

UNIVERSIDAD AMAZÓNICA DE PANDO

ÁREA CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA



**Trabajo Final de Grado modalidad Proyecto de Grado para optar a la
Licenciatura en Contaduría Pública**

**“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO A LAS UTILIDADES, PARA
PROFESIONALES DEPENDIENTES E INDEPENDIENTES EN LA ZONA
FRANCA COBIJA”**

POSTULANTE: Univ. Lilian Ramos Pando

TUTORA: Lic. Carola Marcela Aguilar Maradei

COBIJA –BOLIVIA

2021

DEDICATORIA

A la memoria de mi madre y mi hermana quienes partieron de este mundo terrenal , poco antes de que puedan ver culminado mi proyecto ; por apoyarme e incentivarme a siempre ser una mujer independiente y profesional , por sus enseñanzas y valores que llevare conmigo el resto de mi vida.

AGRADECIMIENTO

Agradecer a Dios por todas sus bendiciones, a mis Padres que han sabido darme su ejemplo de trabajo y honradez por su apoyo y paciencia en este proyecto de estudio.

También quiero agradecer a mi tutora Lic. Carola Marcela Aguilar Maradei por haberme guiado en la elaboración de este proyecto, a todos mis amigos por su apoyo moral e incondicional.

Finalmente agradecer a la Universidad Amazónica De Pando por ser la sede de todo el conocimiento adquirido en estos años.

ÍNDICE GENERAL

Índice

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO I | 4 |
| 1. Antecedentes..... | 4 |
| 1.1. Identificación del Problema..... | 5 |
| 1.1.1. Planteamiento del Problema | 7 |
| 1.2. Justificación | 8 |
| 1.3. Alcance y Delimitación | 8 |
| 1.4. Objetivos..... | 9 |
| 1.4.1. Objetivo General..... | 9 |
| 1.4.2. Objetivos Específicos | 9 |
| | |
| CAPÍTULO II..... | 10 |
| 2. Marco Teórico | 10 |
| 2.1. Antecedentes Históricos | 10 |
| 2.1.1. La Zona franca Cobija | 10 |
| 2.2. Zona Franca | 14 |
| 2.3. Impuesto | 14 |
| 2.4. Renta..... | 15 |
| 2.5. Equidad..... | 15 |
| 2.5.1. Equidad Horizontal..... | 15 |
| 2.5.2. Equidad Vertical | 16 |
| 2.6. Simplicidad..... | 16 |
| 2.7. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria | 16 |
| 2.7.1. Sujeto Activo. | 16 |
| 2.7.2. Sujeto Pasivo. | 17 |
| 2.8. Profesionales Dependientes | 17 |
| 2.9. Profesionales Independientes u Oficios..... | 17 |
| 2.9.1. Profesionales..... | 17 |

| | | |
|-------------------|--|----|
| 2.9.2. | Oficios..... | 18 |
| 2.10. | Sistema Tributario | 18 |
| 2.11. | Principio de Capacidad Contributiva..... | 19 |
| 2.11.1. | Características del Principio de Capacidad Contributiva | 21 |
| 2.12. | Principio de Equidad..... | 23 |
| 2.12.1. | Características del Principio de Equidad Contributiva..... | 24 |
| 2.13. | Principio de Generalidad | 25 |
| 2.14. | Principio de Igualdad..... | 25 |
| 2.15. | Principio de Progresividad..... | 27 |
| 2.15.1. | Características del Principio de Progresividad Fiscal..... | 28 |
| 2.16. | Principio de Proporcionalidad Contributiva | 29 |
| 2.16.1. | Características del Principio de Proporcionalidad Contributiva..... | 30 |
| 2.17. | Principio de Legalidad..... | 31 |
| 2.18. | Elasticidad del Sistema Tributario..... | 32 |
| 2.19. | Política Fiscal..... | 33 |
| 2.20. | Atributos a Considerar en el Diseño de la Política Tributaria | 33 |
| 2.20.1. | Suficiencia | 33 |
| 2.21. | Marco Normativo..... | 34 |
| 2.22. | Normativa Relacionada con la Obligación Tributaria | 35 |
| 2.23. | Normativa Aplicable en el Cálculo del Impuesto a las Utilidades: | 35 |
| 2.24. | Obligaciones Tributarias de los Profesionales Liberales u Oficios | 35 |
| 2.24.1. | Impuesto al Valor Agregado (IVA)..... | 36 |
| 2.24.2. | Impuesto a las Transacciones (IT)..... | 36 |
| 2.24.3. | Impuesto a las Utilidades (IUE) | 36 |
| 2.25. | Obligaciones Tributarias de los Profesionales en Relación de Dependencia | 38 |
| 2.26. | RC IVA Consultores en Línea | 39 |
| CAPÍTULO III..... | | 41 |
| 3. | Metodología de la Investigación..... | 41 |
| 3.1. | Tipo de Investigación | 41 |

| | | |
|------------------|---|----|
| 3.2. | Enfoque..... | 41 |
| 3.3. | Nivel de Investigación | 41 |
| 3.3.1. | Nivel Descriptivo..... | 41 |
| 3.3.2. | Nivel Explicativo | 42 |
| 3.3.3. | Nivel No Experimental..... | 42 |
| 3.4. | Métodos de Investigación..... | 43 |
| 3.4.1. | Deductivo..... | 43 |
| 3.4.2. | Normativo..... | 43 |
| 3.4.3. | Análisis y Síntesis..... | 43 |
| 3.5. | Técnicas de Investigación..... | 44 |
| 3.5.1. | Observación | 44 |
| 3.5.2. | Revisión Bibliográfica | 45 |
| 3.5.3. | Encuestas | 45 |
| 3.5.4. | Análisis comparativo | 46 |
| 3.6. | Instrumentos de Investigación | 46 |
| 3.6.1. | Cuestionario..... | 46 |
| 3.6.2. | Fichas Bibliográficas | 47 |
| CAPÍTULO IV..... | | 48 |
| 4. | Desarrollo de la Investigación | 48 |
| 4.1. | Análisis de la Carga Impositiva de los Profesionales Dependientes e Independientes Según La Ley 843 | 48 |
| 4.2. | Resultados de las Encuestas..... | 69 |
| 4.3. | Propuesta de Valor..... | 76 |
| 4.4. | Proyecto de Resolución Normativa de Directorio (RND) de Modificación a la Ley N° 843 En Relación a los Derechos de las Personas Físicas en el Ejercicio de una Profesión Libre O de Oficios | 78 |

| | |
|--|----|
| CAPÍTULO V..... | 82 |
| 5. Presupuesto y Cronograma..... | 82 |
| 5.1. Presupuesto..... | 82 |
| 5.2. Cronograma..... | 83 |
| 6. Conclusiones y Recomendaciones..... | 84 |
| 6.1. Conclusiones..... | 84 |
| 6.2. Recomendaciones..... | 86 |
| Referencias Bibliográficas..... | 88 |
| ANEXOS..... | 91 |

Índice de Gráficos

| | |
|---|----|
| Gráfico N° 1. Usted ejerce su profesión como: | 70 |
| Gráfico N° 2. ¿Conoce la carga tributaria que tiene como profesional independiente? | 71 |
| Gráfico N° 3. ¿Cree usted que existe equidad impositiva entre profesionales dependientes e independientes en Zofra Cobija?..... | 71 |
| Gráfico N° 4. ¿Conoce los beneficios tributarios existentes para la zona franca Cobija? | 72 |
| Gráfico N° 5. ¿Según su criterio, los profesionales independientes en Zofra Cobija pagan sus impuestos?..... | 73 |
| Gráfico N° 6. Porque cree que los profesionales independientes no pagan sus Impuestos | 73 |
| Gráfico N° 7. ¿Estaría Usted de acuerdo en la creación de un impuesto que nivele las condiciones impositivas de los profesionales independientes con respecto a los dependientes? | 74 |
| Gráfico N° 8. ¿Por qué decidió trabajar como dependiente? | 75 |
| Gráfico N° 9. Se arriesgaría usted a ejercer su Profesión u Oficio de forma independiente | 75 |

Índice de Tablas

| | |
|---|--------------------------------------|
| Tabla N° 1. Cuadro Comparativo de los impuestos..... | ¡Error! Marcador no definido. |
| Tabla N° 2. Constitución de la Muestra para las Encuestas | 69 |
| Tabla N° 3. Presupuesto..... | 82 |
| Tabla N° 4. Cronograma de Actividades | 83 |

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación que es de carácter principalmente analítico no experimental se basa en la comparación de la carga impositiva a la que están sujetos los profesionales dependientes e independientes que radican y ejercen en la Zona Franca Cobija con el fin de identificar si existe la correcta aplicación de los principios de equidad, capacidad contributiva, legalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 323 de la CPE “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”.

El análisis realizado de cada uno de los artículos que gravan a los profesionales liberales u oficios y los dependientes nos permitió tener un panorama más claro de su entorno como de las diferencias impositivas que llevan a los profesionales a buscar empleo como dependientes pues al ejercer en calidad de independientes se les impone los 3 impuestos a los que están sujetos las empresas y/o personas jurídicas excepto que al momento de declarar el IUE los independientes no tiene el goce de poder deducir los gastos efectuados en el periodo pues se los limita a gravarles el 50% de sus ingresos sobre el cual se calcula la alícuota del 25% pudiendo solo deducir hasta el 50% del impuesto con facturas que se relacionen a su actividad económica. Aunque parece un beneficio al independiente a simple vista al realizar el análisis se puede evidenciar que no es así pues se obliga al independiente a declarar utilidades durante todos los periodos quitándoles la posibilidad de presentar perdidas como la que tienen las empresas o personas jurídicas y tampoco pueden deducirse el SMN como les es permitido a los profesionales dependientes.

En consecuencia, la investigación así desarrollada permite concluir la posición fiscal en la que se sitúan los profesionales en el ejercicio libre de su profesión y las personas que realizan oficios diversos y en relación a los demás sujetos pasivos de la obligación impositiva en el territorio boliviano; lo que posibilita la formulación de una propuesta de modificación de la Ley No. 843 por una parte quitar a los profesionales independientes del impuesto a las utilidades de las empresas IUE pues no están bien clasificados en este grupo impositivo siendo los profesionales independientes personas naturales. Y la creación de un nuevo impuesto que grave específicamente las utilidades o renta neta de los profesionales independientes que nivele la contribución realizada por estos y los dependientes promoviendo así los principios constitucionales.

INTRODUCCIÓN

Los impuestos en Bolivia están básicamente regidos por los principios de equidad, progresividad, legalidad y capacidad contributiva pues bien en base a estos principios se realizó la presente investigación de Análisis Comparativo para Proponer una Nivelación de los Impuestos Que Pagan los Profesionales Dependientes o Independientes en la Zona Franca Cobija.

Pues en un contexto general se puede observar que los profesionales independientes u oficios son tratados impositivamente como una empresa pues están sujetos a los 3 impuestos que gravan también a las empresas IVA, IT e IUE, a diferencia de los dependientes que solo están sujetos al RC IVA, pero eso no es todo pues al momento que el profesional independiente declara su IUE no puede deducir sus gastos como las empresas pues se le quita el derecho de estas deducciones imponiéndole una base imponible del 50% de sus ingresos obligándolos de este modo a cumplir obligatoriamente con el pago anual del impuesto aunque contablemente presenten perdidas en materia fiscal no existe dicho panorama para estas personas naturales al momento de ejercer su profesión u oficio violando así todos los principios en los cuales se basa la normativa que se establecen en la CPE.

La existencia de la zona franca comercial e industrial Cobija hace incluso más notorio la falta de equidad contributiva existente entre los dependientes y los profesionales independientes u oficios pues al estar exentos de la mayoría de los impuestos excepto del IUE los profesionales u oficios en calidad de dependientes no están pues alcanzados por ningún otro impuesto generando así sus ingresos líquidos, sin embargo los profesionales independientes u oficios siguen alcanzados por el IUE, siguen teniendo que tributar el 25% del 50% de sus ingresos percibidos obviando todos sus derechos e imponiéndoles el impuesto como a una empresa pero sin la capacidad de deducciones.

Desde esta perspectiva en la que se realiza el análisis de la presente investigación se propone la derogación de algunos párrafos de los artículos 36 al 47 de la ley 843 los que incluyen a los independientes como sujeto pasivo del IUE y llevarlos a un nuevo impuesto que solo grave su utilidades etas como se lo realiza con las empresas y no así sobre una base presunta que

perjudique a este grupo de personas naturales permitiendo de esta manera restablecer los principios básicos del sistema tributario boliviano. Bajo la perspectiva puntualizada, a continuación, se presenta esta investigación tomando en cuenta la siguiente estructura.

El Capítulo I antecedentes de la investigación contiene la identificación y formulación del problema, la justificación de la investigación, los alcances, límites y objetivos que se plantea alcanzar, en este primer capítulo se expone el contexto de la investigación, la pregunta que nos lleva al análisis investigativo y en base al alcance y límites investigativos se podrá alcanzar todos los objetivos planteados.

El Capítulo II titulado: Marco Teórico, posibilita una formulación teórica, conceptos y características del fenómeno objeto de investigación, en este punto también se presenta las bases normativas que se aplican para el análisis planteado.

El Capítulo III: Marco Metodológico, concierne al planteamiento del problema cuyo análisis tiene relación con la promulgación de la Ley No.1606 que introduce modificaciones a la Ley de Reforma Tributaria No. 843; y, específicamente, sobre las distorsiones de naturaleza fiscal o tributaria en cuanto a los profesionales en el ejercicio de la profesión libre y las personas que realizan diferentes oficios. Situación que justifica la necesidad, pertinencia, viabilidad y relevancia de la presente investigación, así como en relación a los objetivos tanto general como específicos. El primero que permite comprender el alcance preciso de la investigación y los segundos, en relación al logro del primero. La investigación es de tipo descriptivo – explicativo a un nivel Descriptivo, explicativo y no experimental pues primeramente se describe a través del método analítico todos los impuestos a los que son sujetos los profesionales tanto dependientes e independientes en la Zona Franca Cobija seguidamente se explica cada diferencia encontrada en su carga tributaria y como este vulnera los principios de equidad y capacidad contributiva. Para este análisis se utilizó las técnicas de observación de la normativa vigente, la encuesta para ver el punto de vista de los profesionales tanto dependientes e independientes en Zofra Cobija, el análisis y síntesis para una comprensión más completa de cada artículo relacionado a la investigación y como afectan estos a los contribuyentes.

El Capítulo IV, inherente al análisis realizado y la propuesta de investigación. En la primera parte se realiza el análisis de la ley 843 y las demás normativas que rigen o apoyan esta ley con respecto a la carga tributaria de los profesionales dependientes e independientes y cuál es la diferencia al estar en la zona franca Cobija. Después del análisis se realizó la interpretación y conclusiones de las encuestas realizadas a los objetos de esta investigación (los profesionales en calidad de dependientes y los independientes en la zona franca cobija), para llegar a la propuesta de ley que pretende desvincular a los profesionales u oficios del IUE y crear un impuesto que grave sola mente su utilidad o renta neta.

El Capítulo V titulado: cronograma y presupuesto contiene todo lo referente a cuanto se proyecta gastar en la elaboración del proyecto y el tiempo proyectado en el que se tiene que dar por finalizado el proyecto con su posterior defensa

En el punto 6 se encuentra las Conclusiones y Recomendaciones, la primera en función de los objetivos postulados; en cuanto a la segunda, las recomendaciones propiamente dichas.

Finalmente se presenta las referencias bibliográficas y los anexos que contribuyen a la validez científica de la presente investigación.

CAPÍTULO I

1. Antecedentes

Si nos remontamos a la historia de los impuestos son tan antiguos como la sociedad misma. En la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en Comunidad. Después de más de 30 años continuos de gobiernos democráticos y de una serie de cambios estructurales que prometían mejorar los niveles de vida de la población, Bolivia en los últimos años, ha atravesado un periodo bastante favorable desde el punto de vista económico, con mayores ingresos tributarios; los recursos del estado se han incrementado significativamente, permitiendo transcurrir del déficit al superávit fiscal, además de mejorar otros indicadores económicos y sociales.

El Estado para la obtención de recursos busca diferentes formas de financiamiento y una de ellas son los impuestos que pueden ser directos e indirectos, que se denomina recaudación fiscal, y los aplica a través del gasto público en: educación, salud, seguridad social, urbanización vivienda, desarrollo regional, agua potable y alcantarillado, asistencia social, etc., en cumplimiento de la normativa legal vigente, sus competencias atribuidas en el texto constitucional, potestad tributaria del Estado (facultad de crear tributos e imponerlos a las personas sometidas en dicha jurisdicción y a percibirlos).

De conformidad a la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, los bolivianos tenemos como deber fundamental contribuir en proporción a nuestra capacidad económica, al sostenimiento de los servicios públicos. Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tienen carácter general, debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos. Los impuestos son de carácter Nacional y Municipal.

La reglamentación de los impuestos se denomina sistema tributario. El aplicar un impuesto supone una disminución de la renta disponible del sujeto, lo que puede producir una variación

de su conducta. Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuarlo, lo que a veces, involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas. Todo ello trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.

Los impuestos se constituyen en parte indispensable de la vida económica de todas las sociedades actuales, siendo tan importantes los impuestos, es natural que existan análisis, relacionados con el tema que abarcan desde cuestiones generales, como el impacto de la imposición en la eficiencia económica y el bienestar general, como otros aspectos mucho más específicos que hacen a los diversos efectos de impuestos con características diferentes. Los estudios y análisis conocidos revelan que el impacto de la política tributaria es limitado respecto a la distribución del ingreso personal, sin embargo, que se puede lograr mejorar significativamente los ingresos y estándares de vida de los más pobres a través de políticas de gasto bien enfocadas, y que también se puede distribuir de manera equitativa la carga tributaria con relación al ingreso.

Las Normas Constitucionales establecen la fuente principal de la potestad tributaria y la obligación tributaria de los contribuyentes. En ese contexto, queda pendiente avanzar hacia una reforma tributaria, que permita cumplir con el deber de tributar en proporción a la capacidad económica y bajo los principios de igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, decretados en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia que entró en vigencia el 07 de febrero del 2009, fecha en que fue publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia.

