos en ejercicios

futuros. Estas diferencias darán lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y de activos cuando lo disminuya.

Podemos llegar a esquematizar a la determinación del Impuesto diferido de la siguiente forma:

Tabla 1. Esquema determinación del impuesto diferido.

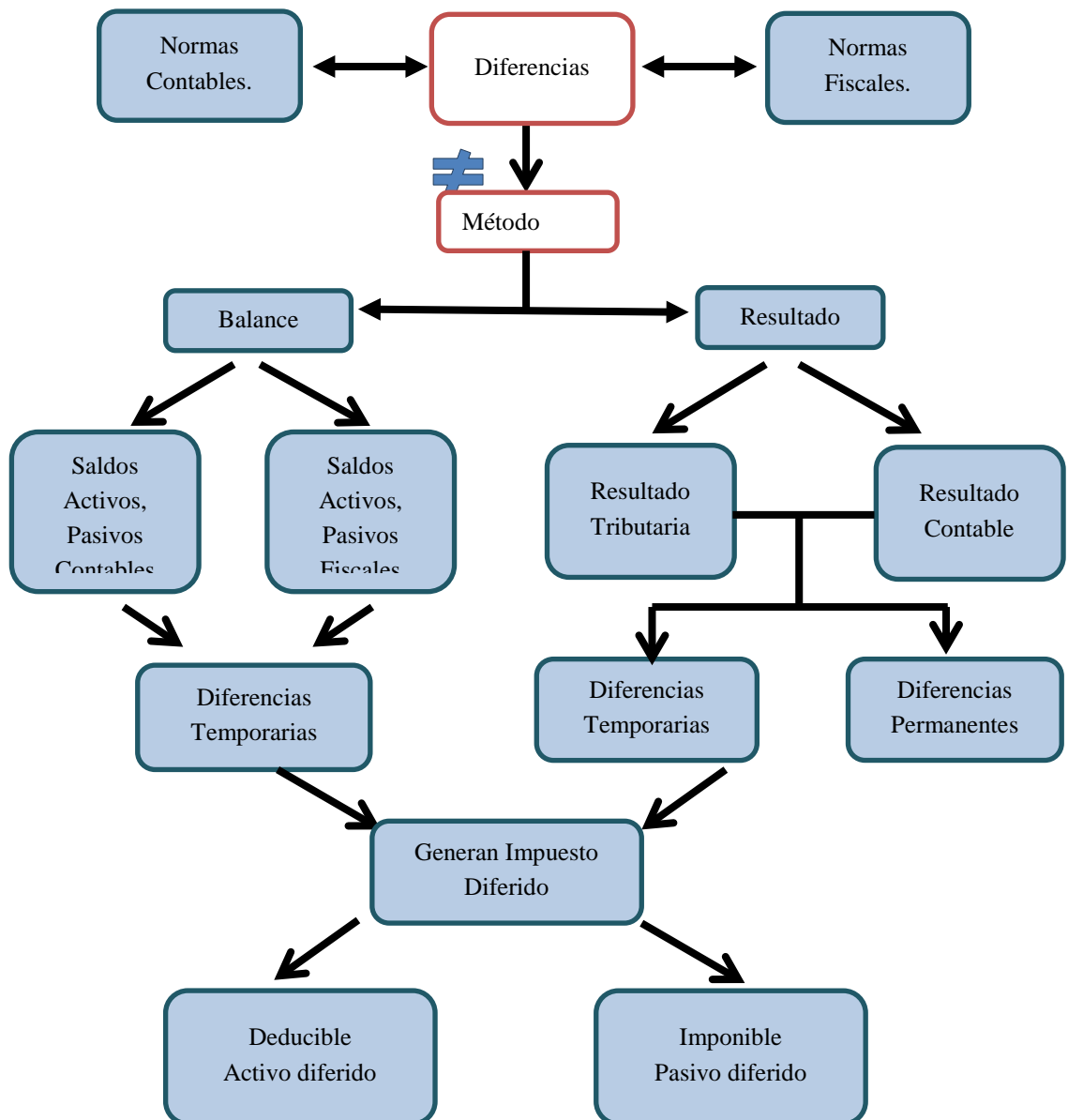


Fuente elaboración propia, 2018.

5.3.1 Método de Pasivo basado en Balance.

Este método consiste en valorar cada una de las cuentas de activo, pasivo y capital a su valor contable y a su valor fiscal ajustado, comparando ambas partidas y determinando diferencias temporarias.

Tabla 2. Método de pasivo en Balance.



Fuente elaboración propia, 2018.

Los impuestos diferidos o la cuantificación de los mismos, es sin lugar a duda un trabajo del personal contable los cuales a la vez necesitan del conocimiento contable como fiscal, estos tendrán como objetivo cuantificar correctamente la utilidad neta de las empresas, así como sus activos y pasivos.

Los Pasivos por impuestos diferidos se reconocerán en cualquier caso, no pasa los mismos por los activos por impuestos diferidos, de acuerdo con el principio de prudencia, sólo se reconocerán en la medida en que la empresa prevea que va a obtener ganancias fiscales que le permitan aplicar estos activos.

Por lo que podemos decir que se reconocerá un activo por impuesto diferido en los siguientes casos:

- Por las diferencias temporarias deducibles.
- Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales.
- Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Al cierre del ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos, dando de baja aquellos que ya no resulte probable su recuperación. De igual forma dará de baja los pasivos por impuestos diferido cuando ya no resulte probable su exigibilidad.

De la misma manera reconsiderará aquellos activos que no se haya reconocido anteriormente y se registrara siempre que resulte probable que la empresa disponga de beneficios tributarios futuros que permitan su aplicación. “Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros” (Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuesto a las Ganancias”)

Una entidad reconocerá una activo por impuesto diferido por el impuesto a recuperar o pasivo por impuesto diferido a pagar el cual tiene un origen en las transacciones suscitadas en el pasado

las cuales serán trasladadas al futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento Para ver este punto, veamos el siguiente esquema:

Tabla 3. Activo y Pasivo por impuesto diferido.

<p style="text-align: center;">Activos por</p> <p style="text-align: center;">Impuesto Diferido</p>	<p style="text-align: center;">Pasivos por</p> <p style="text-align: center;">Impuesto diferido</p>
<p>Son las cantidades de Impuesto Sobre las Ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Las diferencias temporarias deducibles. ✓ La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no haya sido objeto de deducción fiscal; y ✓ La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores 	<p>Son las cantidades de Impuesto Sobre las Ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Las diferencias temporarias imponibles

Fuente elaboración propia, 2018.

Entonces como podemos evidenciar que los activos por impuesto diferido están relacionados con las diferencias temporarias deducibles y los pasivos diferidos a diferencias imponibles, se nos hace pertinente aclarar los conceptos:

Tabla 4. Diferencias Temporarias.

Diferencia Temporarias		Diferencia Temporarias	
Deducibles		Imponibles	
Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal si corresponde, los cuales se irán compensando en periodos futuros, cuando el importe en libros:		Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal si corresponde, los cuales se irán compensando en periodos futuros cuando el importe en libros:	
✓ Del activo sea recuperado o		✓ Del activo sea recuperado o	
✓ El del pasivo sea liquidado.		✓ El del pasivo sea liquidado	

Fuente elaboración propia, 2018.

Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias futuras.

Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, esta inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, periodos futuros por medio de una salida de recursos, que incorporan beneficios económicos. Para esquematizar el concepto antes mencionado la empresa debe reconocer:

Tabla 4. Diferencias entre bases.

Diferencia de Bases			Diferencia Temporal	Se Reconoce:
Activo Contable	Mayor	Activo Tributario	Imponible	Pasivo Diferido
Activo Contable	Menor	Activo Tributario	Deducible	Activo Diferido
Pasivo Tributario	Mayor	Pasivo Contable	Deducible	Activo Diferido
Pasivo Tributario	Menor	Pasivo Contable	Imponible	Pasivo Diferido

Fuente elaboración propia, 2018.

Donde, la Base Contable de un activo y pasivo es el valor en libros, y la Base Tributaria de un activo o pasivo monto que se le reconoce para fines tributarios.

La determinación de la base fiscal de un elemento es un concepto clave para contabilizar el efecto impositivo de acuerdo a la NIC 12 ya que:

- Las divergencias entre la base fiscal y el importe en libros de los activos y pasivos exigibles dan lugar a las diferencias temporarias ya sean imponibles o deducibles.
- Aplicando el tipo de gravamen a las diferencias temporarias se determina los pasivos y activos por impuestos diferidos.

Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que fiscalmente en otro.

Por lo tanto el enfoque del balance, la base fiscal es el punto de partida para el cálculo y contabilización de los pasivos y activos por impuesto diferido. “Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperara el primero o liquidara el segunda, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas” .Llevando así a reconocer simultáneamente los impuestos corrientes y diferidos, los cuales deben estar como ingreso o gasto y ser incluidos en el resultado. (Norma internacional de Contabilidad 12 “Impuesto a las Ganancias”)

La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente.

Para identificar si existe la generación del impuesto diferido una entidad podrá seguir los siguientes pasos:

1. **Identificara** qué activos y pasivos se esperaría que afectaran a las ganancias tributarias si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente.

2. **Determinará** la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa de la siguiente:
- Los activos y pasivos.
 - Otros elementos que tienen base fiscal.

La base fiscal de un activo, pasivo, u otro elemento es su medición según las leyes o regulaciones fiscales aprobadas y que son aplicables

3. **Calculara** cualquier diferencia temporaria, perdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado,
4. **Reconocerá** los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas o créditos fiscales no utilizados.
5. **Medirá** los activos y pasivos por impuesto diferido
6. **Reconocerá** una corrección valorativa contra los activos por impuestos diferidos en la medida en que no se espera recuperar el importe.

5.4 NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE.

De conformidad a la Constitución Política del estado, los bolivianos tenemos como deber fundamental contribuir en proporción a nuestra capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos. Los impuestos y demás cargas tributarias obligan igualmente a todos.

Recordando que por impuesto se entiende que es la contribución a cargo de personas naturales y jurídicas las cuales se encuentran obligadas por Ley a pagar en tiempo y forma sus obligaciones.

Cabe destacar que los impuestos constituyen desde hace mucho tiempo, la principal fuente de recursos públicos del que valen los estados para el financiamiento de gasto público. Por lo que Villegas (1990) define como tributos “Prestaciones en dinero que el estado exige en su poder de imperio, en virtud a una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

En Bolivia el artículo 9° de la Ley 2492 Código Tributario en su parágrafo I dispone “Son tributarios las obligaciones en dinero que el estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Estos Tributos se clasifican en: impuestos, tasas contribuciones especiales y patentes municipales. Ley 2492 del 2 de agosto de 2003 “Código Tributario”. Artículo 10 El impuesto es definido como “Tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

El país en su conjunto se ha caracterizado durante los últimos años por una política impositiva de una carga monetaria. La aplicación de un régimen tributario a las actividades realizadas en Bolivia se encuentra regida por la Ley 843 de 28 de mayo de 1986, la cual es modificada por la Ley 1606, y otras leyes que parcialmente en la actualidad han ido modificando la mencionada Norma.

Dentro de la Ley 843, podemos mencionar que se encuentran normados los siguientes impuestos:

- ✓ Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Régimen Complementario Al Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Impuesto a las Transacciones.
- ✓ Impuesto Sobre las Utilidades de la Empresas.
- ✓ Impuesto al Consumo Especifico.
- ✓ Impuesto a la Propiedad de Inmuebles y Vehículos.
- ✓ Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados
- ✓ Impuesto a la Salida Aérea al Exterior
- ✓ Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.
- ✓ Impuesto Municipal a la Transferencia de Inmuebles y Vehículos Automotores

Dentro de la materia presente de estudio se analizara *el Impuesto Sobre las Utilidades de las empresas*, el cual recae sobre las utilidades de las empresas resultantes de estados financieros provenientes de bienes situados, colocados o utilizados comercialmente en el país.

5.4.1 Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas.

El Impuesto Sobre las utilidades es un impuesto que se encuentra establecido en la mayoría de las legislaciones tributarias. Este impuesto grava las utilidades claramente definidas y que se muestran en los estados financieros de las empresas con algunas ajuste de conceptos de gastos aceptados como deducibles e ingresos no gravados de acuerdo a la ley y sus reglamentos.

En la actualidad el Servicio de Impuestos Nacionales, en la publicación de su memoria 2016, en el cual muestra un crecimiento del 224% con relación al 2011 del total de las recaudaciones, en la cuales menciona también que el Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas y el impuesto al Valor Agregado mantuvieron las tasas de crecimiento mayores al 223%, lo que determino en gran proporción el resultado favorable de toda la gestión.

Tabla 6.Ingresos Tributarios.

Ingresos tributarios mercado interno e importaciones 2005-2016												
En millones de bolivianos												
Años	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Total	16.000	21.321	24.308	29.758	30.160	31.648	41.549	49.674	59.883	64.452	61.541	53.754
Mercado Interno	12.171	16.891	18.850	22.647	24.133	24.112	30.201	37.461	45.840	49.720	46.971	40.951
IUE (1)	2.169	2.907	3.215	4.681	6.242	6.031	7.649	9.400	11.280	12.284	12.302	10.379
IVA	2.521	3.118	3.654	4.231	4.402	4.681	5.628	7.178	8.588	10.033	10.580	10.940
IT	1.704	1.812	2.081	2.572	2.193	2.282	2.867	3.258	3.703	4.134	4.491	4.425
ICE	508	608	709	838	933	1.084	1.319	1.447	1.514	1.691	1.749	1.789
RC-IVA	214	217	217	259	289	263	277	279	364	439	508	496
ITF	633	446	324	340	339	347	379	378	384	401	388	439
IVME									306	311	277	6
ISAE	32	40	33	31	38	47	52	51	71	90	102	116
TJB	7	9	11	14	18	20	22	23	28	32	36	15
IJ/IPJ							13	9	20	31	25	60
Conceptos varios	121	183	258	477	971	423	559	860	1.249	1.738	2.398	2.754
Otros impuestos (2)	71	79	67	59	40	28	32	39	41	45	54	66
IEHD mercado interno	1.865	1.976	2.326	2.500	2.204	2.161	2.408	2.427	2.749	2.889	2.965	3.303
IDH	2.328	5.497	5.954	6.644	6.465	6.744	8.996	12.11	15.543	15.602	11.097	6.163
Mercado interno sin IDH	9.843	11.394	12.896	16.003	17.668	17.368	21.205	25.350	30.297	34.118	35.874	34.789
Recaudación por importaciones	3.828	4.430	5.458	7.11	6.027	7.535	11.347	12.214	14.043	14.732	14.570	12.803

En 2016, las recaudaciones del IDH alcanzaron su nivel más bajo desde 2008, mientras que los ingresos del IUE también disminuyeron en 15,6% respecto a 2015.