1.1. Identificación del Problema

Actualmente todos los bolivianos que realizan alguna actividad dentro del país que genere recursos están sujetos a diversos impuestos los cuales se encuentran especificados en la ley 843. Los profesionales independientes y los de relación de dependencia están sujetos a impuestos

pero se los grava en distintos regímenes por un lado los profesionales u oficios en relación de dependencia se encuentran sujetos al Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado (RC IVA), a diferencia de los profesionales u oficios en calidad de independientes los cuales se encuentran sujetos a 3 impuestos: el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a las Transacciones (IT), y el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), reflejándose a simple vista que existe una inmensa diferencia entre ambos en materia tributaria.

Si nos remontamos a la historia de los impuestos en nuestro país se puede evidenciar que antes de la existencia del IUE (impuesto al que están sujetos los profesionales independientes) existía el denominado Impuesto a la Renta Presunta de Empresas "IRPE" el cual gravaba la diferencia entre la suma de los activos computables menos los pasivos computables, si el resultado era positivo se le aplicaba la alícuota establecida para dicho impuesto y ese resultado era el que la empresa debía pagar de impuesto. Se derogó este impuesto el 22 de diciembre de 1994 mediante ley N° 1606, a partir de que no era lógico que se gravara sobre esa base pues a nivel internacional ya se gravaban solamente las utilidades o rentas netas percibidas deduciendo todos los gastos en los que se incurría en la gestión fiscal.

Desde dicha modificación en 1994 se incluyó a los profesionales independientes como sujetos al IUE volviendo su trato a estos como a una empresa, pero sin darle los mismos derechos de deducir gastos como se les da a las empresas, sino que imponiéndole una base presunta de utilidad del 50% obligándolos de este modo a tributar todas las gestiones desde sus inicios y quitándoles todo derecho a presentar pérdidas del periodo.

Ahora bien si nos enfocamos en la Zona Franca Cobija la cual está exenta por ley del IVA, RC IVA, IT entre otros impuestos, la inequidad impositiva de los profesionales independientes u oficios comparado con los profesionales u oficios en relación de dependencia se hace incluso mucho más grande ya que al estar en zona franca los dependientes no tributan ningún impuesto así perciban más de los 4 Salarios Mínimos Nacionales, y los independientes siguen sujetos al IUE aunque no generen utilidad siguen sujetos al pago del impuesto sobre el 50% de sus ingresos, además de que no pueden realizar la compensación con facturas con crédito fiscal, ya que en la zona franca de cobija, las facturas son sin crédito fiscal, por lo que no pueden considerar ninguna factura para compensación.

1.1.1. Planteamiento del Problema

En base a nuestra constitución la cual indica que las recaudaciones tributarias deben ser equitativas para todos los contribuyentes se puede afirmar que existe falta de dicha equidad respecto a la carga tributaria de los profesionales independientes en el país pues estos se encuentran en desventaja con respecto a los profesionales que ejercen en relación de dependencia.

El presente Trabajo pretende comparar la tributación de Profesionales dependientes e independiente dentro la Zona Franca Cobija como contribuyentes. Esta situación no puede ser respondida adecuadamente si se la reduce al ámbito de los comportamientos individuales. No basta con saber si, en las actuales condiciones, una persona debe pagar sus impuestos.

Cuando la gente por lo general elude su obligación tributaria en cuanto puede (no todos pueden) y además tacha de injusto al sistema tributario vigente, el problema debe ser abordado en sus verdaderas dimensiones sociales y no sólo como una cuestión individual. Por otro lado, el Estado en su afán de recaudación de recursos, ha aplicado sistemas de retenciones de los empleadores, a fin de facilitar la recaudación del impuesto a la renta personal a las personas naturales en condiciones de dependencia laboral, pero si se analiza desde el punto de vista de los profesionales independientes de la Zona Franca Cobija, el panorama es diferente, estos están obligados a tributar IUE. Situación que permite un tratamiento parecido a las empresas, con algunas diferencias que se constituyen en limitaciones para los profesionales que incrementan sus tributos. Esta práctica no presenta equidad horizontal en comparación con las empresas sujetas a este impuesto que pueden descontar todos sus gastos reales y tampoco con las personas que trabajan en relación de dependencia porque están únicamente sujetas al RC-IVA. Impuesto que no se aplica en la Zona Franca Cobija, de esta manera aparentemente se están vulnerando principios y derechos que la legislación vigente promulga.

Por otro lado, en el control de ingresos de los profesionales dependientes no hay rigurosidad, porque se les da el beneficio de no pagar nada en tributo y compensarse con facturas de todo

tipo de gasto que generan. Y se fomenta aun en la actualidad la comercialización de facturas por más de que se han implementado medidas de control para evitar la falsificación de facturas. En base a lo anteriormente mencionado hemos formulado el siguiente problema de investigación:

¿La compensación de descargo de facturas con crédito fiscal, para pago del IUE del Profesional Independiente u Oficio, es equitativa en relación al profesional dependiente, en la Zona Franca de Cobija?

1.2. Justificación

Según las leyes tributarias vigentes la Zona Franca Cobija no están sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), del Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) Impuesto a las Transacciones (IT) Es por esta razón que los profesionales que se dedican a ofrecer servicios no pagan el IVA e IT pero si están sujetos al Impuesto a la Utilidad de la Empresa (IUE) que solo pagan los profesionales independientes declarando ganancia anual deben llenar el formulario 510 el hecho imponible se calcula por el 25% sobre el 50% de sus ingresos.

El presente trabajo, se justifica plenamente, porque al comparar la tributación de los profesionales independiente y los dependientes en la Zona Franca Cobija nos permitirá establecer su situación de cada uno de estos comparando ventajas y desventajas, de esta forma proponer en base a los parámetros establecidos recomendaciones y conclusiones que podrían ser aplicadas de acuerdo a la realidad económica actual.

1.3. Alcance y Delimitación

Esta investigación está dirigida plenamente a los profesionales dependientes e Independientes dentro de la Zona Franca de Cobija, en el Municipio de Cobija, basándonos en las leyes vigentes dentro del país y las normativas tributarias que nos rigen.

Se realizará la investigación en las gestiones 2020 – 2021 tiempo necesario para poder aplicar las técnicas de investigación y realizar su análisis.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo General

Comparar la tributación de los profesionales dependientes e independientes para identificar ventajas y desventajas dentro de la Zona Franca Cobija según las normativas tributarias vigentes.

1.4.2. Objetivos Específicos

- Analizar la normativa vigente a la que están sujetos los profesionales tanto dependientes e independientes en la Zona Franca Cobija según el servicio de impuestos nacionales.
- Realizar una comparación de tributos a los que están sujetos los profesionales dependientes y profesionales independientes.
- Realizar una propuesta, para compensar la tributación al profesional independiente u oficio en la zona franca de cobija.

CAPÍTULO II

2. Marco Teórico

2.1. Antecedentes Históricos

2.1.1. La Zona franca Cobija

Durante los años 70's, Cobija atravesaba una de las peores crisis migratorias de su historia, a causa de ese problema, en ese momento las condiciones de vida empeoraron para todos los pobladores de la región. Durante este periodo fueron contadas las iniciativas gubernamentales destinadas a compensar el abandono y la escasa presencia institucional del estado en la región. “Muchos gobiernos de países establecen zonas francas en regiones apartadas o extremas, con el fin de atraer allí a mucha población generacional y promover el desarrollo económico de la región.”

Las iniciativas más importantes en este ámbito, derivaron de alguna manera en la creación de la zona Franca. En 1967, bajo la presidencia del Gral. René Barrientos Ortuño, se emite un decreto por el que Cobija opta la figura fiscal como Puerto Libre, para ese entonces el río Acre tenía un importante flujo de embarcaciones, hecho que difiere en la actualidad debido a los cambios geológicos y climáticos que se han producido aceleradamente en los últimos años.

La figura de Puerto Libre permitía que la mercancía ingresada esté exenta del pago de cualquier impuesto. Sin embargo, esta iniciativa no fue planificada adecuadamente, las limitaciones, la falta de vías de comunicación oportuna y eficaz para el control aduanero y para la fiscalización de las mercancías eran limitadas. Sin embargo, el flujo de los vuelos comerciales desde el Puerto Libre de Colón Panamá hacia Cobija, trajo un importante movimiento económico para la región que tuvo vigencia por casi dos años. Este Decreto fue abrogado dos años después, por el excesivo contrabando que se realizaba hacia otros puntos del país.

En 1969, en compensación por la desaparición del régimen del Puerto Libre de Cobija, el Gobierno central dispuso la creación del Consejo Regional para el Desarrollo del Noroeste (Cordeno), que fue la primera corporación de desarrollo de Bolivia.

La eliminación del Puerto libre nuevamente dejó a la región sin una actividad económica que pudiera dinamizar el tan esperado desarrollo para la zona franca. Esto sumado a la desvinculación caminera y la precariedad económica situaron a Pando en una lamentable situación de aislamiento. Solamente se podía acceder a Cobija por vía aérea, a través del transporte Aéreo Militar y los vuelos comerciales de Free Reyes y BOA que para entonces eran empresas transportadoras de carne y cargas diversas, contratadas por el pionero del comercio aéreo Don Raúl Herbas.

Poco a poco se hacía evidente la necesidad de impulsar el desarrollo en el norte del país, para cumplir con las necesidades y derechos básicos de la población si no, además dar soberanía a este importante jirón de la patria.

Cordeno elaboró el Plan Decenal de Desarrollo del Departamento de Pando, compuesto por un conjunto de estrategias destinadas a fomentar el desarrollo de la región entre 1969 y 1979. Los recursos que fueron asignados a esta corporación correspondían al 1 % del total de las importaciones nacionales. Este soporte económico no cumplió con las expectativas planteadas en el Plan Decenal de Desarrollo, debido fundamentalmente a la falta de capacidad de gestión, a la ausencia de proyectos a diseño final y a las deficiencias administrativas.

A inicio de los años 80, el país en general se encontraba atravesando una crisis política, administrativa y económica, y la población pandina se encontraba en una situación realmente crítica. Es así que a inicios de los años 80's, las iniciativas más importantes para hacer frente este fenómeno, derivaron de alguna manera en la creación de la Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija.

Mediante Ley de la República N ° 571 de 12 de octubre de 1983, se crea la Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija, la única zona franca del país que debido a su singular contexto

fue creada por una Ley, promulgada en el Gobierno del Dr. Hernán Siles Zuaso que en su primer artículo establece. “Con la finalidad de impulsar aceleradamente el desarrollo social y económico del departamento de Pando, créase por el lapso de 20 años una zona franca comercial e industrial en la ciudad de Cobija, capital del Departamento de Pando, cuya jurisdicción comprenderá con carácter exclusivo el área correspondiente al radio urbano de la ciudad.

Luego, en junio de 1984 se emite el Decreto Supremo Reglamentario N° 20287 que reglamenta el funcionamiento de Zofra Cobija. En él queda claramente establecido que las mercancías que ingresan a Zofra Cobija, no estarán sujeta los gravámenes, tasas e impuestos nacionales, departamentales y municipales creado y por crearse, con la excepción las tasas de servicios de administración que significaba el 1 % sobre el valor CIF de Zofra Cobija.

El funcionamiento de Zofra Cobija, fue uno de los puntales para el desarrollo del comercio de la ciudad de cobija en las dos últimas décadas. Sin embargo, al no haberse cumplido el objetivo fundamental expreso de la Ley de creación de Zofra Cobija que era el de impulsar aceleradamente el desarrollo social y económico del departamento de pando, a fines de los Años 90, se hizo evidente la necesidad de ampliar la vigencia por otros 20 años más, lapso significativo de tiempo para fortalecer la importancia estratégica de esta institución, ya que a pesar de los resultados positivos, el tiempo inicial de 20 años resultaba insuficiente para satisfacer los objetivos por los que fue creada.

El 7 de abril de 1998 el Parlamento Nacional aprueba la ley N^a 1850 por la que amplía la vigencia de la Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija, por 20 años adicionales, a partir de la fecha de su promulgación. El 10 de octubre del año 2000, el Poder Ejecutivo emite el Decreto Reglamentario N° 25933, correspondiente a la Ley 1850, anulando las disposiciones legales dispuestas en la ley, modifica, además, su estructura orgánica y administrativa y hace referencia sobre detalles específicos que no estaban contemplados anteriormente. Promueve varias modificaciones al interior asignando nuevas y mejores competencias, modificando el derecho al ingreso de las mercancías del 1 % al 1.5 %, así como ratificando el carácter se Zofra Cobija como una entidad pública con autonomía de gestión, administrativa y financiera.

El 15 de octubre de 2008 se aprueba el Decreto Supremo N° 29744 que modifica al anterior en lo correspondiente a la organización y composición del directorio de Zofra Cobija.

Finalmente, el 23 de enero de 2014 se promulga el D.S. N° 1871 que modifica el D.S. N° 25933 (reglamento de ZOFRACOBIIJA.) en lo que respecta al incremento por el derecho de ingreso de mercancías provenientes de territorio extranjero al 5% del valor CIF. ZOFRACOBIIJA. Libera totalmente el pago por derecho de ingreso de los alimentos de primera necesidad e higiene personal que provengan de territorio extranjero.

Establece el 50% del valor a las bebidas alcohólicas y productos elaborados con tabaco proveniente de territorio extranjero. Establece que el ingreso de mercancías Nacionales o Nacionalizadas no está sujetas al pago por el derecho de ingreso.

Y para concluir cabe mencionar que el decreto, propone grandes ventajas al sector Industrial como, por ejemplo, que el 53% de los recursos de ZOFRACOBIIJA serán destinados exclusivamente a programas y proyectos de reinversión e inversión para la implementación, mejoramiento y funcionamiento de infraestructuras productivas e Industriales.

El 25 de mayo de 2016 se promulga el Decreto Supremo 2779 en la que modifica al D.S. 25933 D.S. 1871 en la redistribución de uso de recursos de ingreso de mercancía a la Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija.

Al culminar la vigencia de la Zona Franca en la gestión 2018 y en unánime de Organizaciones Sociales y la población Pandina en general y atendida por el Gobierno Central se amplía por un lapso de veinte (20) años adicional la vigencia de la Zona Franca Comercial e Industrial de Cobija mediante la Ley 1048 promulgada el 7 de abril de 2018, con el propósito de establecer mecanismo para promover el desarrollo productivo e industrial en el departamento de Pando (ZofraCobija, 2020).

2.2. Zona Franca

“Una zona franca es un territorio delimitado de un país donde se goza de algunos beneficios tributarios, como la excepción del pago de derechos de importación de mercancías, así como exoneraciones de algunos impuestos o una diferente regulación de estos.” (Galán, 2018)

2.3. Impuesto

Los impuestos son una parte sustancial (o más bien la más importante) de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos (Aniceto, R y Santillán, R. , 1962).

El Código Tributario en su artículo 10° define al impuesto como:” Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Los impuestos no tienen contraprestación y su destino principal es financiar los servicios públicos indivisibles. Las manifestaciones de riqueza que gravan más usualmente son los ingresos, los consumos y el ahorro.

Según el artículo 10° de la ley 843 “el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas

unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas (Flores, 1946, pág. 33).

En conclusión, podemos establecer que el impuesto es el tributo más generalizado, de mayor recaudación y aplicación.

2.4. Renta

El concepto de renta es considerado como una corriente o flujo de riqueza y está relacionado con los ingresos percibidos como remuneración a los factores productivos (sueldos, salarios, alquileres, dividendos y otros). La renta es igual al consumo más el incremento del patrimonio (como diferencia patrimonial entre uno y otro periodo) (Valdez, 1996).

2.5. Equidad

Existen dos principios fundamentales de equidad en el área tributaria, la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera se centra en el concepto que dos individuos, naturales o jurídicos, que perciben ingresos reales equivalentes, sin importar la fuente, deberían ser tratados de la misma manera en cuanto a su obligación/carga tributaria. Por otro lado, el concepto de equidad vertical tiene más relación en cuanto a la función distributiva de los impuestos, ya que este principio implica que a medida que incrementan los ingresos de los individuos, estos son sujetos de una carga impositiva mayor. La importancia fundamental de la equidad radica en que en la medida que los contribuyentes perciban que el sistema tributario es justo, existirá una mayor aceptación del mismo, lo cual es vital para que haya cumplimiento voluntario (Pearce, 1999, pág. 149).

2.5.1. Equidad Horizontal

La equidad horizontal se concibe que es regresivo, es decir, los impuestos se cobran a todos por igual, sin tener en cuenta la capacidad económica de una persona y a medida que los 20 ingresos

de un individuo incrementan, su carga impositiva disminuye representando una menor proporción de su ingreso (Pearce, 1999, pág. 149).

2.5.2. Equidad Vertical

La equidad vertical apunta a que mientras mayor sea la capacidad contributiva de una persona, mayores deben ser los impuestos que pague, como proporción de esta capacidad. Tradicionalmente se les ha atribuido a los impuestos la función de mejorar la distribución del ingreso. Para ello, los sistemas tributarios cuentan con impuestos a la renta progresiva y tasas adicionales a la venta de bienes considerados de lujo; entre otras herramientas de progresividad. Un impuesto que observa el concepto de equidad vertical es progresivo. Se entiende por un impuesto progresivo al que a medida que aumentan los ingresos/riqueza de un individuo, éste tributa una con una proporción mayor de sus ingresos (Pearce, 1999, pág. 149).

2.6. Simplicidad

Podría resumirse en la afirmación de que las normas tributarias deben ser claras y transparentes, deben gozar de continuidad y su gestión y liquidación debe ser sencilla para el contribuyente y para la Administración Tributaria (Mitja, L. y Valdes C., 2000).

2.7. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria

2.7.1. Sujeto Activo.

Es el Ente público Acreedor del Tributo. (Estado, Alcaldías, Universidades).

La Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano en su art. 1° establece que las disposiciones de este Código establecen los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario.

El sujeto activo de la relación jurídico- tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, y control de los tributos son ejercidas por la Administración Tributaria Nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley (Código Tributario Boliviano, 2021, art. 21).

2.7.2. Sujeto Pasivo.

Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas, sea en calidad de contribuyente o responsable (Código Tributario Boliviano, 2021, art. 22).

2.8. Profesionales Dependientes

“Se entiende por trabajador o trabajadora dependiente, toda persona natural que preste servicios personales en el proceso social de trabajo bajo dependencia de otra persona natural o jurídica. La prestación de su servicio debe ser remunerado” (Cáceres, 2020).