(1).- IUE contempla el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, incluye las Remesas al Exterior IUE-RE y las utilidades
(2).- Incluye regímenes tributarios y Programa Transitorio

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales y Memoria de la Economía Bolivia 2016, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas / Gráficos: Rubén A. / Página Siete

Fuente Servicio de Impuestos Nacionales y Memoria de la Economía Bolivia, 2016.

Es así que este impuesto, y debido a las recaudaciones que implica el mismo, es de importancia en la legislación Boliviana, mismo que grava claramente las utilidades que surgen de los estados financieros. Dicho impuesto se encuentra legislada por la Ley 843 desde el artículo 36 hasta el artículo 51 Bis, por el Decreto Supremo 24051 “Reglamento del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas”, por la Resolución Administrativa 05.0041.99 y otras disposiciones que complementan dichas normas.

5.4.2 Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es el contribuyente o sustituto del mismo, el cual debe cumplir con las obligaciones tributarias, y para fines del IUE, podemos citar el artículo 37° de la ley 843, el cual establece que:

“ Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales, sujetas a reglamentación sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa.” (Ley 843, Capítulo I, Artículo 37).

Además ley menciona que se entenderá como empresa a toda unidad económica, inclusive de carácter unipersonal que coordine factores de producción en la realización de sus actividades.

5.4.3 Hecho Imponible.

El hecho imponible o también conocido como nacimiento del hecho generador es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley, para configurar cada tributo cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria .

En este entendió el nacimiento del hecho imponible, sobre todo para los obligados a llevar registros contables, según el artículo 36 de la ley 843 que el impuesto se aplicara sobre las

utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la ley y su reglamento.

Se entiende por obligados a llevar registros contables según el inciso a del artículo 2 del Decreto Supremo 24051, “Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio, así como las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas, las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda. Se considera unipersonal, aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades económicas lucrativas.”

5.4.4 Principio de Fuente.

El artículo 42 de la ley 843 y el 4 del Decreto Supremo 24051, establece que son utilidades de fuente boliviana, aquellas utilidades que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, los de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni en el lugar de celebración de contratos.

5.4.5 Determinación de la Utilidad Neta.

Tenemos que considerar que este impuesto es de carácter anual, siendo los plazos o cierres fiscales de terminados por el artículo 39 del Decreto Supremo 24051:

- a) 31 de marzo: Empresas industriales y petroleras.
- b) 30 de junio: Empresas gomeras, castañeras, agrícolas, ganaderas y agroindustriales.
- c) 30 de septiembre: Empresas Mineras.
- d) 31 de diciembre: Empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios y otras no contempladas en las fechas anteriores, así como los sujetos no obligados a llevar registros contables y las personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios en forma independiente.

Al considerar la utilidad neta imponible podemos citar el artículo 6 del Decreto Supremo 24051 la cual indica que “...es la que resulte de los estados financieros de las empresas elaborados de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento”

El artículo 7 del Decreto Supremo 24051 nos enmarca la determinación de la Utilidad Neta Imponible para la cual podemos dar el siguiente resumen:

- Ingresos

Menos

- Costo de los bienes vendidos o servicios prestados
 - o Utilidad Bruta

Menos

- Gastos necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente generadora de ingresos.

Mas

- Según el artículo 47 de la ley 843, establece algunos conceptos no deducible, así como el Decreto Supremo 24051 el cual nos brinda varios lineamientos para dicha deducibilidad, como ser: valuación de existencias, derechos, remuneración de trabajo, servicios, tributos, gastos operativos, provisiones, otros gastos, depreciaciones, amortizaciones entre otros.

Es necesario también mencionar lo que se entiende por regla general, para el cual podemos citar:

“Dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley como principio general y ratificado en el Artículo precedente, se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén

vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales.”
(Decreto Supremo 24051, Artículo 8 “Regla General”)

5.4.6 Alícuota.

Las utilidades netas imponibles que obtengan las empresas obligadas al pago del impuesto del IUE, queda sujetas a la tasa de 25% (Veinticinco por ciento).

5.4.7 Exenciones.

Dentro de características de un tributo es importante mencionar las exenciones, misma que deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos, si es total o parcial o en su caso el plazo de duración, en este entendido, podemos citar el artículo 49 de la ley 843.

"ARTICULO 49°.- Están exentas del impuesto: Las actividades del Estado Nacional, las Prefecturas Departamentales, las Municipalidades, las Universidades Públicas y las entidades o instituciones pertenecientes a las mismas, salvo aquellas actividades comprendidas dentro del Código de Comercio; Las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos, y que desarrollen las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales.

Esta franquicia procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica.

Los intereses a favor de organismos internacionales de crédito e instituciones oficiales extranjeras, cuyos convenios hayan sido ratificados por el H. Congreso Nacional. "

Las exenciones para las entidades sin fines de lucro, esta se encuentra regularizada por la resolución normativa de directorio N° 10.0030.05 de 14 de septiembre de 2005.

5.4.8 Regulaciones Tributarias para la Aplicación de Normas Contables.

Dentro de las regulaciones para la elaboración de estados financieros podemos citar las siguientes normas emitidas al respecto D.S. 24051 Artículo 6° Utilidad Neta Imponible:

"Se considera Utilidad Neta Imponible a la que se refiere el Artículo 47° de Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), la que resulte de los estados financieros de la empresa elaborados de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, con los ajustes y adecuaciones contenidas en este Reglamento".

5.4.9 Registros y Operaciones Contables.

Como se redacta en el Decreto Supremo 24051, Reglamento del Impuesto Sobre las Utilidades de las empresas:

Artículo 35° (Normas Generales) .- Los sujetos obligados a llevar registros contables, definidos en el inciso a) del Artículo 3° del presente reglamento, deberán llevarlos cumpliendo, en cuanto a su número y a los requisitos que deben observarse para su llenado, las disposiciones contenidas sobre la materia en el Código de Comercio para determinar los resultados de su movimiento financiero-contable imputables al año fiscal. Los estados financieros deben ser elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y convalidados para efectos tributarios de acuerdo a lo establecido en el Artículo 48° de este reglamento.

Las empresas industriales deben registrar, además, el movimiento de materias primas, productos en proceso y productos terminados, con especificación de unidades de medida y costos, de acuerdo con las normas de contabilidad de aceptación generalizada en el país según lo mencionado en el párrafo anterior.

Las empresas pueden utilizar sistemas contables computarizados, debiendo sujetarse a la normatividad que al respecto dicte la Administración Tributaria.

Artículo 48°(D.S. 24051).- Previa autorización de la Secretaría Nacional de Hacienda, la Administración Tributaria pondrá en vigencia con carácter general, mediante normas administrativas pertinentes, la aplicación de las Normas Técnicas que emita el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia que éste eleve a su consideración respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados relativos a la determinación de la base imponible de este impuesto.