En este tipo de relación, se hace efectiva la subordinación y dependencia del trabajador respecto de un empleador. Esta relación comprende los diferentes aspectos del poder de dirección que ostenta el empleador sobre el trabajador. Implica el sometimiento del trabajador a las órdenes del empleador, el cual se manifiesta en el cumplimiento de horarios, el seguimiento de instrucciones y la súper vigilancia en el desempeño de las funciones, todo ello adecuado a la naturaleza de los servicios prestados por el empleador; es al que la ley le asigna su protección.

2.9. Profesionales Independientes u Oficios

2.9.1. Profesionales

“Son ocupaciones que requieren de un conocimiento especializado logrado por preparación académica, a través de universidades, e institutos de altos estudios” (Caceres, 2020).

A las personas formadas se las conoce como profesionales y componen un sector importante de la sociedad cuya formación consume recursos, pero genera ingresos tecnológicos, académicos o humanísticos especializados.

Los sectores profesionales se dividen en:

- Profesionales universitarios. Aquellos que asisten durante cuatro o más años a una universidad y obtienen una licenciatura.
- Técnicos medios. Aquellos que asisten a un Instituto Universitario Técnico y obtienen un grado de tecnicatura.

2.9.2. Oficios

“Son aquellas actividades laborales que se transmiten de una persona a otra mediante el entrenamiento y la experiencia directa, muchas veces son transferidas o heredadas de generación en generación familiar, o enseñadas en escuelas técnicas” (Cáceres, 2020).

“Los oficios pueden ser actividades de corte manual, artesanal o práctica, que no requieren de una preparación académica o formal previa, sino que dependen de la pericia, destreza o fortaleza de la persona que las lleva a cabo” (Cáceres, 2020).

2.10. Sistema Tributario

Sistema es el conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí, que contribuyen a un determinado objetivo.

El sistema económico determina dos objetivos para el campo de un sistema tributario: Procurar recursos al Estado para contribuir el gasto público y retro alimentar las políticas económico-sociales con información de los efectos producidos a través de la aplicación de políticas de imposición. Un sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época (Schmolders, 1962).

Realizando un análisis preliminar del tema como lo indica Ferreiro, (2006) "Un sistema tributario si pretende ser sostenible en el tiempo, debe responder a los principios que se han desarrollado por la ciencia tributaria; básicamente el de capacidad contributiva, respecto del cual deben alinearse los de equidad, generalidad e igualdad".

2.11. Principio de Capacidad Contributiva

Sobre este principio Tuffiño, (2006) nos dice: "Las normas tributarias deben reflejar adecuadamente a la aptitud económica de las personas para contribuir".

Al principio de capacidad económica o contributiva debemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, así lo consideran los criterios o principios materiales contenido en el artículo 8 inciso d) de la Constitución Política del Estado, donde se encuentra plasmado dicho principio. La redacción del precepto constitucional. configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario nacional, hasta el punto que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Este principio tiene estrecha relación con el de igualdad, que representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiendo por tal al que nace con el constitucionalismo.

Para Villegas, H. (2005) la noción de capacidad contributiva puede consistir:

En la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. Agrega que es un principio que goza de general consenso y de que los valores de justicia y equidad son razonablemente cubiertos cuando se establece la posibilidad del pago público por los miembros de la comunidad según su mayor o menor riqueza; sin que se desconozca la existencia de detractores del principio, Villegas hace mención a la puntualización de Ferreiro Lapatza de que los textos constitucionales actuales consagran el principio de la "capacidad económica" (a lo que se llama capacidad contributiva acota Villegas), pero que ésta

es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. No puede sino admitirse, sencillamente, que no puede hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos.

La noción de capacidad contributiva, importa la posibilidad económica que tiene el individuo de contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectiva, alega Rodríguez, M. (Villegas, H., 2004, pág. 156).

Así también Jarach (1995), advierte que desea afirmar, su vieja pero no muerta opinión, acerca del principio de la capacidad contributiva y que implica dos conceptos, uno macroeconómico y el otro microeconómico; el primero, resultado de un relevamiento estadístico, fundado en la determinación del ingreso neto o del producto bruto y de su distribución; en tanto que el concepto microeconómico se refiere a la parte de la riqueza que el sistema tributario comprende en los hechos imponibles, determinando por ley y por cada clase de manifestación de riqueza, la participación obligatoria de cada contribuyente para el Estado.

Cucci, Jorge (2010) de la República del Perú, afirma que:

El principio de la capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes (pág. 122).

El mismo autor afirma que sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos afirma que la capacidad contributiva, se divide en:

- Capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y en
- Capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

La primera cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo y denominada capacidad económica real, de forma que el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas, en cuyo plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria; de modo que la capacidad tributaria resulta objetiva o absoluta, cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona y el legislador apunta los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales (Cucci, 2010, pág. 123).

Fernández, J., de la República del Perú (2006) al referirse al concepto del principio de capacidad contributiva afirma que en la actualidad la capacidad contributiva es definida como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza.

2.11.1. Características del Principio de Capacidad Contributiva

En cuanto a las connotaciones específicas que conciernen al principio de capacidad contributiva, Villegas Héctor B., (2005, pág.263) bajo el rótulo de implicancias señala cuatro trascendentales:

- Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.
- El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.
- No pueden seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- En ningún caso el tributo o el conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Concluye Villegas Héctor B., que la generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; el principio de igualdad postula que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva. En consideración de la acepción o conceptualización del principio de la capacidad contributiva asumida, así como las implicancias que puntualiza Villegas, Héctor B., sus características importan:

- La titularidad. El contribuyente debe ser quien tenga el ejercicio o el derecho de disposición sobre el hecho imponible que origina la obligación tributaria de pago del tributo.
- Efectividad del patrimonio o renta. El ingreso monetario o en dinero, renta o el patrimonio al que se afecta la imposición fiscal debe ser material y efectiva; de ninguna manera presunta.
- Deducción de los gastos vitales e ineludibles. Supone que el contribuyente, de forma previa al pago del tributo, debe deducir o cubrir aquellos gastos vitales e ineludibles.
- Aptitud en cuanto a la calidad. Los ingresos o rentas o el patrimonio del sujeto pasivo deben calificar en su esencia en relación al tributo del que se trate. La posibilidad de que determinados ingresos o patrimonio no guarde directa relación en cuanto al tributo en sí y el origen del ingreso o de patrimonio. Lo que puede derivar en la inhabilitación para el cobro.
- Aptitud en cuanto a la cantidad. Los ingresos o rentas o el patrimonio del sujeto pasivo deben ser cuantificados de modo que permitan la habilitación del contribuyente y su exigibilidad en el pago del tributo. Un ingreso exiguo hace inoperante el cobro, en consideración al costo administrativo mayor al pago efectivo del tributo.

El sistema tributario es un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos. es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo tiempo que es la capacidad física en relación con el deber de defensa de

la Patria mediante el servicio militar. No debe sorprender que en ordenamientos jurídicos como el de la República Federal de Alemania, donde la constitución no recoge expresamente el principio, la doctrina y el Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica a partir del principio fundamental de igualdad.

2.12. Principio de Equidad

Sobre este principio Tuffiño, (2006) indica que el principio de equidad: "Es equivalente a la razonabilidad, pues todo tributo irrazonable es injusto y por lo tanto inconstitucional".

El principio de equidad se identifica con el principio de no confiscatoriedad; de modo que se subsume en la garantía constitucional de la propiedad y que tutela la intangibilidad del patrimonio del contribuyente en una cuantía superior a la admitida por la jurisprudencia (Martín, J y Rodríguez, G., 1995).

El profesor García Canseco (2009) alega que la equidad no es solo un principio de aplicación en el campo tributario. Añade que es un concepto filosófico y ontológico que procura introducir elementos de justicia en la aplicación de los tributos y más propiamente en su cobro. Continúa el autor que: en Bolivia la norma tributaria debería tener en el horizonte la idea de justicia, a fin de permitir que el contribuyente pueda invocarla para lograr un trato razonable y equilibrado que evite la exacción (pág.79).

Concluye el profesor García Canseco (2009) lo difícil que resulta para los tributaristas y en particular para los legisladores la aplicación del principio de equidad como una manifestación de hacer efectiva la "capacidad contributiva" (pág.80).

García Belsunce, citado por el profesor Villegas Héctor (2005) advierte que el principio de equidad es un concepto superior que, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo. De allí que afirma Villegas que la equidad se confunde con la idea de justicia, y en tal carácter pasa a ser el fin del derecho (pág. 275). Concluye el profesor Villegas (2005) que no basta, por tanto, que la norma se someta al principio de legalidad, sino

que además de ella debe ser justa para ser constitucional. Por ello que la equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo tributo irrazonable es injusto y, por lo tanto, inconstitucional. Concluye –Villegas que el principio de equidad puede ser invocado por el contribuyente si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exacción írritamente injusta (pág. 276).

“Por tanto, lo equitativo es justo, y aún es mejor que cierta especie de lo justo, no mejor que lo justo en lo absoluto, sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley” (Plazas, 2000, pág. 602).

De igual manera Plazas, (2000) concluye que:

La “equidad” es, en efecto, más importante o de mayor contenido que la “justicia legal” porque procura hacer prevalecer la “justicia natural”; por ello constituye un fundamental principio general del derecho que, por supuesto, tiene plena aplicación tanto en lo que atañe a los tributos como a la hacienda pública en general (Pág. 603).

2.12.1. Características del Principio de Equidad Contributiva

En función del concepto que concierne al principio de equidad y que, a decir de los autores consultados, más que un principio en sí mismo constituye un criterio de valoración y como finalidad del Derecho; de allí que responde a las características de:

- Valor axiológico. El principio o en sí la equidad participa de la categoría específica de los valores, en este caso específico, de naturaleza fiscal o tributaria.
- Aspiración de lo justo. No solo implica la aspiración de la “justicia legal” sino que busca la “justicia natural” que no se halla en los escritos del ser humano.
- Suple la deficiencia de la ley. Ante la falencia o deficiencia o las omisiones propias de las normas legales, la equidad postula la aplicación de los valores axiológicos prístinos

de naturaleza fiscal, en cuanto concierne a la investigación presente (Gutiérrez, 2011, pág. 42).

2.13. Principio de Generalidad

Sobre este principio constitucional el artículo 27 de la Constitución Política del Estado dispone que: "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general... Con los términos todos y general en el ordenamiento constitucional boliviano. Ha querido referirse no sólo a los ciudadanos bolivianos. Sino también los extranjeros. así como las personas jurídicas. bolivianas y extranjeras. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas.

2.14. Principio de Igualdad

En el art. 323.CPE cuando establece la obligación de contribuir" La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. "

Para considerar y estudiar el contenido del principio de igualdad se hace necesario partir de las dos vertientes del mismo; por un lado, la igualdad ante la Ley, y por otro la igualdad en la aplicación de la Ley. Dicho en otras palabras la regla general de la igualdad ante la Ley contenida en el art. 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad en el trato dado por la Ley o igualdad en la Ley y constituye desde este punto de vista un límite puesto al ejercicio del Poder Legislativo, pero es asimismo igualdad en la aplicación de la Ley, lo que impone que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable"

Por ello, la igualdad ante la Ley garantiza que el legislador dé un trato igual a los iguales, y el principio de igualdad en aplicación de la Ley buscará la aplicación de la Ley sin discriminaciones.

Otra presentación de la igualdad estrictamente tributaria nos la proporciona Rodríguez, (1992) cuando expone sus tres sentidos o acepciones:

- Por un lado, está la igualdad ante los impuestos, que es la manifestación de que todos deben soportar por igual las cargas impositivas para el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas ni privilegios de clase.
- Por otra parte, figura la igualdad en los impuestos, esta igualdad parte del gravamen común como obligación tributaria, pero además es necesario que dicha igualdad atienda o se fije en función de la capacidad económica de cada uno, de suerte que contribuyan igual los que igual renta o patrimonio dispongan.
- Por último, este autor nos presenta la igualdad tributaria por medio de los impuestos, siendo esta igualdad la destinada a corregir las desigualdades sociales por la vía de una mayor tributación a quienes tienen mayor riqueza. Es el denominado Derecho desigual para realizar la igualdad.

Para concluir este punto conviene poner de manifiesto, sin embargo, que no toda desigualdad será sancionable desde el punto de vista constitucional pues, "lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

Jarach, (1995), en su libro Finanzas Públicas y Derecho Tributario nos dice que Smith consideraba desiguales los impuestos que gravaran solo una de las fuentes de rentas, aunque no

profundizará esta desigualdad para ceñirse a la que se produjera dentro de la imposición de la renta de una fuente determinada.

2.15. Principio de Progresividad

A los principios anteriormente mencionados debemos agregar a la Progresividad, como instrumento para lograr Equidad en el Sistema Tributario, es decir, debe contribuir más, el que tiene más y menos, el que tiene menos e inclusive ser exonerado dependiendo del impuesto.

Valdés, Ramón (1996) en cuanto al concepto del principio de progresividad fiscal o inherente al impuesto progresivo, advierte que:

Progresivo es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta. Agrega que: a diferencia del impuesto proporcional que tiene una alícuota única, en el caso del impuesto progresivo la alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado. Lo anterior relacionado con los principios de justicia tributaria y de igualdad ante las cargas públicas (pág.124).

Añade el autor que: No obstante, las dificultades de aplicación de la progresividad, debe integrar los sistemas tributarios contemporáneos y que su aplicación debe hacerse con criterios políticos adaptados a las circunstancias de tiempo y lugar.

Concluye Valdés Costa (1996) con el aforismo de que “la elección entre impuesto proporcional y progresivo equivale a la elección entre una injusticia cierta y una justicia incierta” (Pág. 125).

Otra autora que se pronunció al respecto es Telerman de Wurcel, G. (2003) que manifiesta:

La progresividad fiscal se la pregona tanto con respecto al sistema tributario en su integralidad, en el que actúa como uno de los elementos que califican la justicia del sistema; como así mismo, en relación a la configuración de los distintos tributos que la componen, en modo que afecta a la capacidad contributiva de cada sujeto, aumentando la cuantía del gravamen resultante a medida que aumenta la base de imposición considerada (pág.98).

Casás, José Osvaldo (1992) manifiesta que:

La progresividad del sistema tributario, tal cual lo propician algunas de las modernas constituciones se adecua, de forma más armónica con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes atendiendo, en la distribución de las cargas, a la idea de demandar las prestaciones pecuniarias conforme a la teoría del sacrificio –igual, mínimo o marginal –, desechando las críticas que a tal postura se han levantado, por ciertos autores, fundamentalmente, desde el ámbito de la economía financiera (pág. 133).

La progresividad, por su parte, es la expresión concreta de la equidad vertical en la misma medida en que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva, afirma Plazas, Mauricio A. (2000, pág. 604). Añade el autor que, en síntesis, puede decirse que la progresividad permite que el sacrificio tributario sea igual para todos.

2.15.1. Características del Principio de Progresividad Fiscal

Las características del principio de progresividad, a decir, del profesor Valdés Costa (1996, pág. 124) las limita a las siguientes:

- Aplicable solo a los impuestos personales. La progresividad sólo podría ser aplicada a los impuestos directos y personales.
- Aplicable a las fracciones por escalas de la riqueza. Se aplica dividiendo la riqueza imponible en fracción y a cada una de éstas se le aplica una tasa determinada, cada vez mayor, hasta alcanzar una tasa máxima a partir de la cual el impuesto se hace proporcional.
- Aplicable a las fracciones según las clases de la riqueza. Se aplica a toda la riqueza, la alícuota correspondiente a la fracción final. De esta manera se solucionan algunos de los inconvenientes observados en el procedimiento anterior, pero aparecen otros, entre ellos, el fundamental de que los montos imposables ubicados al principio de cada clase, pagan

un impuesto desproporcionadamente alto con respecto a los montos imposables ubicados al final de la escala precedente.

2.16. Principio de Proporcionalidad Contributiva

Para los estudiosos del Derecho Financiero y del Tributario, no resulta menester proponer conceptualizaciones o limitaciones conceptuales. Las constituciones más modernas, generalmente prescriben la distribución de los impuestos en proporción a las posibilidades económicas, es decir, en base a la capacidad contributiva; cada una de ellas prescriben que el sistema tributario debe ser progresivo. (Uckmar, V. 2002, pág.65)

A su vez, el uruguayo Valdés, R. (1996) en el análisis de la clasificación de los impuestos, en cuanto a los impuestos proporcionales y progresivos, proporciona el concepto y fundamento siguiente:

Impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Progresivo es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta (pág. 124).

En la forma corriente de aplicación actual también indica Valdez, R. (1996):

El impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquél cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado. Más adelante - afirma Valdés Costa- que la distinción puntualizada está vinculada con principios de justicia tributaria, especialmente con el de la igualdad ante las cargas públicas (pág. 124).

El problema por resolver es si ésta se logra mediante la proporcionalidad o la progresividad. La adopción de la progresividad, hecho constante en los impuestos personales del derecho contemporáneo, tiene como fundamento la teoría económica del valor, según la cual la utilidad de las distintas fracciones de riqueza poseídas por el contribuyente varía según la cuantía de ésta, disminuyendo a medida que ésta aumenta. (pág. 125).

Por lo tanto, concluye Valdés Costa (1996):

La verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificios y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza detráida por el impuesto debe ir en aumento y con las precisiones de que resulta aplicable solo en los impuestos personales y la dificultad de insuperable para determinar con exactitud el valor de las distintas fracciones de riqueza, el que también varía de un contribuyente a otro (pág. 125).

De su parte Villegas, H. (2005): puntualiza que la fijación de contribuciones por los habitantes de un país debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Agrega el profesor Villegas que la Corte Suprema ha entendido que la proporcionalidad que menciona la Constitución (República de Argentina) quiere establecer no una proporcionalidad rígida, sino graduada. Esa graduación se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes (Pág. 275).

2.16.1. Características del Principio de Proporcionalidad Contributiva

Las acepciones examinadas en cuanto al principio de proporcionalidad, permiten extraer las características siguientes:

- En función a la capacidad contributiva. Tiene directa relación con las características de la capacidad contributiva, como paso previo a la proporcionalidad. La proporcionalidad no se refiere a la alícuota del impuesto en sí, sino a la capacidad de tributar de los contribuyentes.
- Relación constante entre la cuantía y la riqueza gravada. Entre la cuantía de los ingresos del contribuyente y el importe sujeto a tributación, debe ser constante periódicamente.
- Sacrificio igual en el contribuyente. La igualdad fiscal impele en el contribuyente un sacrificio igual pero no en consideración o en términos económicos sino de afectación de la riqueza.