Artículo 36° (Estados Financieros) (D.S. 24051).- Los sujetos obligados a llevar registros contables, deberán presentar junto a su declaración jurada en formulario oficial, los siguientes documentos:

- a. Balance General.
- b. Estados de Resultados (Pérdidas y Ganancias).
- c. Estados de Resultados Acumulados.
- d. Estados de Cambios de la Situación Financiera (Estado de Cambios en la Posición Financiera).
- e. Notas a los Estados Financieros.

Estos documentos, formulados dentro de normas técnicas uniformes, deberán contener agrupaciones simples de cuentas y conceptos contables, técnicamente semejantes y convenientes, a los efectos de facilitar el estudio y verificación del comportamiento económico fiscal de las empresas, que deberán ser elaborados en idioma español y en moneda nacional, sin perjuicio de poder llevar además sus registros contables en moneda extranjera.

5.5 TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

El Impuesto Sobre las Utilidades según la legislación Boliviana es considerado como gasto no deducible esto según la Ley 843.2004 el artículo 47 de la cual menciona “A los fines de la determinación de la utilidad neta imponible, no serán deducibles. El Impuesto Sobre las utilidades establecido por esta ley”.

También debemos mencionar que el pago del Impuesto Sobre las Utilidades de las empresas en nuestro país es considerado como un pago a cuenta del Impuesto a las Transacciones, según la ley 843 en su artículo 77° Capítulo correspondiente al Impuesto a las Transacciones considera que a continuación desarrollaremos:

“El Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas – Liquidado y pagado por periodos anuales- será considerado como pago a cuenta del gravamen de este título, a partir del primer mes posterior a aquel en que se cumplió con la presentación de la declaración jurada y pago del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas.

El impuesto anual determinado será deducido como pago a cuenta en cada periodo mensual del Impuesto a las Transacciones. Hasta su total agotamiento, momento a partir del cual deberá pagarse el Impuesto a las Transacciones sin deducción alguna.

En el caso de producirse un nuevo vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas quedase un saldo sin compensar correspondiente a la gestión anual anterior, el mismo se considerará en favor del fisco.

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

Pero también junto con esto debemos mencionar el Decreto Supremo 24051 en su artículo 14° referente a Tributos Deducibles. Son deducibles los tributos efectivamente pagados por la

empresa, como contribuyente directo de los mismos, por concepto de "Impuesto a las Transacciones: Esta deducción únicamente alcanza al Impuesto a las Transacciones efectivamente pagados y no al compensado con el Impuesto Sobre las utilidades de las empresas.”.

En base a lo mencionado anteriormente se debe considerar entre las formas de contabilizar el pago del IUE en la cual surgen tres opciones:

- Registrar la provisión del IUE como activo, por ser considerado como un pago a cuenta del IT.
- Registrar una parte como activo y otra como gasto, ya que se tiene la expectativa de recuperar cierta parte del IUE.
- Otras empresas podrían registrar el total del IUE como un gasto.

Para este entendido se tiene también un pronunciamiento del Consejo Técnico Auditoria del 24 de enero de 2001, sobre la contabilización del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas PAC N° 41 (Pronunciamiento de Auditoria y Contabilidad). En la que trata de procesar contablemente las disposiciones legales tributarias desde la óptica de las normas contables, la cual reconoce como gasto el Impuesto Sobre las utilidades de las empresas en la gestión que corresponde, además que por la compensación del IT se realiza otros ajustes contables en la siguiente gestión una vez liquidado y pagado el IUE.

Es así que para el desarrollo de la presenta investigación se tomó base dicho pronunciamiento del Consejo Técnico, la norma contable del Impuesto a las Ganancias y el artículo 47 de la ley 843, la cual reconoce el Impuesto Sobre Utilidades de las Ganancias como gasto del periodo, ya que considerar como activo conlleva consigo diferir el gasto del impuesto para el siguiente periodo.

5.6 BIENES DE USO.

La mayoría de las empresas poseen activos importantes, mismos que sirven para generar ingresos durante muchos periodos y facilitan la producción de bienes y servicios, y como

podemos señalar estos bienes dentro de las actividades de la empresa, deben ser utilizadas también dentro el giro de las operaciones del negocio, y por lo tanto cumplir con las siguientes características:

- ✓ Permanencia en el tiempo.
- ✓ Debe ser utilizado en el giro de las operaciones.
- ✓ No debe existir una intención de venta.

Es así que los bienes de uso tienen como la finalidad de su utilización en los procesos productivos o para atender a sus clientes, es decir, son adquiridos o producidos con la intención de utilizarlos y no venderlos en el ciclo financiero a corto plazo.

5.6.1 Costo inicial y reconocimiento de un activo fijo.

Dentro de este análisis podemos llegar a mencionar dos tipos de transacciones las cuales tienen incidencia en la parte tributaria, la primera es el reconocimiento de si la compra de un bien puede ser considerado como activo fijo por las características del mismo, y la segunda va acorde al importe que se le va atribuir al costo inicial del bien.

Norma Tributaria. D.S. 24051, art 20.-A los fines de establecer la utilidad Neta, se deducirán los gastos corrientes como son:

- El desgaste o agotamiento que sufran los bienes que las empresas utilicen en actividades comerciales, industriales, de servicios u otras que produzcan rentas gravadas, se compensaran mediante la deducción de las depreciaciones admitidas por este reglamento.
- La depreciación estarán de acuerdo a su vida útil y de acuerdo al porcentaje del anexo del artículo 22 del D.S. 24051
- D.S. 24051, art 21.- El costo de adquisición o producción de los bienes, incluirá los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, introducción al país, instalación, montaje, y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados.

Norma Contable. NIC 16, 6.-Un Activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro beneficios económicos.(Marco de Conceptos N° 4.4)

Las Propiedades planta y equipo son activos tangibles que:

- Posee una entidad para uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos.
- Se esperan usar durante más de un periodo.

Por lo mencionado anteriormente podemos llegar a determinar que para el costo inicial de un activo, tanto para la norma contable y tributaria no existiría diferencia, ya que en ambas tiene la misma base, situación que no generaría diferencia por impuesto diferido. Sin embargo es preciso establecer el reconocimiento inicial de tal al ser considerado o no como un bien de uso, ya que para la norma contable condicionaría el reconocer a un bien de uso, ya que para la norma contable condicionaría el reconocer a un activo fijo por los beneficios económicos que se espera obtener de dichos elementos, y que pueda determinarse su costo con la suficiente fiabilidad y para la norma tributaria estaría en base a cumplir si el bien se adecua algunos de los rubros establecidos en el anexo del artículo 22 del decreto supremo 24051 (Muebles y enseres, equipos de computación, vehículos).

Tal situación genera una diferencia al inicio del activo, ya que contablemente pueden existir ciertos elementos que la entidad evaluara por los beneficios que se espera obtener y por el periodo de uso que se espera dar al mismo que no cumplirán para ser considerados como activos para la empresa, sin embargo tal evento generaría diferencia con la legislación tributaria ya que esta, por las características que tiene el bien (muebles y enseres, equipos de oficina) tendría que formar parte de los activos de la empresa y considerar para tal efecto las tasas de depreciaciones establecidas por la norma.

5.6.2 Mejoras y/o reparaciones en activos fijos

Mientras los activos fijos en una entidad se encuentren en funcionamiento, siempre se hace necesario realizar periódicamente trabajos de mantenimiento y/o reparaciones de forma alguna que la operación de las mismas sea la más óptima. Este tipo de transacciones puede ser tratado como gasto en el respectivo ejercicio contable, sin embargo, en algunas transacciones pueden ser considerados como mejoras o reparaciones ya que las mismas amplían su capacidad productiva o extienden su vida útil.

Para una mejor comprensión de tales situaciones y podemos mencionar lo que establece las normas correspondientes las cuales detallamos a continuación:

Norma Tributaria. D.S. 24051, art. 22.- Las reparaciones ordinarias que se efectúen en los bienes del activo fijo, serán deducibles como gastos del ejercicio siempre que no supere el 20% del valor del bien. El valor de reparaciones superiores a este porcentaje se considera mejora que prolonga la vida útil del bien, y por lo tanto, se imputara al costo del activo respectivo y su depreciación se efectuara en fracciones anuales iguales al periodo que le resta de vida útil..

Norma Contable. NIC 16. 12.- La entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedad planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos.

Ciertos componentes de algunos elementos de propiedad planta y equipo pueden ser reemplazados, para lo cual de acuerdo al criterio de reconocimiento, la entidad reconocerá dentro del importe en libros de un elemento de propiedad planta y equipo, el costo de la situación de parte de dicho elemento, y las partes que se sustituyan serán dadas de baja.

De las normas antes citadas podemos llegar a la conclusión de que en cierto momento con la aplicación de la norma contable la activación de la mejora y/o reparación está sujeta a la incidencia que esta va tener en el activo, en lo que respecta a los beneficios económicos futuros y/o prolongación de la vida útil, mismos que deben ser capitalizados en caso de cumplir dichas condiciones, si por el otro lado no llegara a cumplir esta condición los importes desembolsados

deben ser considerados al resultado del periodo sin importar el efectivo o el equivalente al efectivo realizado en dicha transacción, por lo contrario la norma tributaria establece el porcentaje de 20% del total del costo del activo como aplicación máxima para considerarlo como gasto en el periodo, si dichos desembolsos exceden, para fines tributarios, es considerado como una mejora del bien y el mismo debe formar parte del activo. Estas situaciones y la aplicación de las mismas, en un determinado momento generarían diferencia por impuesto diferido.

5.6.3 Depreciación de los bienes de uso.

La depreciación es el gasto normal que sufren los activos por uso en la actividad productiva de la empresa. Al respecto tradicionalmente se distribuye el valor del bien en forma sistemática a lo largo de su vida útil, este debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que este incorpora en este activo. También debemos mencionar que el cargo de la depreciación debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente de valor en libros de otro activo. Dentro de los métodos de depreciación podemos citar:

- ✓ Método Lineal
- ✓ Depreciación Decreciente
- ✓ Unidades Producidas

La depreciación lineal dará a lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. La depreciación decreciente dará a lugar a un cargo que irá disminuyendo en el transcurso de la vida útil del activo

Los enfoques para el cálculo de depreciación tanto contable como fiscal se exponen a continuación:

Norma Tributaria. D.S. 24051, art. 22 Las depreciaciones del activo fijo se computaran sobre el costo depreciable, según el Artículo 21 de este reglamento y de acuerdo a la vida útil en los porcentajes que se detallan en el anexo de este Artículo

Norma Contable. NIC 16.57 Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere aporte a la entidad. Se depreciara de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

Las Normas Internacionales de Contabilidad son lo suficientemente claras al definir que la base para depreciar los activos fijos o bienes de uso es la vida útil estimada de los bienes, todo ello de acuerdo a la intensidad de uso o desgaste a que son sometidos, reflejando así el patrón de consumo del mismo y de los beneficios económicos que el activo incorpora, por el otro lado la norma tributaria establece porcentajes definidos para cada bien de uso de acuerdo a su naturaleza, tal como establece el anexo del artículo 22 del Decreto Supremo 24051.

5.6.4 Baja en bienes de uso.

Los bienes de uso eventualmente puede ser dado de baja o vendido, ya sea porque se considera que no son útiles o se encuentran totalmente deteriorados, porque serán reemplazados por nuevas instalaciones u otras causas similares, como por ejemplo la entidad considera que ya no esperar obtener beneficios económicos futuros, por lo cual el importe en libros de tales elementos de propiedad, planta y equipo debe ser dado de baja. Para este tipo de transacciones podemos citar las más usuales que son:

- ✓ Bienes dados de baja por venta.
- ✓ Bienes dados de baja por destrucción por obsolescencia.
- ✓ Bienes dados de baja por donación.

Norma tributaria. D.S. 24051 art. 30° Los bienes del activo fijo y las mercancías que queden fuera de uso u obsoletos serán dados de baja en la gestión en que el hecho ocurra, luego de cumplir los requisitos probatorios señalados en el presente artículo.

En caso de reemplazo o venta del bien, el sujeto pasivo deberá efectuar el ajuste pertinente e imputar los resultados a pérdidas o ganancias en la gestión correspondiente. Será utilidad si el

valor de transferencia es superior al valor residual y perdido si es inferior. Aspectos Formales de baja.

Norma Contable. NIC 16, 68. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas.

Los procedimientos para la baja antes mencionados, son concordantes para ambas normas ya que el resultado producto de esta transacción debe ser reconocido en el periodo en el cual se realizara, para el caso de la baja definitiva que incluya la destrucción del bien, se deben cumplir algunos aspectos formales para poder así poder considerar la baja y su efecto tenga incidencia tributaria.

5.7 CUENTAS POR COBRAR.

Dentro del giro normal de las operaciones de una empresa se encuentra el realizar sus ventas de mercaderías al contado o a crédito, por la cual esta última da el surgimiento a las cuentas por cobrar, lo que lleva consigo un riesgo que las mismas en un determinado momento se conviertan en incobrables o se encuentren deterioradas, por ello, las empresas suelen establecer ciertas políticas para llegar a estimar las posibles contingencias que traería estas transacciones al no recuperar los créditos otorgados.

Es así que en el rubro de cuentas por cobrar se debe reflejar al valor razonable el derecho que se espera obtener como derecho exigible originado de una transacción económica.

Para este entendido se ha elaborado una matriz de análisis del contenido de la norma contable de cuentas por cobrar y la norma tributaria.

Norma Tributaria. Se consideran créditos incobrables, las obligaciones del deudor insolvente que:

- ✓ No cumplió durante un (1) año, computable a partir de la fecha de facturación, con el pago preestablecido y

- ✓ Como consecuencia ha sido demandada judicialmente sin lograr embargo o retención de bienes para cubrir la deuda.

En el caso de ventas de bienes y servicios por valores unitarios cuyo monto no justifica una acción judicial, se considerarán cuentas incobrables aquellas que:

- ✓ hayan permanecido en cartera por tres (3) o más años a partir de la fecha de facturación.

El contribuyente deberá demostrar estos hechos con los documentos pertinentes. Por los cargos efectuados a la cuenta "**Previsiones para Incobrables**", el contribuyente presentará anualmente junto con su balance un listado de:

- ✓ Los deudores incobrables
- ✓ Especificación del nombre del deudor
- ✓ Fecha de suspensión de pagos.
- ✓ Importe de la deuda castigada en su caso.