2.17. Principio de Legalidad.

El Código Tributario. Artículo 6°. Sólo la Ley puede:

- Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.

- ✓ Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.

- ✓ Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.

- ✓ Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.

- ✓ Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley, lo cual significa que no puede existir un tributo sin una Ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. En términos genéricos se sostiene que en un Estado de Derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

El fundamento de este principio se encuentra en la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y el consagrar un grado mínimo de seguridad jurídica.

A modo de conclusión y luego del examen de los diferentes principios tributarios, Ukmar, (2002, pág. 131), llega a las conclusiones siguientes:

- Los impuestos pueden ser aplicados solamente con base en una ley que, en muchos Estados, debe emanar siguiendo un procedimiento particular y debe ser renovada anualmente (principio de legalidad).

- Todos los contribuyentes deben ser puestos, frente a las cargas fiscales, en un plano de igualdad (principio de igualdad) entendido como:
 - ✓ Generalidad y uniformidad de la imposición.
 - ✓ Abolición de todos los privilegios y discriminaciones (igualdad jurídica);
- Distribución de los impuestos sobre la base de la capacidad económica de los contribuyentes, con tendencia a introducir en los sistemas fiscales, impuestos con alícuotas progresivas.
- En los Estados donde existe una autonomía financiera de los entes locales, cada ente, dotado de potestad tributaria, deberá ejercerla dentro de los límites establecidos por la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio en el interior y con el exterior (principio de la competencia).

Indudablemente, las conclusiones puntualizadas y en consideración de la palabra autorizada emergente de Uckmar (2002), sustentan tanto el objetivo general como específicos de la presente investigación.

2.18. Elasticidad del Sistema Tributario

El crecimiento de las recaudaciones debe estar en relación con el desarrollo de un país, ya que a medida que se incrementa la producción y el consumo, también se incrementan las necesidades y demandas de bienes y servicios públicos por parte de la sociedad, lo cual eleva los requerimientos financieros del gobierno. Entonces, un sistema tributario eficiente debe estar condicionado para que sus ingresos aumenten "automáticamente", sin tener la exigencia de introducir cambios circunstanciales, legales o administrativos, con la finalidad de incrementar sus ingresos.

2.19. Política Fiscal

La Política Fiscal es una rama de la política económica que configura el Presupuesto del Estado como variable de control para asegurar y mantener la estabilidad económica y evitar situaciones de inflación o desempleo. El presupuesto del Estado consta de: el gasto público, que comprende tanto el dinero empleado por el gobierno para suministrar bienes y servicios a los ciudadanos, como las transferencias de dinero a algunas personas que el gobierno realiza sin recibir ningún servicio a cambio (ejemplos clásicos de transferencias son las ayudas sociales y las prestaciones por desempleo); y los ingresos públicos, en forma de impuestos, tasas, ingresos patrimoniales (de empresas públicas) y endeudamiento.

2.20. Atributos a Considerar en el Diseño de la Política Tributaria

La literatura en Finanzas Públicas discute ampliamente las características o atributos de una buena estructura tributaria. Diversos autores han propuesto variadas clasificaciones de atributos, no obstante que siempre es posible distinguir los siguientes: Suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad.

2.20.1. Suficiencia

Este atributo se refiere a la capacidad del sistema tributario para proveer los recursos necesarios para financiar el gasto público. Sin embargo, las necesidades en materia de gasto social e inversión pública siguen siendo muchas, por lo cual el sistema tributario debiera ser capaz de proveer estos recursos en el futuro.

2.20.2. Eficiencia

En general, los impuestos distorsionan las decisiones de los agentes económicos, incentivando la sustitución de bienes gravados por bienes no gravados, por ejemplo, trabajo por ocio. En consecuencia, los sistemas tributarios debieran promover y fortalecer impuestos eficientes, vale decir, impuestos que distorsionen lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, o

bien, en aquellos casos donde existen externalidades negativas, impuestos que apunten a corregirlas.

2.21. Marco Normativo

La jerarquía de normas es un principio reconocido por la constitución política del estado (CPE) prevalece sobre la ley y esta sobre los Decretos supremos y estos sobre las resoluciones Normativas de Directorio.

El cálculo del Impuesto a las Utilidades de las Empresas en profesionales independientes esta normado por la Ley 843, y el Código Tributario y Decretos reglamentarios, que son fuentes de Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

- El Código Tributario.

- Las Leyes.

- Los Decretos Supremos.

- Resoluciones Supremas.

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

Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular. (Art. 5, Código Tributario, Actualizado a 2014, pág. SN)

2.22. Normativa Relacionada con la Obligación Tributaria

- Ley 2492, Código Tributario Boliviano
- Art. 64 Normas Reglamentarias Administrativas
- Art. 68 Derechos de los Contribuyentes
- Art. 70 Obligaciones tributarias del sujeto pasivo
- Art. 130 Impugnación de Normas Administrativas

2.23. Normativa Aplicable en el Cálculo del Impuesto a las Utilidades:

- Constitución Política del Estado.]
- Ley 843 (texto ordenado vigente)
- Decreto Supremo 21530 Reglamento al IVA
- Decreto Supremo 24051 reglamento al IUE
- Decreto Supremo 1768 Reglamento de la Ley 366 del libro y la lectura Oscar Alfaro

La Ley 843 del 20 de mayo de 1986, marcó el inicio de un cambio fundamental en la política y estructura tributaria de Bolivia. La Reforma Tributaria en Bolivia consistió en la eliminación total de un Sistema Impositivo compuesto por una multiplicidad de impuestos de excesiva complejidad y bajo rendimiento, y se cambió a un sistema compuesto por siete impuestos, seis permanentes y uno transitorio, sencillos en su concepción y que permiten mayor eficiencia en su recaudación.

En diciembre de 1994 se modifica la Ley 843 mediante Ley 1606 tomando en cuenta la nueva política planteada por el gobierno, cual fue la de establecer un escenario favorable en materia tributaria para la captación de capitales sobre todo externos para la inversión. Dicha Ley es la que está en vigencia, incluidas todas las resoluciones modificatorias.

2.24. Obligaciones Tributarias de los Profesionales Liberales u Oficios

Respecto al sector profesional independiente, estos están obligados a tributar los siguientes impuestos:

2.24.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Grava el precio neto de ventas de Bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuera su naturaleza. La alícuota nominal es 13% y la tasa efectiva es de 14,94%.

2.24.2. Impuesto a las Transacciones (IT)

Grava los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada ya sea comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad lucrativa o no. La alícuota es 3%.

2.24.3. Impuesto a las Utilidades (IUE)

Grava la utilidad neta imponible de las empresas, personas naturales que ejercen Profesiones Liberales u Oficios en forma independiente resultante de la diferencia entre la utilidad bruta menos los gastos necesarios para obtener la utilidad gravada la manutención y conservación de la fuente. La alícuota es 25%.

Según el Art. 39 de la Ley 843 incluye a los profesionales liberales y los oficios en el alcance del IUE. (Gaceta oficial, 2010)

El Art. 46 de la misma Ley indica que los ingresos y gastos por el ejercicio de profesiones liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido. Esto significa que estos sujetos pasivos pueden elegir entre la imputación de sus ingresos por lo devengado, que es el criterio general, o por lo percibido/base efectivo, según sea su elección.

El Estado presume que la utilidad es del 50% de sus ingresos

El Art. 47 de la Ley 843 establece que se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total de los ingresos percibidos. En este

artículo se vuelve a reiterar que los ingresos estos contribuyentes constituidos por personas naturales se imputan por lo percibido. También llama la atención el elevado porcentaje de utilidad que el Fisco presume que ganan los profesionales por el ejercicio libre de su profesión, o los que ejercen un oficio por su libre actividad; sin embargo, es menos que el de una empresa.

La presunción del 50% solo aplica para independientes, no para asociados

El D.S 24051 en su Art. 2, inciso c) ratifica como sujetos pasivos del IUE a los profesionales liberales y oficios, pero indica que si prestan sus servicios en forma asociada se consideran empresas y por tanto tendrían la obligación de llevar registros contables, o si la asociación se la hace dentro del ámbito de aplicación del Código Civil, entonces tendrán la obligación de elaborar una Memoria Anual en las condiciones que se explicarán más adelante.

Si el ejercicio de su profesión lo hacen sólo en calidad de dependientes, no están alcanzados por el IUE.

El mismo DS 24051 en su Art. 3 inciso c) se refiere a las personas naturales que ejercen profesiones liberales y oficios en forma independiente y de manera enunciativa incluye a los Notarios de Fe Pública, Oficiales de Registro Civil, comisionistas, Corredores, Factores o Administradores, Martilleros o Rematadores y gestores, quienes presentarán sus declaraciones en formulario oficial (formulario 510).

Asimismo, la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994 dispone modificaciones al Título III de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986, creando el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de Empresas. Son sujetos de éste impuesto: Todas las Personas comprendidas en el ámbito de aplicación del Código de Comercio (sujetos obligados a llevar registros contables), las entidades constituidas de acuerdo a las normas del Código Civil, tales como las Sociedades Civiles y de Asociaciones y Fundaciones que cumplan requisitos establecidos (sujetos no obligados a llevar registros contables) y las PERSONAS NATURALES QUE EJERCEN PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS EN FORMA INDEPENDIENTE (sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios).

A los fines de este impuesto se define por empresa toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades industriales y comerciales, EL EJERCICIO DE PROFESIONALES LIBERALES Y OFICIOS sujetos a reglamentación, prestación 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.

En la reforma de 1986 a los efectos del Impuesto a la Renta Presunta de Empresas se entenderá como EMPRESA toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades mercantiles lucrativas. En la definición o el alcance que se ha asignado al concepto EMPRESA en la Ley No. 1606, es la misma que la de 1986, salvo por la incorporación de elementos que distorsionan, como el "EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS SUJETOS A REGLAMENTACIÓN" que no guardan "coherencia" alguna con la definición de 1986 menos aún con el sujeto pasivo que ha sido descrito por la misma Ley No. 1606 del Impuesto sobre las Utilidades. En el caso del EJERCICIO DE PROFESIONES LIBERALES U OFICIOS se presumirá sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total de los ingresos percibidos menos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) declarado y pagado por dichos conceptos.

Asimismo, establece que los sujetos pasivos (ejercicio de profesionales liberales u oficios) podrán cancelar hasta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto determinado con el Crédito Fiscal - IVA contenido en las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes recibidas por compra de Bienes y Servicios, la misma que deberán ser conservadas por el contribuyente durante el periodo de prescripción del impuesto.

2.25. Obligaciones Tributarias de los Profesionales en Relación de Dependencia

Los profesionales dependientes en Bolivia están sujetos al RC-IVA que se calcula el 13% sobre 4 SMN (Salarios Mínimos Nacionales) de acuerdo a la ley 843 "Los sujetos pasivos que recae este impuesto son todos los empleados del sector público o privado a través del Agente de

Retención (empleador). Personas naturales y sucesión indivisas y las instituciones públicas que contraten los servicios de consultores, cuyo trabajo se realice a tiempo completo”.

2.26. RC IVA Consultores en Línea

Son contribuyentes directos del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC IVA):

- Consultores contratados por el sector público.
- Personal contratado localmente por organismos internacionales, misiones diplomáticas y similares.

Tienen el siguiente tratamiento tributario:

En los contratos suscritos para servicios de consultoría individual de línea, al encontrarse las personas naturales sujetas al Régimen Complementario de Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), la entidad convocante solicitará a los consultores contratados el Número de Identificación Tributaria (NIT) de registro en el Servicio de Impuestos Nacionales como contribuyentes directos del RC-IVA, siendo responsabilidad del consultor presentar la declaración jurada trimestral al Servicio de Impuestos Nacionales (Cáceres, 2021).

Estos contribuyentes están alcanzados únicamente por el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado -Contribuyente Directo (RC IVA CD).

- La presentación y pago es trimestral (cada tres meses), en función de los ingresos mensuales declarados en el Form. 610

Estos contribuyentes pueden descontar del impuesto (DD.JJ. Trimestral) a pagar:

- El 13 % de seis (6) salarios mínimos nacionales

- El 13 % de todas aquellas facturas que respaldan los gastos efectuados por el contribuyente con su nombre y número de NIT, detalladas en el Form. 110 (Cáceres, 2020).

CAPÍTULO III

3. Metodología de la Investigación

El presente trabajo de investigación se sustenta en una serie de métodos, técnicas y procedimientos tomando en cuenta que estos sirvieron como indicadores que permitirán conducir al conocimiento y desarrollo de la investigación, donde se seguirán procedimientos en un orden sistemático para alcanzar un determinado fin, con el propósito de llegar a los objetivos trazados previamente, para el presente trabajo se utilizará los siguientes métodos.

3.1. Tipo de Investigación

La presente investigación es del tipo descriptivo, exploratoria, pues a través de la búsqueda de toda la normativa vigente a la que se sujetan los profesionales dependientes e independientes en la zona franca Cobija, se describe cada una de las faltas a los principios constitucionales encontradas y se propone una solución óptima al problema de investigación.

3.2. Enfoque

El presente proyecto de investigación presenta un enfoque cualitativo porque se utilizó la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación.

3.3. Nivel de Investigación

3.3.1. Nivel Descriptivo

Carrasco Díaz (2006) al respecto del nivel descriptivo de la investigación dice:

La investigación descriptiva responde a las preguntas. ¿Cómo son?, ¿Dónde están?; ¿Cuántos son?; ¿Quiénes son?, etc.; es decir, nos dice y refiere sobre las características, cualidades

internas y externas, propiedades y rasgos esenciales de los hechos y fenómenos de la realidad, en un momento y tiempo histórico y determinado (Pág. 42).

La presente investigación es del tipo descriptivo pues a través de este primer nivel de investigación se describió toda la carga tributaria de los profesionales dependientes e independientes en Zofra Cobija para ser posteriormente analizada y comparada.

3.3.2. Nivel Explicativo

Según Carrasco Díaz (2006), la investigación explicativa responde a la interrogante ¿por qué?, es decir con este estudio podemos conocer por qué un hecho o fenómeno de la realidad tiene tales y cuales características, cualidades, propiedades, etc., en síntesis, por qué la variable en estudio es como es (Pág. 42).

Una vez que descrita la carga tributaria a la que se hallan sujetos los profesionales dependientes e independientes de Zofra Cobija se explicó y analizó cada uno de los impuestos a los que están sujetos los objetos de la presente investigación.

3.3.3. Nivel No Experimental

Según Hernández, Fernández y Baptista, (2010) “La investigación no experimental, es aquella que se realiza sin manipular deliberadamente variables y en la que sólo se observan los fenómenos en su ambiente natural para después analizarlos” (Pág. 138).

La presente investigación es de nivel primeramente descriptivo pues a través del análisis de la normativa tributaria vigente se describió la carga impositiva de los profesionales dependientes e independientes, seguidamente es de nivel explicativo pues una vez descrita la carga tributaria y a través del método analítico se explicó las diferencias existentes entre ambas cargas tributarias (de los dependientes y los independientes), se explicó también la falta de aplicación que existe de los principios de equidad contributiva y legalidad en dichos sujetos. Finalmente es una investigación no experimental pues en base a todo el análisis realizado se propone al estado un nuevo proyecto de Resolución Normativa de Directorio RND, que regule las

inequidades observadas en la normativa con respecto a los profesionales independientes u oficios.

3.4. Métodos de Investigación

3.4.1. Deductivo

“Consiste en tomar premisas o principios generales para aplicar a hechos individuales y particulares por deducción, sólo pretende especificar las características y variables conformadas por el objeto de estudio”. (Ramiro y Avendaño, 2015)

Lo que está presente en lo general también está presente en lo particular. Por intermedio de este método se realizó el análisis impositivo de los sujetos de este estudio en base a Normas y Disposiciones reglamentarias de Impuestos Nacionales, para ello se considerará en el estudio de los casos de los profesionales dependientes e independientes en la Zona Franca Cobija y su comportamiento tributario de cada uno para hallar las diferencias que existen en el pago de sus impuestos.

3.4.2. Normativo

El tipo de estudio que se realizó, se basa en Normas Constitucionales, Códigos, Leyes, establecidos en la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

3.4.3. Análisis y Síntesis

“Consiste en la extracción de las partes de un todo, con el objetivo de Estudiar las y examinarlas por separado, para observar las relaciones entre las mismas, es utilizado para identificar los elementos de un fenómeno, realizando la revisión y ordenamiento individual aislándose de lo principal e iniciándose en la experimentación y análisis de un número de casos donde se establecen leyes universales”. (Ramiro y Avendaño, 2015).

Se utilizó el método analítico principalmente para analizar, estudiar y explicar la normativa a la que están sujetos los profesionales dependientes, y los profesionales independientes u oficios en la zona franca Cobija.

3.5. Técnicas de Investigación

“Las técnicas son instrumentos y herramientas que coadyuvan al logro y cumplimiento de los objetivos”. (Ramiro y Avendaño, 2015)

Las técnicas fueron utilizadas en el trabajo para lograr los objetivos planteados, mediante el uso de estas herramientas se obtendrán una información confiable y real del comportamiento de los sujetos identificados para la realización del presente trabajo de investigación, que a continuación se detalla.

3.5.1. Observación

“La observación es el primer paso para detectar un problema siendo este una irregularidad, error, incoherencia, necesidad o algo desconocido, puede ser también una realidad empírica, etc. (Ramiro y Avendaño, 2015)

“Observar, ya el lenguaje corriente lo apunta, es mirar y estudiar algo detenidamente, concentrando nuestra atención en aquello que nos proponemos conocer. De este modo que nuestros sentidos ejercen plenamente todas sus posibilidades, capturan lo que no descubre una mirada casual o impremeditada, aprehenden una multitud de datos que de otro modo no llegaríamos a hacer plenamente conscientes”. (Sabino, 1992).

Esta técnica se utilizó para conocer aspectos relacionados con el funcionamiento además de la relación de los profesionales, se utilizó también para observar de manera directa el comportamiento de los sujetos identificados en el presente trabajo a investigar y los procedimientos de determinación de sus tributos en la Zona Franca Cobija. Este método es uno de los principales porque a través de él se obtendrán información respecto a las obligaciones tributarias e ingresos, entre otros.