Norma Contable. El Activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. NIC 36; 6 Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Para el registro de la provisión (deterioro de valor) de las cuentas incobrables la norma tributaria nos da la opción del promedio de créditos incobrables, para el cual debe cumplir con algunas características específicas para ser consideradas como incobrables, sin embargo la norma contable debe hacerse con la realidad financiera en un determinado momento, llegando a determinar el grado de cobrabilidad para el registro del posible deterioro que pueda existir. Es así que las diferencias en este rubro se da fundamentalmente en las bases de medición de las cuentas incobrables entre la norma contable y la norma tributaria.

6. MARCO METODOLOGICO.

6.1 ENFOQUE DE LA INVESTIGACION.

El enfoque de la presente monografía será cualitativo, debido que los datos no se reducen a números o a resultados estadísticos, sino a explicaciones y descripciones detalladas acerca de los fenómenos que se estudian, así como del modo en que se suscitan las interacciones entre los individuos; por lo tanto, el enfoque cualitativo “proporciona profundidad a los datos, riqueza interpretativa, contextualización del ambiente o entorno, detalles y experiencia únicas” (Sampieri, 1991. P, 28).

6.2 TIPO DE INVESTIGACION.

El tipo de investigación de la presente monografía será descriptivo, según Tamayo en su libro Proceso de Investigación Científica, la investigación descriptiva indica:

“Comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, y la composición o proceso de los fenómenos. El enfoque se hace sobre conclusiones dominantes o sobre grupo de personas, grupo o cosas, se conduce o funciona en presente”. (Tamayo 2009 .p. 35)

6.3 DISEÑO DE LA INVESTIGACION.

El diseño de la investigación será no experimental según Santa palella y feliberto Martins define:

“El diseño no experimental es el que se realiza sin manipular en forma deliberada ninguna variable. El investigador no sustituye intencionalmente las variables independientes. Se observan los hechos tal y como se presentan e su contexto real y en un tiempo determinado o no, para luego analizarlos. Por lo tanto en este diseño no se construye una situación especifica si no que se observa las que existen.”. (Santa palella y feliberto Martins 2010 .p. 87).

6.4 METODO DE INVESTIGACION.

El diseño de la investigación será deductivo y analítico según Ander-Egg define:

“el método deductivo es el razonamiento que, partiendo de casos particulares, se eleva a conocimientos generales. Este método permite la formación de hipótesis, investigación de leyes científicas, y las demostraciones. La inducción puede ser completa o incompleta”. (Ander-Egg, E.1997, p. 97).

El diseño de la investigación será analítico según Abad P. define. “Que el método analítico distinguen los elementos de un fenómeno y se procede a revisar ordenadamente cada uno de ellos por separado”. (Abad, P. 2009, p. 94) .

Debido que se realizara la revisión e interpretación de normas contables y tributarias para la interpretación de información y análisis de datos.

6.5 TECNICAS DE INVESTIGACION.

La técnica de investigación será la de la observación no participante, en la cual el investigador se mantiene al margen del fenómeno estudiado, como un espectador pasivo, que se limita a registrar la información que aparece, sin interacción, ni aplicación alguna.

7. MARCO PRÁCTICO.

Como se fue mencionando en el transcurso del proyecto, la aplicación de normas contables como base para el registro de sus operaciones contables, da origen a que existan ciertas diferencias temporarias en el registro y reconocimiento de los componentes de los estados financieros a través de la aplicación de la normativa tributaria.

Tabla 7. Propuesta de Acción estratégica y transformadora.

<p>Título: DISEÑO DE UNA GUIA TRIBUTARIA DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO PARA LA CONCILIACION ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS TRIBUTARIAS.</p>
<p>Objetivo:</p> <p>Desarrollar una guía tributaria para el cálculo del impuesto diferido para los rubros de cuentas por cobrar y bienes de uso, el cual demuestre el efecto Contable y Tributario en aplicación de las normas correspondientes.</p>

Estrategia	Actividades	Resultados Esperados
Guía Tributaria	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar el método del Impuesto Diferido, tratamiento que resulta de aplicación necesaria entre la comparación de Normas Contables y Normas Tributarias. • Establecer conceptos básicos entre Normas Contables y el Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas en cuanto a los objetivos que ambas persiguen. • Determinar cuál es el efecto en la aplicación del Impuesto diferido. 	<ul style="list-style-type: none"> • Empresas con una guía tributaria para poder conciliar normas contable y normas tributarias. • Acciones de mejora con la finalidad de preparación de información contable realizada bajo normas de contabilidad sin vulnerar normas tributarias. • Empresas con conocimiento y reconocimiento del impuesto diferido para preparación de estados financieros con carácter general.

Estrategia	Actividades	Resultados Esperados
	<ul style="list-style-type: none"> Analizar las diferencias temporarias originadas en la aplicación de Normas Contables y Normas Tributarias y la correspondiente determinación del impuesto diferido generado. 	<ul style="list-style-type: none"> Empresas capacitadas, en normas contables y normas tributarias, que tengan un amplio conocimiento en reconocimiento de diferencias temporarias y determinación del impuesto diferido.

Fuente: Elaboración propia, 2018.

7.1 PROPOSITO DE LA ACCION TRANSFORMADORA-DESARROLLO DE LAS ACTIVIDADES.

- Analizar el método del Impuesto Diferido, tratamiento que resulta de aplicación necesaria entre la comparación de Normas Contables y Normas Tributarias.

Existen varios métodos de determinación del impuesto diferido. Entre los métodos del pasivo, imperan dos variantes: el método que se basa en las diferencias de los resultados y el que se basa en las diferencias de mediciones de activos y pasivos. Es importante destacar que este último método engloba las diferencias en los resultados, ya que toda variación del patrimonio impacta en los activos y pasivos, pero el basado en el balance incluye, además, otras diferencias que no se originan en los resultados.

De esta forma, el método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial contempla diferencias temporales de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, y también las diferencias temporarias de mediciones de activos así como pasivos que no afectan los resultados. Así, reconoce activos o pasivos por impuestos diferidos cuando existen diferencias temporarias entre:

- las mediciones contables de los activos o pasivos;

b) las mediciones impositivas de los mismos activos o pasivos (que son los importes por los cuales se los reconocería si se aplicasen las reglas de medición del Impuesto a las Ganancias).

- Establecer conceptos básicos entre Normas Contables y el Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas en cuanto a los objetivos que ambas persiguen.

Para poder realizar un análisis correcto es necesario tener un conocimiento de las Normas de Contabilidad vigentes para la elaboración de estados financieros, también tener conocimiento de la ley 843 de Reforma Tributaria y Decreto Supremo 24051 que influyen en la declaración del impuesto sobre las utilidades.

De esta forma podremos identificar con precisión que las normas contables sirven para la preparación de estados financieros con propósitos generales para distintos usuarios, y la normativa tributaria nos brinda parámetros para una óptima liquidación del Impuesto Sobre las Utilidades de las empresas

- Determinar cuál es el efecto en la aplicación del Impuesto diferido.

El impuesto diferido se genera como consecuencia de las diferencias temporales entre el tratamiento del patrimonio del contribuyente según las directrices contables (ingresos, costes, gastos) y el tratamiento fiscal según las leyes tributarias vigentes. El impuesto de renta obtenido por la aplicación de la ley tributaria puede ser diferente al impuesto financiero calculado en base a las directrices contables, esta diferencia es lo que se conoce como impuestos diferidos.