3.5.2. Revisión Bibliográfica

La cual tiene el propósito de sustentar el estudio realizado desde la perspectiva documental, la información recabada se reflejó en el marco teórico. La revisión bibliográfica ha permitido consultar bibliografía, documentos e investigaciones para explorar y conocer lo que otros hechos en relación con la temática.

Todo instrumento de recolección de datos corresponde resumir dos requisitos:

- Validez. - Se determina con la revisión de la presentación del contenido del contraste de los indicadores.
- Confiabilidad. - Se determina cuando el instrumento permite determinar por sí mismo lo que se quiere medir y aplicando varias veces.

3.5.3. Encuestas

“La encuesta es una pesquisa o averiguación utilizando como herramienta los cuestionarios, tiene el propósito de obtener la opinión pública, testimonios orales y escritos de personas sobre algún tema específico. En el trabajo de campo, se utiliza para recopilar información con el apoyo de entrevistas, cuestionarios y el muestreo, entre otros. Consiste en realizar preguntas a un número apreciable de personas (muestra), que son seleccionadas de un orden de miles a millones, este grupo se selecciona mediante procedimientos probabilísticos”. (Ramiro y Avendaño, 2015).

Se utilizó la encuesta para conocer la opinión de los profesionales dependientes e independientes referente a los procedimientos que se utilizan para el pago de los impuestos.

3.5.4. Análisis comparativo

“El análisis comparativo no se considerará como un instrumento de control y fiscalización, se trata de una comparación entre dos o más realidades tomando en cuenta una normativa utilizada, por esta razón se considera la legislación existente en el ámbito internacional, sus implicancias, ventajas y la aplicabilidad en el ámbito social, diversos procesos, actividades y decisiones del sujeto investigado”. (Ramiro y Avendaño, 2015).

En el trabajo de investigación se aplicó el análisis comparativo con el propósito de efectuar comparaciones en los impuestos entre profesionales dependientes e independientes en la Zona Franca Cobija y ver las diferencias tributarias que existen entre ambos.

Este método indica o identifica el proceso mediante el cual se realiza la descomposición de un todo como cuerpo principal, en sus componentes integrantes relacionando hechos relacionados, y aparentemente aislados formulando una teoría que unifica los diversos elementos. Durante el trabajo se realizó la descomposición de los diversos procedimientos durante el pago de impuestos por parte de los sujetos identificados. La síntesis es meta y resultado final del análisis de comparación, ambos van juntos en la práctica, que por ende se consideran complementarios pues, proporcionaron información comprensible y exacta de lo conocido en sus aspectos particulares. El trabajo de campo se efectuó basándose estrechamente en el proceso de recolección de datos aplicándose fundamentalmente para realizar el diagnóstico y comportamiento y presentar los resultados del trabajo realizado.

3.6. Instrumentos de Investigación

3.6.1. Cuestionario

“Es un formulario que contiene un conjunto de preguntas, estas pueden ser abiertas, cerradas, mixtas o de otro tipo. Para la formulación de preguntas exactas, es necesario plantear un objetivo e idea puntual, aclarando los detalles y fines específicos de este instrumento”. (Ramiro y Avendaño, 2015)

Durante la realización del presente trabajo se utilizó diversos cuestionarios para obtener información relacionada al tema, por esta razón se elaboró cuestionario dirigidos a obtener datos sobre ventajas y desventajas referentes al procedimiento de pago de los impuestos de los profesionales dependientes e independientes en la Zona Franca Cobija.

3.6.2. Fichas Bibliográficas

En el presente trabajo, se utilizaron fichas bibliográficas, donde se registró los datos de fuentes bibliográficas (libros, normas constitucionales, periódicos), los mismos que fueron objeto de estudio para realizar el análisis de la Equidad Tributaria de los profesionales independientes, dependientes y consultores en línea.

CAPÍTULO IV

4. Desarrollo de la Investigación

4.1. Análisis de la Carga Impositiva de los Profesionales Dependientes e Independientes Según La Ley 843

El Impuesto al Valor Agregado IVA es un impuesto nacional al que los profesionales que ejercen de manera independiente están sujetos como indica el artículo 3 de la ley 843:

Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- a) En forma habitual se dediquen a la venta de bienes muebles;
- b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros venta de bienes muebles;
- c) Realicen a nombre propio importaciones definitivas;
- d) Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza;
- e) Alquilen bienes muebles y/o inmuebles;
- f) Realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles.

Adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto, serán objeto del gravamen todas las ventas de bienes muebles relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto pasivo, cualquiera fuere el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes.

A diferencia del tratamiento tributario en Zofra Cobija como se establece en el Decreto Supremo N° 25933 Capítulo II Régimen Tributario, Sección Primera Suspensiones Tributarias Y No Pago De Tributos el Artículo 6.- Impuestos Internos establece que:

- Las actividades económicas que se realicen dentro de ZOFRACOBIIJA no pagarán el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos ni el Impuesto a las Transacciones
- Los ingresos de los empleados y trabajadores de los sectores público y privado no son objeto del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.
- Toda persona natural o jurídica que de acuerdo a la Ley N° 843 esté obligada a emitir notas fiscales, cumplirá esta obligación emitiendo facturas que lleven la leyenda "sin derecho a crédito fiscal".

Como indica el anterior artículo toda la zona franca Cobija está exenta del pago del IVA y el IT, aunque si se debe facturar por los servicios prestados estas facturas deben ser sin derecho a crédito fiscal.

De la misma manera la ley 843 en su artículo 19 incisos:

- a) Los sueldos, salarios, jornales, sobre sueldos, horas extras, categorizaciones, participaciones, asignaciones, emolumentos, primas, premios, bonos de cualquier clase o denominación, dietas, gratificaciones, bonificaciones, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, incluidas las asignaciones por alquiler, vivienda y otros, viáticos, gastos de representación y en general toda retribución ordinaria o extraordinaria, suplementaria o a destajo.
- b) Los honorarios de directores y síndicos de sociedades anónimas y en comandita por acciones y los sueldos de los socios de todo otro tipo de sociedades y del único dueño de empresas unipersonales.

Indican que toda persona que trabajen en relación de dependencia en una empresa ya sea pública o privada y perciba al mes más de Bs. 9729 está obligado a pagar el RC – IVA por el 13% del saldo de su total ganado menos sus obligaciones laborales menos 2smn. Este panorama se aplica

al igual que el IVA en todo el territorio nacional excepto en las zonas francas pues estas estas exentas según el D.s N° 25933 como se mencionó anteriormente.

Lo que si genera la brecha de inequidad tributaria entre profesionales dependientes, independientes y empresas es el Impuesto al Valor agregado pues a lo largo de los artículos que imponen este impuesto existe una serie de irregularidades las cuales se analizan en los artículos que gravan a estos en la ley 843 a continuación:

El artículo 36° de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

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.

El contenido del párrafo segundo de este artículo de la ley 843 es un claro ejemplo de la inapropiada e indebida inclusión de los profesionales liberales y oficios en calidad de sujetos pasivos del IUE.

Anteriormente a este impuesto existía el denominado Impuesto a la Renta Presunta de Empresas IRPE, evidentemente, no tuvo aceptación en el espacio tributario internacional, dada su postulación y naturaleza excepcional, cuya alícuota porcentual se aplica al resultado positivo de la conciliación del activo computable menos el pasivo computable. En los sistemas tributarios vecinos, la renta de las empresas derivada o proveniente de las ganancias, utilidades, rentas, rendimientos, dividendos u otros excedentes que origine la inversión, resultan susceptibles de

imposición fiscal en un Estado y pasibles de una compensación o descuento en otro Estado, de manera que se evite la doble imposición internacional.

A diferencia de los sujetos que eran pasivos al IRPE (Las personas jurídicas o colectivas solamente) llegó el IUE que incluye a los profesionales independientes u oficios como sujetos pasivos alcanzados por este nuevo impuesto creado por la ley N° 1606 del 22 de diciembre de 1994.

El primer párrafo del Art. 36° de la Ley No. 843 (modificado por la Ley No. 1606), efectivamente, crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas IUE aplicable a las utilidades resultantes de los estados financieros (que se registran en los libros contables) al cierre de cada gestión anual. Previsión normativa que concuerda con la reforma de 1973, y, al mismo tiempo con los principios tributarios de legalidad pues cumple las exigencias establecidas; equidad; capacidad pues toma en consideración los resultados financieros resultantes de una gestión anual de la empresa a cuya existencia de utilidad se le aplica el impuesto con la alícuota establecida y proporcionalidad tributaria pues la alícuota tiene relación con la existencia de utilidades netas en la empresa.

En tanto que, el párrafo segundo del Art.36° de la Ley No. 843:

No está previsto en la reforma tributaria de 1973 al no incluir a las personas naturales o físicas al Impuesto a la Renta de las Empresas pues según la Ley de Reforma Tributaria 843 del 20 de mayo de 1986 incluía a los profesionales independientes como sujetos al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado RC – IVA inciso y del artículo 19 y no al IRPE que luego se convirtió en IUE.

No se cumple el principio de igualdad y equidad tributaria establecido en la Constitución Política del Estado, Artículo 323 párrafo primero:

La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria (CPE, 2009, Art.323).

Pues, aunque no indique explícitamente que el profesional independiente está incluido como sujeto pasivo dice textualmente que: “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”. Incluyendo así al profesional independiente u oficio como sujeto que debe presentar sus estados financieros y por ende sus ingresos percibidos cada 31 de diciembre como cualquier persona jurídica comercial.

El IUE para fines de este impuesto clasifica a los profesionales independientes en el mismo grupo que clasifica a las empresas societarias y/o unipersonales, pero al momento de disminuir su imposición no se le acepta los mismos gastos deducibles pues a los profesionales independientes u oficios no pueden realizar descargos de todas sus compras como pasa con los demás sujetos. De

Con respecto al principio de legalidad según el mismo artículo de la CPE en su párrafo segundo si se cumple pues esta ley fue aprobada por el presidente de la República de Bolivia en ese año en conjunto con el Honorable consejo tal como indica la normativa.

Así también el párrafo segundo del artículo 36 de la ley 843

Para las personas naturales o físicas: que no ejercen una profesión libre u oficio; o, que mantienen una relación de dependencia laboral, el período fiscal es mensual, por disposición del Art. 28° de la Ley No. 843 y que mantiene la Ley No.1606. Inexplicablemente, para las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre u oficio, resulta que el período fiscal es anual y con referencia no al RC-IVA, sino al IUE, totalmente diferente y con una alícuota mucho más alta y con menos opciones de descargo.

Si nos referimos al principio de proporcionalidad contributiva se puede observar que en caso de los profesionales independientes u oficios también ha sido vulnerado pues en un total desconocimiento de los gastos que realizan estos contribuyentes para realizar su actividad económica se les imputa una utilidad neta gravada del 50% de sus ingresos totales o brutos sin embargo comparando las empresas por ejemplo se les deja deducir todos sus costos de ventas, se les deja deducir también sus gastos durante el periodo y si aun después de esto les queda

utilidad recién se calcula el impuesto. En el caso de los profesionales u oficios en relación de dependencia laboral (trabajador /empleador) y perciben ingresos en concepto de sueldos o salarios mensuales: si los gastos por la compra de bienes de bienes y servicios de uso y consumo (acreditados mediante notas o facturas fiscales) resultan mayores a los montos que reciben como sueldo o salario: no pagan impuestos y se les reconoce un crédito fiscal por la diferencia resultante a su favor. Similar trato fiscal corresponde a las personas naturales o físicas que no ejercen una profesión libre u oficio. Lo que no ocurre con la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, en cuanto al 50% de sus ingresos que son considerados utilidad neta quitándoles el derecho a perdidas en su gestión anual pues estos también pueden tener resultados negativos contablemente, pero para fines tributarios este derecho les es cuartado por el 50% impuesto por ley.

Adicional a eso, las personas naturales que mantienen una relación de dependencia laboral, no solo tienen derecho al reconocimiento de un crédito fiscal, sino que la norma legal (Art. 26° de la Ley 843) establece para estos sujetos pasivos un mínimo no imponible equivalente a dos salarios mínimos nacionales.

La parte final del párrafo segundo del Art. 36° de la Ley No. 843, dispone que: “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”. Violando así el principio de legalidad pues según el Art. 6° del Código Tributario Boliviano (Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003) inherente al principio de legalidad y reserva de ley: “Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo...”. De manera que la Asamblea Legislativa Plurinacional, mediante ley es la autoridad calificada que debe clasificar y definir los impuestos que conciernen al dominio tributario nacional, departamental y municipal. Y no designar a un tercero cualquiera sea su cargo la facultad extraordinaria de establecer dichas leyes como se establece en el Art. 140 primer párrafo de la CPE. De allí que la determinación de la base de cálculo o la utilidad neta sujeta a impuesto debe ser establecida por una Ley, como previene el párrafo I del Art.6° del Código Tributario Boliviano y recibe el respaldo constitucional del Art.

69° de la Constitución abrogada y párrafo I del Art.140° de la Constitución en actual vigencia. En consecuencia, al encomendarse al Órgano Ejecutivo o Poder Ejecutivo (en la Ley N.º 1606) por la vía de reglamentación, la determinación de la forma y condiciones de la “base imponible”, de forma incuestionable se vulnera la garantía constitucional prevista en la Constitución de 1967 y la vigente, inherente al principio de legalidad o reserva de ley y que exige de forma imperativa el Art. 6° de la Ley No. 2492 de 2 de agosto de 2003 (Código Tributario Boliviano).

En los artículos 37 y 38 de la ley 843 se establece a los sujetos pasivos al IUE.

El artículo 37 indica textualmente lo siguiente:

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.

El artículo 38 establece que:

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.

En ninguno de los 2 artículos mencionados anteriormente no se establece específicamente y/o expresamente a los profesionales independientes u oficios como sujeto pasivo del impuesto a las utilidades de la empresa IUE pues en base a lo establecido en la constitución política del estado CPE Todos los sujetos pasivos deben estar expresamente establecidos en la norma de dicho impuesto.

El Art. 39° de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

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 relación 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 éste artículo (Ley 843, Art. 39).

El Art. 11° del D.L.No.12853, de 12 de septiembre de 1975 en cuanto a los alcances fiscales del vocablo “empresa” advierte que constituye: "toda unidad económica inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de producción en la realización de actividades mercantiles

lucrativas o de operaciones comprendidas en los Arts.2º y 3º de este Decreto, cualquiera fuere su organización jurídica".

En el Art.1º de la misma norma legal se especifica a las sociedades comerciales, cooperativas y las de carácter unipersonal, de modo que nítidamente relaciona a la persona jurídica o colectiva, producto de la ficción de la ley o norma legal.

El párrafo I del Art. 19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y que no ha sido modificado por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994, con el objeto de complementar el Impuesto al Valor Agregado- IVA crea el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado: RC-IVA, cuyo texto, es como sigue: "Con el objeto de complementar el régimen del impuesto al valor agregado, créase un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores". Es indudable que el párrafo I del Art. 19º de la misma Ley No. 843 resulta de aplicación expresa y apropiada para todas las personas naturales y las sucesiones indivisas. Naturalmente, incluye también a las personas naturales que ejercen una profesión libre u oficio, como en forma precisa prevé el inciso e) del mismo Art.19º de la Ley No. 843 de 20 de mayo de 1986 y abrogado por la Ley No. 1606 de 22 de diciembre de 1994. En tanto que el Art.39º de la Ley No. 843, copia la primera parte del Art.11º del D. L. No. 12853 en relación a los alcances fiscales del vocablo "empresa": como toda unidad económica, inclusive las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en la realización de actividades industriales y comerciales; sin embargo, incluye a las personas físicas o naturales: el ejercicio de profesiones liberales y oficios que responden a una naturaleza jurídica opuesta a una persona jurídica o colectiva. Es más, de manera inapropiada detalla las actividades que las personas físicas o naturales puedan realizar, como: prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, alquiler o arrendamiento de bienes muebles u obras y cualquier otra prestación que tenga por objeto el ejercicio de actividades.

En términos comerciales, se entiende por empresa mercantil a la organización de elementos materiales e inmateriales para la producción e intercambio de bienes y servicios y que realiza su actividad a través de uno o más establecimientos de comercio; y, establecimiento como el

conjunto de bienes organizados por el empresario para los fines de la empresa (Código de Comercio, Art. 448°).

En términos tributarios, para fines del impuesto IUE, el vocablo “empresa” constituye una unidad económica, incluidas las de carácter unipersonal, que coordine factores de la producción en el ejercicio de un profesional liberal u oficio sujeto a imposición, también incluye cualquier actividad que tenga el fin de generar lucro que no se haya incluido en el RC IVA.

De esta forma los artículos 37, 38 y 39 de la ley 843 son una contradicción total al artículo 36 de la misma ley al momento de no especificar a los profesionales independientes u oficios en los sujetos pasivos y tampoco en ninguna norma adicional que los incluya pues para fines del presente impuesto un profesional independiente se convierte en una empresa o persona jurídica violando así el principio de equidad contributiva

En este punto de comparación el artículo 39 de la ley 843 podemos concluir lo siguiente:

Aunque si cumple el principio de legalidad (pues una ley establecida por la Asamblea General), no se cumple el principio de equidad pues toma en cuenta al profesional independiente como empresa jurídica; tampoco se cumple el principio de capacidad contributiva pues por imposición de la ley el profesional independiente para fines impositivas tiene la capacidad de generar recursos de una empresa o persona jurídica de la cual debe pagar el IUE obtenga o no utilidad pues la ley le establece una base del 50% como utilidad presunta sin darle oportunidad a deducir todos sus gastos y aunque parece un beneficio para el profesional independiente pues llegaría a pagar solo el 12,5% de sus ingresos totales y no el 25% que se le impone a las empresas o personas jurídicas. Pero no es así porque a la persona jurídica se le permite deducir hasta las donaciones que realiza, la persona jurídica puede no pagar impuestos si tiene un resultado de pérdida, no se le establece una utilidad presunta pues estos tiene derecho a deducciones aspectos que no se le da oportunidad al profesional independiente el cual para fines de deducciones si se convierte una persona natural la cual no tiene el mismo derecho que la persona jurídica volviéndose una gran contradicción que afecta negativamente a la persona natural que decide emprender ejerciendo como un profesional independiente.

Si se compara con el profesional dependiente que son sujetos del RC IVA, pueden de la misma forma que la persona jurídica deducir no solo todos y cada uno de sus gastos personales con solo presentar las notas fiscales o facturas que prueben las mismas, sino que también se les asigna un margen de no pago que es de 2SMN y el 13% de 2SMN reduciendo de esta forma la imposición tributaria a todas las personas dependientes que perciban por debajo de Bs. 7500 y para Zofra Cobija aunque el dependiente perciba arriba de dicho monto debe pagar su impuesto por estar Cobija exenta de estos impuestos. En base a todo lo mencionado el artículo 39 e la ley 843 tampoco cumple el principio de proporcionalidad impositiva.

El Art. 40° de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

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.

No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto los resultados que fueran consecuencia de un proceso de reorganización de empresas, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación (Ley 843, Art. 40).

Analizando el párrafo primero del artículo se puede concluir lo siguiente:

El artículo indica clara y explícitamente que utilidad es sinónimo de declaración jurada vulnerando así arbitrariamente los principios de equidad y proporcionalidad impositiva pues al definir que la utilidad neta imponible de una empresa es igual a la imposición del cálculo de base del 50% del profesional independiente y al mismo tiempo excluye de esta declaración jurada al profesional dependiente que de igual forma está obligado a declarar mediante un tercero (el empleador) el RC IVA y no se le impone el IUE.

Se delega al Poder Ejecutivo (en vía reglamentaria) la facultad de definir la forma y alcances inherentes a la "base imponible" para el pago del tributo. Situación que no acontece con las

personas jurídicas o colectivas y las personas naturales o físicas que mantiene una relación de dependencia laboral que se benefician inclusive de un mínimo no imponible equivalente a dos salarios mínimos nacionales (Art. 26° de la Ley No. 843). De allí que se vulnera el principio de legalidad (Art.6° del Código Tributario) y que deriva, también, en una conculcación de los demás principios de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal.

Cual fuere la interpretación de este párrafo II del Art. 40° de la Ley No. 843 y conectado al párrafo II del Art. 47°, la redacción de los mismos importa una arbitrariedad, una distorsión inherente a los sujetos pasivos del mismo tributo y, naturalmente, la vulneración de los principios tributarios de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal.

El Artículo 46° de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

- El impuesto tendrá carácter anual y será determinado al cierre de cada gestión, en las fechas en que disponga el Reglamento.
- En el caso de sujetos no obligados a llevar registros contables que le permitan elaborar estados financieros, la gestión anual abarcará el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.
- Los ingresos y gastos serán considerados del año en que termine la gestión en el cual se han devengado.
- Sin perjuicio de la aplicación del criterio general de lo devengado previsto en el párrafo anterior, en el caso de ventas a plazo, las utilidades de esas operaciones se imputarán en el momento de producirse la respectiva exigibilidad.
- Los ingresos y gastos por el ejercicio de profesiones liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido.

- A los fines de esta Ley se entiende por pago o percepción, cuando los ingresos o gastos se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que estando disponibles se han acreditado en cuenta del titular o cuando con la autorización expresa o tácita del mismo se ha dispuesto de ellos de alguna forma (Ley 843, Art. 46).

El primer párrafo del artículo es un punto claro pues solamente establece la periodicidad del pago del impuesto IUE, dependiendo el tipo de empresa sujeta al impuesto y su cierre fiscal de esta pues varía según lo dispuesto en el artículo 39 del Decreto Supremo 24051.

En tanto que para las personas naturales o físicas que mantienen una relación de dependencia laboral el período fiscal es mensual (Art.28° de la Ley No. 843) y la declaración jurada que deben presentar en los formularios respectivos, es también mensual (Art.32° de la Ley No. 843). Los ingresos y gastos de las empresas comerciales o no comerciales: personas jurídicas o colectivas, se consideran y contabilizan al inicio de la gestión fiscal y hasta la conclusión de la misma y el resultado el período en el que se devengan. Para el caso de ventas a crédito, las utilidades se imputan en el momento de la exigibilidad.

En cuanto al párrafo quinto del artículo 46 de la ley 843 que inicia indicando que los ingresos y gastos pueden ser imputados o no depende el contribuyente no es un beneficio para el contribuyente realmente sino más bien una contradicción a lo establecido en los artículos anteriores además de una acción discriminatoria y distorsión de la norma pues vulnera los principios de equidad, proporcionalidad y capacidad contributiva por cuanto, en aplicación del párrafo II del artículo 47° de la misma Ley No. 843, absolutamente el 50% de todos los ingresos percibidos por las personas naturales o físicas, sin admitir prueba en contrario, sin considerados como una utilidad neta gravada o los gastos a los que la norma te da opción en el párrafo quinto del art. 46.

El tratamiento tributario contenido en el párrafo quinto del Art. 46° de la Ley No. 843 (inherente al Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas-IUE) en cuanto a los ingresos de las personas jurídicas o colectivas y las personas físicas o naturales en el ejercicio de la profesión libre y actividades u oficios, carece de sindéresis; y, indudablemente, se aleja de los principio de capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal al considerar los ingresos de las personas naturales

o físicas (que ejercen una profesión libre u oficio), como ingresos netos sujetos a tributación en total diferencia con los ingresos de las personas jurídicas o colectivas sujetos a deducciones por los gastos incurridos en la gestión fiscal. No solo ello, sino que el párrafo quinto del mencionado Art. 46° de la Ley No. 843, vulnera el principio de igualdad tributaria que postula la no diferenciación de trato fiscal para sujetos que se hallan comprendidos en los alcances de un mismo tributo, en este caso el IUE. Lo que incuestionablemente acontece con las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre o un oficio y las personas jurídicas o colectivas, con referencia al mismo tributo: IUE.

El Art. 47° de la Ley No. 843, actualmente, tiene el texto legal y fiscal siguiente:

La utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo que, a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores - supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total de los ingresos percibidos.

Para la determinación de la utilidad neta imponible se tomará como base la utilidad resultante de los estados financieros de cada gestión anual, elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con los ajustes que se indican a continuación, en caso de corresponder:

1. En el supuesto que se hubieren realizado operaciones a las que se refiere el cuarto párrafo del artículo anterior, corresponderá practicar el ajuste resultante del cambio de criterio de lo

devengado utilizado en los estados financieros y el de la exigibilidad aplicado a los fines de este impuesto.

2. Las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos y similares y gastos y contribuciones en favor del personal, cuyos criterios de deducibilidad serán determinados en reglamento.

Los aguinaldos y otras gratificaciones que se paguen al personal dentro de los plazos en que deba presentarse la declaración jurada correspondiente a la gestión del año por el cual se paguen.

A los fines de la determinación de la utilidad neta imponible, no serán deducibles:

1. Los retiros personales del dueño o socios ni los gastos personales de sustento del contribuyente y su familia.

2. Los gastos por servicios personales en los que no se demuestre haber retenido el tributo del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los dependientes.

3. El Impuesto sobre las Utilidades establecido por esta Ley.

4. La amortización de llaves, marcas y otros activos intangibles de similar naturaleza, salvo en los casos en que por su adquisición se hubiese pagado un precio. El reglamento establecerá la forma y condiciones de amortización.

5. Las donaciones y otras cesiones gratuitas, salvo las efectuadas a entidades sin fines de lucro reconocidas como exentas a los fines de esta Ley, hasta el límite del diez por ciento (10%) de la utilidad sujeta al impuesto correspondiente de la gestión en que se haga efectiva la donación o cesión gratuita.

6. Las provisiones o reservas de cualquier naturaleza, con excepción de los cargos anuales como contrapartida en la constitución de la provisión para indemnizaciones.

7. Las depreciaciones que pudieran corresponder a revalúos técnicos.

Indudablemente, los párrafos primero, tercero y cuarto del Art. 47° de la Ley No. 843 establecen regulaciones de orden fiscal inherentes a las personas jurídicas o colectivas sean estas comerciales o no y que llevan libros contables.

Las previsiones contenidas en los tres párrafos mencionados tanto en Bolivia como en los países vecinos y el concierto internacional mantienen una similar redacción; y, por ende, responden a los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad, proporcionalidad y equidad fiscal.

Consiguientemente, para nuestro país, salvo detalles muy leves del párrafo cuarto del Art. 47°, no son objetables o motivo de cuestionamiento fiscal.

La presente investigación pone de manifiesto las aspiraciones sobre los principios tributarios en el concierto internacional fiscal, pero que en el ámbito local persiste la aplicación de los mencionados principios al modo tradicional. En cambio, el segundo párrafo del referido Art. 47° de la Ley No. 843, queda totalmente descontextualizado o absolutamente ajeno a los párrafos primero, tercero y cuarto, por cuanto se determina que: “En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total de los ingresos percibidos”.

- Las personas jurídicas o colectivas, si son comerciales, persiguen el lucro comercial como finalidad; en tanto que las personas naturales o físicas que ejercen una profesión libre u oficio, prestan un servicio y no buscan el lucro. Lo que implica vulnerar el principio de igualdad tributaria y de equidad fiscal, incluirlas en el mismo tributo.
- Las personas jurídicas o colectivas, sean comerciales o no y que llevan libros de contabilidad, están autorizadas a realizar los siguientes.

Ajustes

- por operaciones en función de lo devengado y lo exigible;
- por las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos o similares, gastos y contribuciones en favor del personal; y,
- por los aguinaldos y otras gratificaciones que se paguen al personal dentro de los plazos previstos. No solo ello, sino que también, a los fines de la determinación de la utilidad neta imponible, están autorizadas a las siguientes

Deducciones

- De los ingresos brutos a deducir los gastos de venta (en otras palabras, correspondería al capital de operaciones que se ha invertido para la venta de los productos);
- Deducir los gastos necesarios para la obtención del producto y conservación de la fuente;
- Deducir los aportes obligatorios a los organismos reguladores-supervisores, provisiones para beneficios sociales y tributos nacionales y municipales y otros.

En una posición totalmente opuesta y vulneradora de todos o cualquier principio tributario, la persona natural o física que ejerce una profesión libre u oficio, en aplicación del párrafo segundo del Art.47° de la Ley No. 843, se le prohíbe efectuar deducciones de ninguna índole sobre el importe del 50% de sus ingresos percibidos. Semejante discriminación fiscal se podrá denominar: ¿igualdad tributaria, capacidad, proporcionalidad y equidad contributiva?

Innegablemente, importa una confiscación, arbitrariedad y distorsión o deformación fiscal en términos absolutos y vulnera al propio principio de legalidad debido a raíz de alto contenido de inconstitucionalidad en cuanto a la garantía constitucional garantizada por el párrafo I del Art.323° de la actual Carta Fundamental del Estado.

Es más, como se repite o reitera en el presente acápite, la persona natural o física que ejerce una profesión o un oficio en forma libre, también se halla en absoluta y total discriminación fiscal de parte del sujeto activo, en relación o comparación a las personas naturales o físicas que ejercen una profesión o un oficio pero en calidad de dependientes o bajo una relación de dependencia laboral, debido que ninguna de las prerrogativas fiscales aplicables a las personas dependientes, se aplica las personas que ejercen una profesión u oficio en forma libre, vale decir, sin relación de dependencia laboral.

Es más, resulta que el inciso e) del Art. 19° de la Ley No. 843 (que incluye a las personas naturales que ejercen una profesión u oficio libre en el tributo RC-IVA) queda derogado por la Ley No. 1606. Lo que, efectivamente, deviene en la vulneración de los repetidos principios de igualdad, equidad fiscal, capacidad contributiva y proporcionalidad fiscal, consagrados en la vigente Carta Magna.

- Las personas jurídicas o colectivas, sean comerciales o no, que llevan libros de contabilidad, si como resultado de la gestión fiscal de la que se trate, tienen pérdidas y no obtienen utilidades, no deben pagar el Impuesto a las Utilidades de la Empresas: IUE; las pérdidas, inclusive, las pueden acumular y compensar con el resultado de la gestión fiscal siguiente. Esta parte normativa, inobjetablemente, responde a los principios de capacidad económica, proporcionalidad y equidad contributiva.

Una persona natural que ejerce una profesión liberal u oficio necesita primordialmente un espacio físico para realizar su actividad o servicio ya sea mediante compra de un espacio, alquiler, arrendamiento u otro; debe también comprar los activos fijos para realizar sus funciones; debe pagar todos y cada uno de las inscripciones tanto a su respectivo colegio como a los entes que acrediten sus funciones; debe pagar sus obligaciones por patentes, tributos municipales, licencias, entro otros; debe realizar el cumplimiento de sus deudas con terceros, comprar sistemas, y muchos de los gastos que realiza una persona jurídica.

Un profesional independiente también puede obtener resultados negativos en el periodo fiscal y no es justo, equitativo ni proporcional no tomar en cuenta estos puntos al obviar todos estos gastos en los que incurre el profesional independiente e imponerle un margen de utilidad del

50% o se debe de igualar esta imposición a las otras áreas como los dependientes para volver el sistema equitativo y cumplir con todos los principios de nuestra constitución para imposición tributaria.

Toda esta carga tributaria hacia el profesional independiente u oficio vulnera el numeral 7 del Art.108° de la Constitución Política del Estado vigente que consagra y garantiza a todo ciudadano: tributar en proporción a su capacidad económica; y, al mismo tiempo, también la vulneración de los principios postulados en el párrafo I del Art. 323° de la misma Constitución que proclama que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. Adicionalmente, la reglamentación impone a la persona natural o física acreditar los descargos mediante notas o facturas fiscales por el otro 50% de sus ingresos percibidos y que, imperativamente, sean gastos vinculados directamente a la actividad y mantenimiento de la fuente; de lo contrario, son susceptibles de rechazo, de modo que, la alícuota del tributo, sea aplicable fácilmente sobre un monto mayor al 50% de los ingresos brutos.

En cuanto a las personas física o naturales que igualmente ejercen una profesión o un oficio pero en calidad de dependencia laboral (para beneficio de un empleador) tiene el beneficio de que el importe correspondiente a dos salarios mínimos nacionales implica un monto no sujeto a tributación; y, si la presentación de descargos fiscales sobre el importe total de sus sueldos o salarios mensuales, resulta igual al monto percibido, no pagan tributos; es más, si el importe de los descargos fiscales resulta mayor al importe percibido, tienen derecho al crédito fiscal que se acumula para los meses siguientes.

Las personas que ejercen su profesión u oficio en forma libre, carecen en absoluto de las prerrogativas fiscales inherentes a las personas naturales o física en relación de dependencia laboral; consiguientemente, la vulneración de los principios tributarios resulta inobjetable.

- El repetido párrafo segundo del Art. 47° de la Ley No. 843 para el caso de las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, establece la

PRESUNCIÓN, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al cincuenta por ciento del monto total de los ingresos percibidos.

Tabla N° 1. Cuadro Comparativo de los impuestos

| COMPARACION DE LOS IMPUESTOS DE LOS PROFESIONALES DEPENDIENTES, INDEPENDIENTES Y EMPRESAS | | | | |
|--|--|-----------------------|--|--|
| | PROFESIONALES DEPENDIENTES | | PROFESIONALES INDEPENDIENTES | EMPRESAS |
| CARGA IMPOSITIVA | RC IVA 13% DE ARRIBA DE mensuales | 13% DE 2SMN | IVA 13% Mensual IT 3% Mensual IUE 25% DEL 50% DE SUS INGRESOS Anuales | IVA 13% Mensual IT 3% Mensual IUE 25% de la Utilidad Neta Imponible |
| DESCARGOS | EL 13% de todas las facturas emitidas a favor del dependiente con el nombre y/o apellidos y CI | 2 SMN 13% de 2 SMN | crédito fiscal 13% de facturas que son relacionadas con su actividad económica, hasta el 50% de la Utilidad Ninguna 13% de los gastos personales del periodo para compensar hasta el 50% del IUE | EL 13% de todas las facturas emitidas a favor de la empresa Deducibles todo lo establecido en el Artículo 47 de la ley 843 para fines del IUE |
| FORMULARIOS | 608 110 para descargos | | 200 400 510 | 200 400 500 |

Fuente: Elaboración Propia, 2021

4.2. Resultados de las Encuestas

Para la realización de las encuestas primeramente se diseñó el cuestionario mediante Google formularios el cual se puede observar en el anexo 1.

Se realizó la aplicación de las encuestas a través del método de muestreo al azar pues los datos de cuantos profesionales independientes y dependientes existen en la zona franca cobija no son públicos en datos exactos.

La muestra estuvo constituida de la siguiente manera:

Tabla N° 2. Constitución de la Muestra para las Encuestas

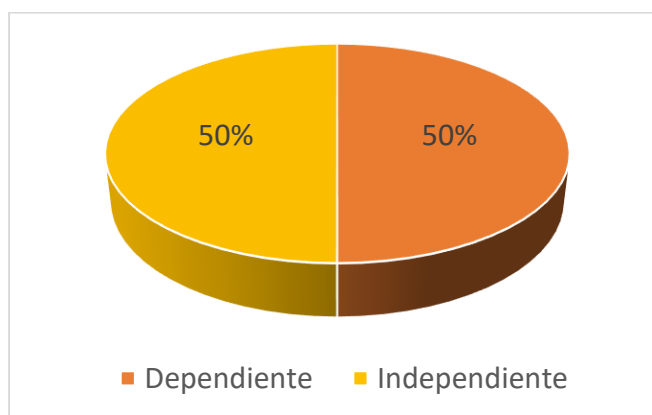
| ÍTEM | TIPOS DE PROFESIONES | CANTIDADES | % |
|--------------------------------------|---------------------------------------|------------|------|
| Profesionales Dependientes: | | | |
| | Personal de la Alcaldía | 10 | 10% |
| | Personal de Instituciones Financieras | 10 | 10% |
| | Personal del Hospital R.G.T. | 10 | 10% |
| | Personal de la C.N.S. | 10 | 10% |
| | Personal de la U.A.P. | 10 | 10% |
| Profesionales independientes: | | | |
| 1 | Abogado | 10 | 10% |
| 2 | Contador | 15 | 10% |
| 3 | Odontólogo | 10 | 10% |
| 4 | Fisioterapeutas | 5 | 10% |
| 5 | Médicos Independientes | 10 | 10% |
| Totales | | 100 | 100% |

Fuente: Elaboración Propia, 2021

De esta manera se encuestó a 50 profesionales u oficios que ejercen en calidad de independientes y a 50 persona que realicen su trabajo en calidad de dependencia de las cuales se pudo obtener los siguientes resultados:

Pregunta 1. Usted ejerce su profesión como:

Gráfico N° 1. Usted ejerce su profesión como:



Fuente: Elaboración Propia, 2021.