De esta manera el impuesto diferido puede ser activo o pasivo. Se habla de un impuesto diferido activo (o débito) cuando el contribuyente debe pagar un mayor impuesto en un determinado período pero lo puede compensar en los períodos siguientes, se considera un activo diferido. Son las cantidades de impuestos de renta a recuperar en ejercicios futuros relacionadas con las diferencias temporales deducibles y con la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores que no han sido deducidas fiscalmente.

Por el contrario, un impuesto diferido pasivo (o crédito) se da cuando el contribuyente paga un menor impuesto en un determinado período pero debe pagar el impuesto restante en los períodos siguientes. Son las cantidades de impuestos de renta a pagar en ejercicios futuros relacionadas con las diferencias temporales gravables.

- Analizar las diferencias temporarias originadas en la aplicación de Normas Contables y Normas Tributarias y la correspondiente determinación del impuesto diferido generado.

Podemos mencionar que las diferencias en el tiempo, tanto temporal como permanente, surgen cuando las actividades financieras de una entidad tienen efectos en ejercicios diferentes. Las diferencias temporales son aquellas causadas por actividades financieras que implican un impuesto mayor o menor en un determinado período y que puede ser compensado en periodos próximos; es decir, las diferencias temporales son subsanadas o revertidas con el paso del tiempo. Las diferencias permanentes son aquellas causadas por alguna actividad o situación que implican un impuesto mayor o menor y que no puede ser compensado en ejercicios futuros. Únicamente las diferencias temporales son las que constituyen los impuestos diferidos.

8. CONCLUSIONES.

- ✓ Los estados financieros tienen como objetivo informar a diversos usuarios para la toma de decisiones de las transacciones monetarias realizadas por la entidad, dentro de esta gama de usuarios tenemos a la administración Tributaria, por lo que necesariamente debemos tener también un control de aquellas políticas adoptadas por la entidad en la contabilidad las cuales difieren de las normas tributarias, esto nos lleva a la determinación en el cálculo de los impuestos.
- ✓ En un mundo globalizado, la cual también lleva consigo incidencia en la materia contable, es necesario la implantación de criterios de reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido, lo que lleva a éstas a que exista un mejor manejo de los rubros de las cuentas de balance.
- ✓ El Impuesto a pagar por concepto de impuestos a las utilidades en un periodo tiene a menudo, escasa relación con el resultado contable realizado en base a normas contables.
- ✓ Al no contar con norma local sobre el impuesto diferido es necesario remitirse a la aplicación de la NIC 12, para sí poder aplicar el impuesto diferido, el cual trae consigo la homologación de la utilidad contable y utilidad tributaria, que surgen de operaciones que son reconocidas en diferentes momentos atendiendo ambas normativas.
- ✓ Las diferencias más significativas entre normas contables y normas tributarias van radica en la deducibilidad o no de un gasto y la temporalidad del mismo, lo que nos lleva necesariamente a tener la capacidad de identificar que eventos contables (activos pasivos contables y tributarios) se revelan en estados financieros, cuales son las diferencias y como se irán regularizando en el transcurso del tiempo.

9. RECOMENDACIONES.

Se realiza las siguientes recomendaciones:

- ✓ Es necesario elaborar una conciliación entre los saldos contables y fiscales; en donde se detalle y pueda evidenciar las diferencias temporarias o permanentes que afecten a la utilidad (perdida) contable para llegar a la utilidad (perdida) imponible, para así poder determinar de forma efectiva el Impuesto Sobre las Utilidades de las empresas.

- ✓ Capacitar al área contable para que se familiarice con el reconocimiento del impuesto diferido, así como su re cálculo y seguimiento del mismo para poder contar con activos pasivos los cuales beneficiara a la empresa en una determinación razonable del impuesto anual.
- ✓ Evaluar a cada cierre de la gestión si los activos y pasivos por impuestos diferidos son fiscalmente deducibles o imponible, ya que para el reconocimiento de los mismos no se debería tener incertidumbre de la aceptación por parte de autoridades fiscales.

BIBLIOGRAFIA

LEY 2492, “*Nuevo Código Tributario*”, Bolivia 2 de agosto de 2003.

LEY 843; “*Ley de Reforma Tributaria*”, Bolivia 20 de Mayo de 1986.

DECRETO LEY “14379; “*Código de Comercio*”, Bolivia 25 de Febrero 1997.

DECRETO SUPREMO 24051; “*Decreto Reglamentario del IUE*”, Bolivia 29 de Junio 1995.

COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA (CAUB), (2010);
 CONSEJO TÉCNICO NACIONAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD (CTNAC);
 “*Normas de Contabilidad*”.

COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA (CAUB), (2007);
 CONSEJO TÉCNICO NACIONAL DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD (CTNAC);
 “*Compendió de Normas de Contabilidad*”.

CENTELLAS RUBEN & GONZALES CARLOS; (2010);
 “*Contabilidad Internacional – una herramienta para la toma de decisiones*”.

CENTELLAS RUBEN & GONZALES CARLOS; (2011);
 “*Análisis Crítico de las Normas de Contabilidad y Auditoría*”.

PROGRAMA DE SANEAMIENTO LEGISLATIVO,
 “*Área Tributaria, Aduanera y Financiera*”. Vicepresidencia del Estado Plurinacional de
 Bolivia.

BULNES PAULA, (2008);
 “*Regulación Contable del Impuesto Diferido*”.

ANTONIETA MARIA, (2006);
 “*Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo*”.

VISCAFÉ ROBERTO, (2008);
 “*Sistema Tributario Boliviano*”

VALDEZ MONTOYA JORGE, (2009);
 “*Aplicaciones Técnicas Legales y Contables de los Tributos*”.

HERNÁNDEZ SAMPIERI ROBERTO;
 “*Metodología de la Investigación*”.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD,
 “*Normas internacionales de Información Financiera*”.

GARCÍA RINCÓN LILIAN, (2010)
“El Impuesto Diferido”.

CARSON JULIO & TELECHEA RUBÉN, (2010)
“Dispensas a la aplicación de Normas Contables Profesionales”

EDGAR SALAZAR; CESAR SALAZAR, (2011)
“Fundamentos del Impuesto Diferido Bajo la NIC 12”.

ALEJO JUAN, (2011);
“El Impuesto Diferido De Renta”.

ANEXOS

ANEXOS

Son aquellas leyes, normas, decretos supremos, que se usó para la elaboración de la presente monografía.

ANEXO A LEY 843



TITULO III
IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

CAPITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

HECHO IMPONIBLE - SUJETO

ARTICULO 36°.- Créase un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento.

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

"LEY N° 2196 - ARTICULO 12°. (IMPUESTOS PARA OPERACIONES FINANCIERAS)

1. Las ganancias de capital así como los rendimientos de inversiones en valores emitidos por NAFIBO SAN dentro del FERE, no estarán gravados por los impuestos al Valor Agregado (IVA), Régimen complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), a las Transacciones (IT), a las Utilidades de las Empresas (IUE), incluyendo las remesas al exterior.

2. Las ganancias de capital así como los rendimientos de inversiones en valores de procesos de titularización y los ingresos que generen los Patrimonios Autónomos conformados para este fin, no estarán gravados por los impuestos al Valor Agregado (IVA), Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), a las Transacciones (IT), a las Utilidades de las Empresas (IUE), incluyendo las remesas al exterior".