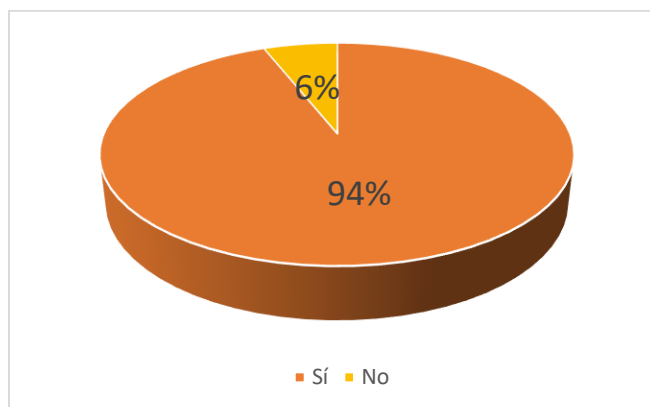
Interpretación. -

Como se explicó en el párrafo anterior se realizó las encuestas a 50 dependientes y a 50 independientes por lo que el gráfico nos muestra que efectivamente se realizó de a 50% de encuestas a cada sector objeto de la presente investigación.

Los 50 profesionales u oficios independientes respondieron las preguntas del 2 al 7 y los dependientes respondieron directamente las preguntas 8 y 9 de la encuesta.

Pregunta 2. ¿Conoce la carga tributaria que tiene como profesional independiente?

Gráfico N° 2. ¿Conoce la carga tributaria que tiene como profesional independiente?



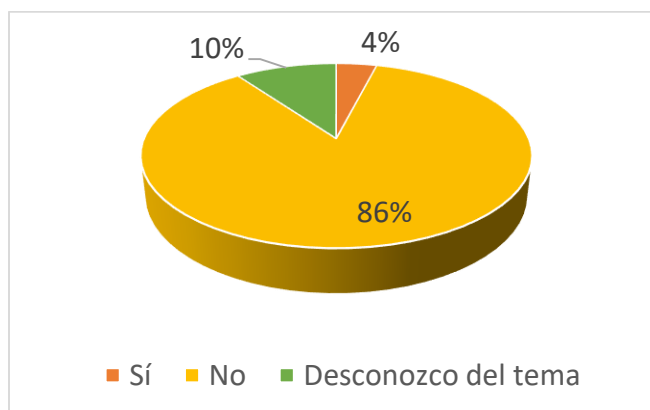
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

Con respecto al conocimiento que tienen o no los profesionales independientes en Zofra Cobija sobre la carga tributaria a la que se encuentran sujetos el 94% aseguro si conocer la carga tributaria a la están sujetos y un 6% indico que no conoce dicha carga.

Pregunta 3. ¿Cree usted que existe equidad impositiva entre profesionales dependientes e independientes en Zofra Cobija?

Gráfico N° 3. ¿Cree usted que existe equidad impositiva entre profesionales dependientes e independientes en Zofra Cobija?



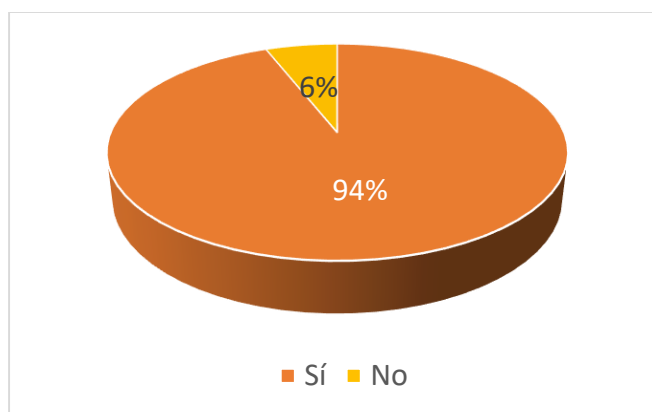
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. –

Con respecto a la pregunta 3 los encuestados en un 86% indica que no existe equidad impositiva entre los profesionales independientes u oficios y los dependientes en la zona franca cobija, el 10% desconoce el tema pues esto demuestra la existencia de falta de socialización de la normativa por parte del SIN hacia los contribuyentes, y el 4% cree que si existe equidad impositiva.

Pregunta 4. ¿Conoce los beneficios tributarios existentes para la zona franca Cobija?

Gráfico N° 4. ¿Conoce los beneficios tributarios existentes para la zona franca Cobija?



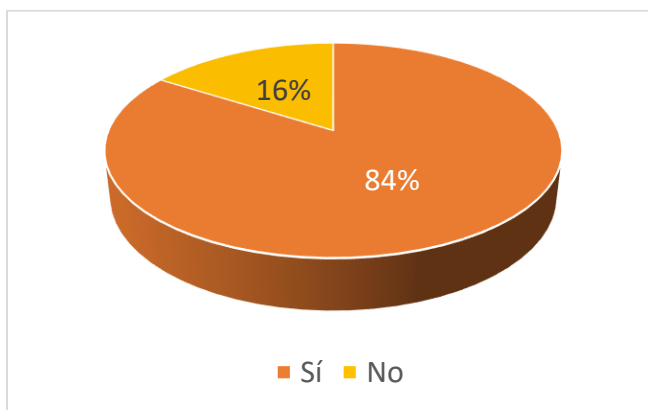
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

El 94% de los profesionales independientes en la zona franca cobija que fueron encuestados indican que si conocen los beneficios tributarios que existe para este municipio y el 6% no lo conoce principalmente por que radican poco tiempo en el departamento.

Pregunta 5. ¿Según su criterio, los profesionales independientes en Zofra Cobija pagan sus impuestos?

Gráfico N° 5. ¿Según su criterio, los profesionales independientes en Zofra Cobija pagan sus impuestos?



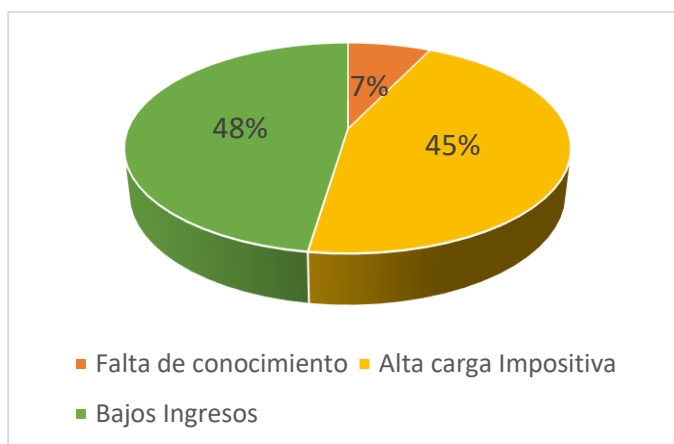
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

Según los encuestados el 84% de ellos creen que los profesionales independientes si pagan sus impuestos y el 16% que no los pagan.

Pregunta 6. Porque cree que los profesionales independientes no pagan sus Impuestos

Gráfico N° 6. Porque cree que los profesionales independientes no pagan sus Impuestos



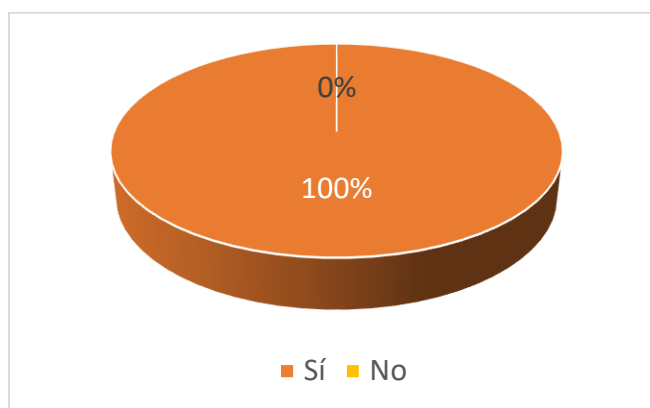
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

La mayor frecuencia de respuestas del porque los profesionales independientes no pagan sus impuestos radica en la alta carga impositiva y los bajos ingresos obtenidos por estos sujetos pues se les hace muy complicado al momento de cumplir su obligación tributaria y es en donde se cae en la evasión tributaria.

Pregunta 7. ¿Estaría Usted de acuerdo en la creación de un impuesto que nivele las condiciones impositivas de los profesionales independientes con respecto a los dependientes?

Gráfico N° 7. ¿Estaría Usted de acuerdo en la creación de un impuesto que nivele las condiciones impositivas de los profesionales independientes con respecto a los dependientes?



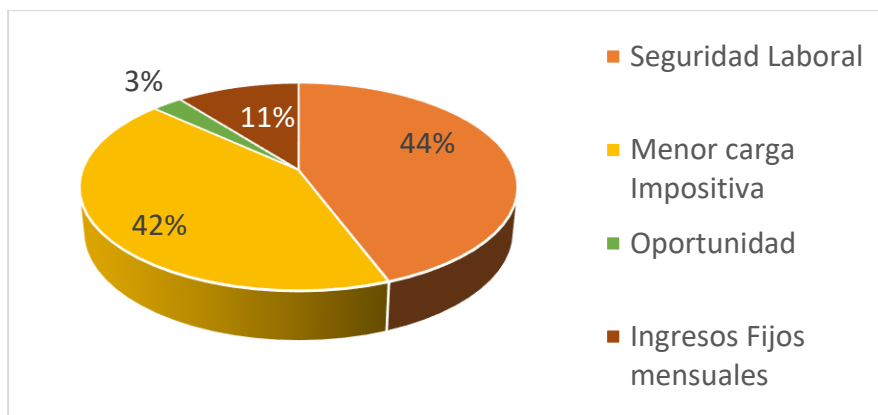
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

El 100% de los encuestados si estaría de acuerdo en la creación de un impuesto que mejore las condiciones y los nivele con respecto a los dependientes adecuándolo a su capacidad contributiva y no en bases presuntas que no justifican el pago de los impuestos.

Pregunta 8. ¿Por qué decidió trabajar como dependiente?

Gráfico N° 8. ¿Por qué decidió trabajar como dependiente?



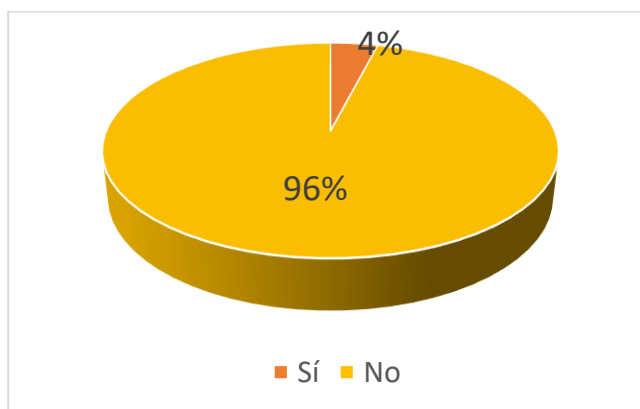
Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

Los profesionales dependientes indican que los principales factores que los llevaron a trabajar en calidad de dependencia fueron la seguridad laboral y la menor o exenta carga impositiva en la zona franca cobija.

Pregunta 9. Se arriesgaría usted a ejercer su Profesión u Oficio de forma independiente

Gráfico N° 9. Se arriesgaría usted a ejercer su Profesión u Oficio de forma independiente



Fuente: Elaboración Propia, 2021.

Interpretación. -

El 96% de los profesionales dependientes encuestados no se arriesgaría a ser independientes porque implicaría empezar a pagar impuestos y ser tratados como empresas siendo estas personas naturales.

Conclusión. -

En base a las encuestas realizadas se puede evidenciar que en zofra cobija los profesionales independientes no se sienten conformes con su carga impositiva a la que están sujetos pues les disminuye sus ingresos lo que no les pasa a los dependientes que por este motivo muchos de los profesionales prefieren volverse dependientes o no declarar sus impuestos ampliando de este modo la evasión tributaria ya existente en el país. Si se crearía un nuevo impuesto que les dé más oportunidades y beneficio acompañado de una buena socialización los profesionales independientes estarían dispuestos a migrar de impuesto y a cumplir sus obligaciones tributarias pues a menor carga impositiva más contribuyentes satisfechos pagando sus impuestos.

4.3. Propuesta de Valor

Un buen sistema tributario tiene que cumplir con los principios básicos los mismos que incluyen; eficiencia económica, imparcialidad, simplicidad, estabilidad, equidad, proporcionalidad, los principios del beneficio impositivo y la capacidad de pago. Bajo este último concepto el sistema impositivo tiene la responsabilidad de promover la equidad social, procurando que la población más empobrecida aporte en menor proporción y de acuerdo a sus ingresos, o por lo menos, cerciorándose que no existan impuestos que recaigan especialmente sobre los segmentos más pobres de la sociedad. Para el análisis se realizó énfasis a los principios fundamentales de equidad en el área tributaria, mismas que son dos, la primera es la equidad horizontal, centrada en el concepto que dos individuos, ya sean naturales o jurídicos, que perciben ingresos reales equivalentes, deberían ser tratados de la misma manera en cuanto a su obligación tributaria y la segunda es el concepto de equidad vertical que tiene más relación en cuanto a la función distributiva de los impuestos, ya que este principio implica que a medida que incrementan los ingresos de los individuos, estos son sujetos de una carga impositiva mayor. Es decir, si un

impuesto se caracteriza por la equidad vertical es progresivo. El impuesto progresivo es aquel que a medida que aumentan los ingresos o riqueza de una persona, éste tributa con una proporción mayor de sus ingresos. Por otro lado, un impuesto regresivo es aquel que a medida que los ingresos de un individuo incrementan, su carga impositiva disminuye representando una menor proporción del su ingreso.

El nuevo impuesto que, dirigida a profesionales independientes en Bolivia, tiene por objeto crear un nuevo universo de contribuyentes donde se grave los ingresos de este sector de contribuyentes tomando en cuenta los principios que rigen la CPE y la Ley 2492, pues se considera que, con la normativa actual, este sector de personas naturales tiene en la actualidad un mayor aporte en las recaudaciones tributarias del país comparado con las personas naturales que ejercen en calidad de dependientes .

Los profesionales independientes tributan proporcional y efectivamente más que los dependientes que fuera de gozar de estabilidad laboral y de seguridad social, están sujetos al RC-IVA así tengan mayor ingreso, y tienen una exención de cuatro salarios mínimos.

En este sentido, la propuesta es que los profesionales independientes tributen en forma igualitaria proporcional y efectivamente igual que los dependientes ya que carecen de estabilidad laboral y de seguridad social. La propuesta es que estén sujetos al Impuesto a la Renta de los Profesionales independientes que tenga una similar aplicación que el RC-IVA.

4.4. Proyecto de Resolución Normativa de Directorio (RND) de Modificación a la Ley N° 843 En Relación a los Derechos de las Personas Físicas en el Ejercicio de una Profesión Libre O de Oficios

Vistos y Considerandos:

De acuerdo a lo que establece:

La Constitución Política del Estado en el Artículo 323. Párrafo I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. Y el párrafo II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional.

La ley 2492 en Su Artículo 5.- (Fuente, Prelación Normativa Y Derecho Supletorio). I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa: 1. La Constitución Política del Estado. 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo. 3. El presente Código Tributario. 4. Las Leyes. 5. Los Decretos Supremos. 6. Resoluciones Supremas. 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código. También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia. II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.

La ley 2492 en Su Artículo 6.- (Principio de Legalidad o Reserva de Ley).

I. Sólo la Ley puede: 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. 2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. 3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios. 4. Condonar total o parcialmente el pago

de tributos, intereses y sanciones. 5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales. 6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. 7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias. 8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.

La potestad tributaria del sujeto activo (Estado) tiene como límites la garantía constitucional y las leyes que determinan tanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria (en relación a la creación, modificación y supresión de tributos), la definición del hecho, la base y alícuota imponible, así como la supresión y concesión de exenciones, condonaciones, procedimientos jurisdiccionales, tipificar ilícitos tributarios y demás regímenes, en consideración y aplicación de los principios esenciales de naturaleza fiscal inherentes a la legalidad, igualdad, equidad, capacidad económica, proporcionalidad, progresividad y evitar aquellos tributos de alcance confiscatorio, como postulan los corrientes doctrinales desde hacen varios lustros y que en la actualidad orientan la tendencia de los principios fiscales sobre la imposición a la renta.

Que el Artículo 64 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, establece que la Administración Tributaria se encuentra facultada para emitir normas reglamentarias administrativas de carácter general a efectos de la aplicación de las normas tributarias.

Que conforme el Inciso b) del Artículo 4 de la Ley N° 2166 de 22 de diciembre de 2000, el Servicio de Impuestos Nacionales tiene como atribución dictar normas reglamentarias a efectos de aplicación de las disposiciones en materia tributaria.

Considerando la inequidad tributaria creada a partir de los artículos 36 al 47 de la ley 843 en la que se establece como sujeto pasivo del IUE a la persona natural que ejerce como profesional independiente u oficio cuartando su derecho a acogerse a los principios tributarios establecidos en la CPE considerándolo empresa para fines de hecho generador pero difiriendo de este concepto al momento de no dejarle deducir sus gastos como empresa y tampoco poder ser tratado como lo es el profesional dependiente dejando así al profesional independiente en una inconsistencia normativa que lo obliga a cumplir con una obligación tributaria del 25% anual sobre el 50% de sus ingresos como utilidad presunta se crea la siguiente Resolución Normativa de Directorio (RND):

RND. N. °.....del.... de..... De 2021**Objeto**

La presente Resolución tiene por objeto la modificación derogatoria parcial de las frases y párrafos de los artículos 19°, 36°, 39°, 40°, 46° y 47° de la Ley No. 843; así como la incorporación de un nuevo impuesto que grave la renta de los profesionales independientes.

Modificaciones

Se dispone la modificación de las frases y párrafos de los artículos: 36°, 39°, 40°, 46° y 47° de la Ley 843, de los textos que se detallan a continuación:

1. La modificación derogatoria del párrafo segundo del Art. 36° y que corresponde al texto siguiente:

“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”.

2. La derogación de la frase final del Art. 39° y que corresponde al texto siguiente: “... el ejercicio de profesiones liberales y oficios sujetos a reglamentación...”.
3. La derogación de la frase final del párrafo primero del Art.40° y que corresponde al texto siguiente: “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”.
4. La derogación de los párrafos segundo y quinto del Art. 46° y que corresponde a los textos siguientes: “En el caso de sujetos no obligados a llevar registros contables que le permitan elaborar estados financieros, la gestión anual abarcará el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año”. “Los ingresos y gastos por el ejercicio de

profesionales liberales y oficios y otras prestaciones de servicios de cualquier naturaleza podrán imputarse, a opción del contribuyente, por lo percibido”.

5. La derogación del párrafo segundo del Art. 47° de la Ley No. 843 y que corresponde al texto siguiente: “En el caso del ejercicio de profesiones liberales u oficios se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del monto total de los ingresos percibidos”.
6. (Derogar las frases de los incisos: a), b), c), e) y f) del artículo 19° de la Ley No. 843.

Creación del Impuesto

Crease un Impuesto a la Renta de los Profesionales Independientes u Oficios, el cual grave única y exclusivamente la renta de la persona natural que realice sus funciones como profesional independiente u oficio brindándole los mismos beneficios que se le brinda a una persona jurídica.

Renta

Para fines de este impuesto entiéndase por renta el ingreso neto de la persona natural después de ser deducidos todos los gastos que se establecen como deducibles para las personas jurídicas establecidos en el artículo 47° de la ley 843.

Sujetos pasivos

Serán pasivos del presente impuesto toda persona natural que ejerza su profesión como independiente u oficio que no esté obligado a llevar registros contables.

Vigencia

Se declara la vigencia de todas las demás disposiciones normativas de la Ley No. 843 y que no han sido objeto de derogación por la presente Resolución.

CAPÍTULO V

5. Presupuesto y Cronograma

5.1. Presupuesto

Tabla N° 3. Presupuesto

| Ítem | Descripción | Unidad | Cantidad | P. unitario | Total, bs. |
|---|------------------------|--------|----------|--------------|---------------|
| 1 | Impresiones | Global | 10 | 150 | 1500 |
| 2 | Material de escritorio | Global | 1 | 500 | 500 |
| 3 | Empastados | Global | 7 | 80 | 560 |
| 4 | Transporte | Global | 1 | 100 | 100 |
| 5 | Servicio internet | Global | 1 | 200 | 200 |
| 6 | Imprevistos | Global | 1 | 250 | 250 |
| | | | | TOTAL | 3110 |
| TRES MIL CIENTO DIEZ 00/100 bolivianos | | | | | |

Fuente: Elaboración Propia, 2021.

5.2. Cronograma

Tabla N° 4. Cronograma de Actividades

| N° | ACTIVIDADES | MAYO | | | | JUNIO | | | | JULIO | | | | AGOSTO | | | | SEPTIEMBRE | | | |
|----|---------------------------------|------|---|---|---|-------|---|---|---|-------|---|---|---|--------|---|---|---|------------|---|---|---|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Documento en elaboración | ■ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | Documento final | | | | | ■ | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | Recopilación de información | | | | | ■ | | | | | | | | | | | | | | | |
| 4 | Desarrollo del trabajo | | | | | | | | | ■ | | | | | | | | | | | |
| 5 | Primera presentación de informe | | | | | | | | | | | | | ■ | | | | | | | |
| 6 | Segunda presentación de informe | | | | | | | | | | | | | | | ■ | | | | | |
| 7 | Defensa del trabajo concluido | | | | | | | | | | | | | | | | | ■ | | | |

Fuente: Elaboración Propia, 2021.

6. Conclusiones y Recomendaciones

6.1. Conclusiones

Realizado el análisis de los impuestos de los profesionales independientes, dependientes y consultores en línea y la comparación entre estos se puede concluir lo siguiente:

Con respecto al objetivo general: “Comparar la tributación de los profesionales dependientes e independientes para identificar ventajas y desventajas dentro de la Zona Franca Cobija según las normativas tributarias vigentes”.

Al realizarse la comparación de las cargas tributarias de los sujetos objeto del estudio se puede concluir que efectivamente los profesionales independientes llevan una mayor carga tributaria que los dependientes siendo vulnerados todos los principios constitucionales establecidos en el artículo 323 de la CPE.

Con respecto al primer y segundo objetivo específico: “Analizar la normativa vigente a la que están sujetos los profesionales tanto dependientes e independientes en la Zona Franca Cobija según el servicio de impuestos nacionales” y “Realizar la comparación de tributos a los que están sujetos los profesionales independientes y profesionales dependientes”. Se puede concluir que:

- Las personas naturales que ejercen como profesionales independientes en el país contribuyen impositivamente más que las personas naturales en relación de dependientes.
- Las cargas impositivas de los independientes son del IVA, IT e IUE los cuales deben ser cancelados sin una base mínima no imponible a diferencia de los dependientes y consultores que están sujetos solo al RC – IVA para el cual tienen una base mínima no imponible de 2 SMN.
- Existe inequidad impositiva entre estas tres formas de ejercer de los profesionales existiendo una mayor carga impositiva para las personas naturales en condición de independientes.

- En base a la carga impositiva que genera ejercer en forma independiente los profesionales prefieren convertirse en dependientes, consultores en línea o informales lo que disminuye los ingresos impositivos al estado.
- Como actualmente pasa en el impuesto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto sobre la renta individual de la persona por un período de un año, que si vemos lo positivo el estado estaría cobrando directamente al ingreso efectivo de las profesionales independientes que tienen un ingreso menor por lo que se considera que se tendría un alto impacto social.
- En los párrafos examinados de los artículos 36°, 37°, 38°, 39° 40° y 47° de la ley 843 se pudo evidenciar la falta de aplicación de los principios tributarios establecidos en el artículo 323 de la Constitución Política del Estado hacia los profesionales independientes u oficios en el país. La omisión de la aplicación de los principios tributarios señalados, incuestionablemente, deriva en la vulneración de los mismos cuyo resultado implica una distorsión o deformación fiscal con referencia a los aludidos sujetos pasivos, como en forma prístina se establece en la presente investigación.
- Las personas jurídicas o colectivas (sociedades comerciales y entidades sin fines de lucro) para la determinación de la utilidad neta imponible (ingresos menos gastos de venta), de los ingresos o renta bruta pueden deducir los gastos necesarios para la obtención y conservación de la fuente; es decir, se admiten como deducibles los gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, con la inclusión de los aportes obligatorios a los organismos reguladores-supervisores, previsión para beneficios sociales, tributos nacionales y municipales. Es más, tienen derecho a realizar los ajustes por las ventas a crédito, las depreciaciones, créditos incobrables, honorarios de directores y síndicos, gastos de movilidad, viáticos y similares, contribuciones a favor del personal, aguinaldos y otras gratificaciones.
- Las personas físicas o naturales que ejercen una profesión libre o un oficio libre: no tienen ningún derecho de deducir o ajustar ni un solo boliviano sobre el 50% de sus ingresos brutos durante la gestión anual. La denominación de tributo confiscatorio y arbitrariedad de la potestad tributaria del Estado, implica una calificación llana, debido al tratamiento fiscal absoluta y totalmente contrario en comparación al sujeto pasivo incorporado al

mismo tributo. Naturalmente, importa una distorsión o deformación fiscal por desconocimiento de los principios tributarios elementales a partir de la igualdad, equidad, capacidad contributiva y proporcionalidad.

- Las personas jurídicas o colectivas (sociedades comerciales y entidades sin fines de lucro) que llevan libros contables, en el caso de que el resultado de los estados financieros al cierre de la gestión anual determina pérdidas, no tienen obligación de pagar ni un solo boliviano inherente al impuesto IUE; es más, las pérdidas establecidas son compensables en la siguiente gestión fiscal.
- Las personas físicas o naturales que ejercen una profesión libre o un oficio libre, en términos fiscales, están impedidas o prohibidas de incurrir en pérdidas o, si las tuvieren no son consideradas bajo ninguna forma ni circunstancia, con referencia al 50% de sus ingresos brutos, sin lugar a prueba en contrario, por disposición del legislador. Indudablemente, la presunción de una conducta elusiva de parte de las personas naturales o físicas que ejercen profesiones liberales u oficios, induce al Legislador a tener que incurrir en una arbitrariedad fiscal lamentada por la doctrina tributaria que vulnera los elementales principios tributarios y que deviene en una deformación o distorsión fiscal.

6.2. Recomendaciones

De acuerdo a todas las conclusiones realizadas al finalizar el análisis normativo de la carga tributaria de los profesionales dependientes u oficios y las personas naturales en relación de dependencia se recomienda:

- Revisar el Sistema Tributario Boliviano, analizar su estructura y determinar si cada impuesto del sistema es consistente con los objetivos planteados, considerando necesariamente la realidad política, económica y social, que, además, le permita cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común.
- Ordenar la modificación derogatoria de los párrafos y frases de los artículos 36°, 39°, 40°, 46° y 47° de la Ley No. 843.
- Se recomienda analizar y realizar la propuesta de eliminar a los independientes como sujetos del IUE y crear un impuesto que grave solo su renta, de este modo lograr la equidad

impositiva entre los profesionales del país y cumplir los principios establecidos en nuestra CPE.

- Realizar la socialización con el sector afectado para determinar si este impuesto será beneficioso para los profesionales independientes.
- Realizar la normativa que rija la creación del nuevo impuesto mediante el sistema de impuestos nacionales presentarlo en los entes pertinentes y permitir la nivelación impositiva de los profesionales independientes del país.
- Por último, de acuerdo al último objetivo específico establecido: “Realizar una propuesta, para compensar la tributación al profesional independiente u oficio en la zona franca de Cobija.”, podemos concluir que:
- Si quitamos a los profesionales independientes del alcance del IUE dado que es un impuesto que como su nombre lo dice grava a las empresas y creando un nuevo impuesto que grave solamente las utilidades netas o renta neta obtenida por el profesional independiente y estableciendo parámetros, políticas para adaptarlo a nuestro sistema tributario puede rendir mayor recaudación para el estado. Ya que este nuevo impuesto tiene como fuente, objeto y base de cálculo los ingresos netos percibidos por las personas naturales, por ello es el impuesto más justo y fácil de controlar por el ente recaudador, ya que grava un signo cierto y seguro de riqueza, o sea, la riqueza ganada o renta, pero el más general y productivo.
- En base a las encuestas realizadas a los profesionales independientes u oficios y a los profesionales dependientes en la Zona franca Cobija se puede concluir que si se aplica la Resolución propuesta orientando al sujeto pasivo a que es un deber como ciudadano el cumplir con sus obligaciones tributarias e indicándole que ahora será tratado de una manera más justa y equitativa impositivamente respecto a los demás aportadores se podrá llegar a recaudar más a largo plazo.

Referencias Bibliográficas

Aniceto, R y Santillán, R. . (1962). *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*. Mexico DF: Escuela Nacional de Economía.

Caceres, R. (05 de 06 de 2020). *Bolivia Impuestos Blog*. Obtenido de <https://boliviaimpuestos.com/oficios-y-profesionales/>

Casás, J. (1992). *Presión Fiscal e Inconstitucionalidad*. Buenos Aires: Depalma.

Cucci, J. B. (2010). Los tributos y los negocios internacionales. Una visión preliminar a la tributación del siglo XXI. *Advocatus*, págs. 35-48.

Flores, E. Z. (1946). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Mexico: Mexico DF.

Galán, J. S. (17 de Julio de 2018). *Economipedia*. Obtenido de <https://economipedia.com/definiciones/zona-franca.html>

Garcia, O. (2009). *Derecho Tributario y Legislación Tributaria*. La Paz –Bolivia: Jurídica Temis.

Gutiérrez, P. (2011). *Derogacion de artículos de la ley 843*. Bolivia: Universidad Andina Simon Bolivar.

Hernández, Fernández y Baptista. (2010). *Metodología de la Investigación*. Mexico: McGRAW - HILL.

Jarach, D. (1995). *Introducción al Derecho Tributario*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.

LEY 1297. (02 de mayo de 2020). Bolivia: LGaceta Oficial del Estado.

LEY 14379. (25 de febrero de 1977). *Código de Comercio*. Bolivia: Ediciones Nacionales Serrano.

- LEY 1606. (22 de diciembre de 1994). *Modificaciones a la ley 843*. Bolivia: Ediciones Serrano.
- LEY 2492. (02 de agosto de 2003). *Código Tributario Boliviano*. Bolivia: Honorable Consejo Nacional.
- LEY 843. (20 de mayo de 1995). Bolivia: Honorable Consejo Nacional.
- Martín, J y Rodríguez, G. (1995). *Derecho Tributario General*". Argentina: Depalma.
- Mitja, L. y Valdes C. (2000). *Aprende sobre Impuestos*. Obtenido de http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/inforanalis1.zip
- Pearce, D. W. (1999). *Diccionario Akal de Economía Moderna*. Ediciones AKAL.
- Plazas, M. (2000). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogota – Colombia: TEMIS.
- Schmolders, G. (1962). *Teoría General del Impuesto*. Madrid - España: Editorial de Derecho Tributario.
- SIN. (2020). Memoria Anual. *Memoria Anual del SIN*.
- Telerman de Wurcel, G. (2003). *Tratado de Tributación- Derecho Tributario*. Buenos Aires- Argentina: Astrea.
- Tuffiño, J. (2006). *Apuntes de Derecho Constitucional Tributario*. Bolivia.
- Ukmar, V. (2002). *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogota-Colombia: Temis.
- Valdez, C. (1996). *Instituciones de derecho Tributario*. Bolivia: Depalma.

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires-Argentina: Astrea.

ZofraCobija. (2020). *Zofra Cobija*. Obtenido de <https://www.zofracobija.gob.bo/historia/>

ANEXOS

ANEXO 1. Guía de Encuesta

SONDEO DE OPINIÓN SOBRE LA CARGA TRIBUTARIA DE LOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y LOS DE RELACIÓN DE DEPENDENCIA EN LA ZONA FRANCA COBIJA

LA PRESENTE ENCUESTA TIENE COMO FIN CONOCER LA OPINION DE LOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y DEPENDIENTES QUE EJERCEN DENTRO DE LA ZONA FRANCA COBIJA SOBRE LA CARGA TRIBUTARIA A LA QUE ESTAN SUJETOS



abimagoth1@gmail.com (no compartidos) [Cambiar de cuenta](#)



1. usted ejerce su profesión como:

- Dependiente
- Independiente

si marco independiente responda las preguntas 2 al 7, si respondió dependiente pase a la pregunta 8 por favor

2. ¿Conoce la carga tributaria que tiene como profesional independiente?

- SI
- NO

3. ¿Cree usted que existe equidad impositiva entre profesionales dependientes e independientes en Zofra Cobija?

- Sí
- No
- Desconozco del tema

4. ¿Conoce los beneficios tributarios existentes para la zona franca Cobija?

- Sí
- No

5. ¿Según su criterio, los profesionales independientes en Zofra Cobija pagan sus impuestos?

- Sí
- No

Si respondió No la anterior pregunta responda la pregunta 6 caso contrario pase a la pregunta 7

6. Porque cree que los profesionales independientes no pagan sus Impuestos

- Falta de conocimiento
- Alta carga impositiva
- Bajos Ingresos

7. ¿Estaría Usted de acuerdo en la creación de un impuesto que nivele las condiciones impositivas de los profesionales independientes con respecto a los dependientes?

- Sí
- No

8. ¿ Por qué decidió trabajar como dependiente?

- Seguridad Laboral
- Menor carga Impositiva
- Oportunidad
- Ingresos Fijos mensuales

9. Se arriesgaría usted a ejercer su Profesión u Oficio de forma independiente

- Sí
- No

Enviar

[Borrar formulario](#)

Este contenido no ha sido creado ni aprobado por Google. [Notificar uso inadecuado](#) - [Términos del Servicio](#) - [Política de Privacidad](#)

Google Formularios

ANEXO 2. Respuestas de las encuestas

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|------------------------------------|------------------|-------------|
| 1. Usted ejerce su profesión como: | | |
| Dependiente | 50 | 50% |
| Independiente | 50 | 50% |
| TOTALES | 100 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 2. ¿Conoce la carga tributaria que tiene como profesional independiente? | | |
| Sí | 47 | 94% |
| No | 3 | 6% |
| TOTALES | 50 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | IK |
|---|------------------|-------------|
| 3. ¿Cree usted que existe equidad impositiva entre profesionales dependientes e independientes en Zofra Cobija? | | |
| Sí | 2 | 4% |
| No | 43 | 86% |
| Desconozco del tema | 5 | 10% |
| TOTALES | 50 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 4. ¿Conoce los beneficios tributarios existentes para la zona franca Cobija? | | |
| Sí | 47 | 94% |
| No | 3 | 6% |
| TOTALES | 50 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 5. ¿Según su criterio, los profesionales independientes en Zofra Cobija pagan sus impuestos? | | |
| Sí | 42 | 84% |
| No | 8 | 16% |
| TOTALES | 50 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 6. Porque cree que los profesionales independientes no pagan sus Impuestos | | |
| Falta de conocimiento | 3 | 7% |
| Alta carga Impositiva | 19 | 45% |
| Bajos Ingresos | 20 | 48% |
| TOTALES | 42 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 7. ¿Estaría Usted de acuerdo en la creación de un impuesto que nivele las condiciones impositivas de los profesionales independientes con respecto a los dependientes? | | |
| Sí | 50 | 100% |
| No | 0 | 0% |
| TOTALES | 50 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 8. ¿Por qué decidió trabajar como dependiente? | | |
| Seguridad Laboral | 50 | 44% |
| Menor carga Impositiva | 48 | 42% |
| Oportunidad | 3 | 3% |
| Ingresos Fijos mensuales | 12 | 11% |
| TOTALES | 113 | 100% |

| PREGUNTA | N° DE RESPUESTAS | % |
|--|------------------|-------------|
| 9. Se arriesgaría usted a ejercer su Profesión u Oficio de forma independiente | | |
| Sí | 2 | 4% |
| No | 48 | 96% |
| | 50 | 100% |
| TOTALES | | |