Nota

Esta disposición ha sido establecida por el Artículo 117° de la Ley N° 1834 (Mercado de Valores) de 31 de marzo de 1998, publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 2056 de fecha 31 de marzo de 1998, modificada por el Numeral 13 de la Ley N° 2064 (Ley de Reactivación Económica) de 3 de abril de 2000, publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 2208 de fecha 3 de abril de 2000 y se complementa este Artículo de acuerdo al Artículo 12° de la Ley N° 2196 (Ley Fondo Especial de Reactivación Económica) de 2 de mayo de 2001, publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 2311, generada a partir de la vigencia de la Ley N° 2064 de 3 de abril de 2000.

ARTICULO 37°.- Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales, sujetas a reglamentación sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa.

ARTICULO 38°.- Son sujetos de este impuesto quedando incorporados al régimen tributario general establecido en esta Ley:

1. Las empresas constituidas o por constituirse en el territorio nacional que extraigan, produzcan, beneficien, reformen, fundan y/o comercialicen minerales y/o metales.
2. Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte y comercialización de hidrocarburos.
3. Las empresas dedicadas a la generación, transmisión y distribución de energía eléctrica.

Como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior quedan derogados:

1. El Impuesto a las Utilidades establecido por la Ley N° 1297 en los artículos 118° inciso a) y 119° incisos a), b) y c) del Código de Minería, que se sustituye por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas establecido por el presente Título, manteniéndose además del régimen de regalías dispuesto por Ley.
2. El Impuesto a las Utilidades establecido para las empresas de Hidrocarburos en el Artículo 74° de la Ley de Hidrocarburos N° 1194, que se sustituye por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas establecido por el presente Título.
3. El régimen tributario especial para las empresas de servicios eléctricos, establecido en el Código de Electricidad aprobado mediante Decreto Supremo N° 08438 de 31 de julio de 1968.

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

ARTICULO 40°.- A los fines de este impuesto se consideran utilidades, rentas, beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.



ANEXO B DECRETO SUPREMO 24051

D.S. N° 24051

DECRETO SUPREMO N° 24051
de 29 de junio de 1993
(Actualizado 31/12/03)

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

CONSIDERANDO:

Que el numeral 9 del Artículo 1 de la Ley N° 1605 de 22 de diciembre de 1994 dispone modificaciones al Título III de la Ley N° 843, creando el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas.

Que se hace necesario reglamentar los alcances de las disposiciones introducidas a fin de normar los procedimientos técnico-administrativos que faciliten la aplicación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

EN CONSEJO DE MINISTROS,

DECRETA:

ARTICULO 1°.- Apruébase el Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, de acuerdo a lo que se establece en los siguientes artículos:

SUJETOS, HECHO GENERADOR, FUENTE Y EXENCIONES

Sujetos

ARTICULO 2°.- (Sujetos del Impuesto).- Son sujetos del impuesto los definidos en los Artículos 36°, 37°, 38° y 39° de la Ley N° 843 "Texto Ordenado Vigente" (*).

Para fines de la aplicación de este impuesto, se entiende por:

a) Sujetos obligados a llevar registros contables:

Las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio así como las empresas unipersonales, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las entidades mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda. Se considera empresa unipersonal, aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades económicas lucrativas.

b) Sujetos no obligados a llevar registros contables:

Las entidades constituidas de acuerdo a las normas del Código Civil, tales como las Sociedades Civiles y las Asociaciones y Fundaciones que no cumplan con las condiciones establecidas en el inciso b) del Artículo 49° de la Ley N° 843 "Texto Ordenado Vigente" (*) para el beneficio de la exención de este impuesto.

Nota del Editor: Este inciso ha sido sustituido por el Artículo 2° del D.S. N° 27190 de 30/09/03, por el siguiente texto:

7b) Sujetos no obligados a presentar registros contables:

Las entidades exentas del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de conformidad a lo dispuesto por Ley siempre y cuando no realicen actividades comerciales.

Sin embargo, estas entidades están obligadas a elaborar una Memoria Anual en la que se especifiquen las actividades, planes y proyectos efectuados además de los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que la Administración Tributaria pueda verificar el cumplimiento de los requisitos que justifiquen la exención."

(*) **Nota del Editor:** Cambio establecido en el D.S. 27190 de 30/09/03.

de 1992 en todo lo que se contradiga o se oponga a lo previsto en la Ley Nº 1606 de 23 de diciembre de 1994 y en este Decreto Supremo, así como toda otra disposición contraria a la presente norma legal.

El señor Ministro de Estado en el Despacho de Hacienda, queda encargado de la ejecución y cumplimiento del presente Decreto Supremo.

Es dado en el Palacio de Gobierno de la ciudad de La Paz, a los veintinueve días del mes de junio de mil novecientos noventa y cinco años.

Nota del Editor: El D.S. 24482 de 29/06/97, establece la inclusión del siguiente Artículo:

"ARTICULO 58.- Hasta que concluya el proceso de capitalización de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YFPB) y/o la deregulación del mercado del sector, el impuesto sobre las utilidades de las empresas, que grava resultados de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, se considerará incluido en el sesenta y cinco por ciento (65%) de las ventas netas de los derivados en el mercado interno que transfiera la mencionada empresa-acta al favor del Tesoro General de la Nación".

ANEXO DEL ARTÍCULO 22º

Depreciaciones del Activo Fijo

Conforme a la disposición contenida en el primer párrafo del Artículo 22º de este Decreto Supremo, las depreciaciones del activo fijo se computarán sobre el costo depreciable, según el Artículo 21º de este reglamento, y de acuerdo a su vida útil en los siguientes porcentajes:

BIENES	AÑOS DE VIDA ÚTIL	COEF.
- Edificaciones	40 años	2.5%
- Muebles y enseres de oficina	10 años	10.0%
- Maquinaria en general	8 años	12.5%
- Equipos e instalaciones	8 años	12.5%

- Barcos y lanchas en general	10 años	10.0%
- Vehículos automotores	5 años	20.0%
- Aviones	5 años	20.0%
- Maquinaria para la construcción	5 años	20.0%
- Maquinaria agrícola	4 años	25.0%
- Animales de trabajo	4 años	25.0%
- Herramientas en general	4 años	25.0%
- Reproductoras y hembras de Pedigree o puras por cruz	8 años	12.5%
- Equipos de Computación	4 años	25.0%
- Canales de riego y pozos	20 años	5.0%
- Estanques, bañaderos y abrevaderos	10 años	10.0%
- Alamedados, tranqueas y vañés	10 años	10.0%
- Viviendas para el personal	20 años	5.0%
- Muebles y enseres en las viviendas para el personal	10 años	10.0%
- Silos, almacenes y galpones	20 años	5.0%
- Techados y cobertizos de madera	5 años	20.0%
- Techados y cobertizos de metal	10 años	10.0%
- Instalaciones de electrificación y telefonía rurales	10 años	10.0%
- Caminos interiores	10 años	10.0%
- Caña de Azúcar	5 años	20.0%
- Vides	8 años	12.5%
- Frutales	10 años	10.0%
- Otras Plantaciones Según experiencia del Contribuyente Pocos Petroleros (ver inciso LL del Art. 18º de este reglamento)	5 años	20.0%
- Líneas de Recolección de la industria petrolera	5 años	20.0%
- Equipos de campo de la Industria petrolera	8 años	12.5%
- Plantas de Procesamiento de la industria petrolera	8 años	12.5%
- Ductos de la industria petrolera	10 años	10.0%

