

TRIBUTACIÓN PRESUNTIVA Y FUENTES DE INFORMACIÓN DE TERCEROS

Juana Maribel Sea Paz
Profesional I Fiscalización
Servicio de Impuestos Nacionales
(Bolivia)

Contenido: 1. Resumen.- 2. Antecedentes.- 3. Modalidades de Presunción en Bolivia.- 4. Presunciones que admiten prueba en contrario.- 5. Reglamentación de los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta.- 6. Conclusiones

1. RESUMEN

El 2 de agosto de 2003 se promulga la Ley N° 2492 “Código Tributario Boliviano”, estableciéndose las formas de determinación sobre base cierta o presunta según las circunstancias y el conocimiento del hecho generador del tributo.

Para establecer la forma de determinación, se hace imprescindible determinar si la documentación e información con la que cuenta la Administración Tributaria se encuentra directa e indubitadamente relacionada al hecho imponible de la obligación tributaria, conceptualizándose como directa a aquella información proporcionada por el mismo contribuyente o un tercero que tiene relación directa con el hecho imponible e indubitadamente a aquella información que no tiene duda sobre su ocurrencia.

Dados los cambios tecnológicos entre las gestiones 2003 a 2013 e incrementarse el número de contribuyentes se hizo necesario el desarrollo de herramientas informáticas que permitan la utilización de la información de forma eficiente, lo cual llevó al desarrollo de distintos sistemas que permitan el almacenamiento, custodia y explotación de la información, asimismo se fueron implementando una serie de herramientas de recolección de información que fueron acompañadas de normas que regulaban su presentación definiendo esta fuente como “Agentes de Información”, consecuentemente a la fecha se cuenta con información de diversas fuentes que permiten

realizar cruces de información para la realización de procesos de fiscalización, teniéndose información entre otras sobre bancarización, libros de compras y ventas IVA, estados financieros, terceros informantes, etc., que al relacionarse de forma directa e indubitable con los hechos imponible permiten realizar la determinación de la base imponible sobre base cierta en un periodo específico, así como la utilización de esta información como instrumento para proyectar otros periodos o como indicio para determinar la base imponible sobre base presunta.

Sobre esta última forma de determinación, el Servicio de Impuestos Nacionales en mayo de 2013, emitió una reglamentación cuyo fin es el de precautelar la emisión y conclusión de procesos de determinación o Fiscalización, de tal forma que esta determinación se acerque lo más posible a la verdad del hecho y a la realidad económica del sujeto pasivo.

2. ANTECEDENTES

El Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, establece la determinación de la base imponible sobre base cierta y base presunta condicionando que la determinación de la base imponible sobre base presunta es aplicada cuando la Administración Tributaria requiera documentación e información al contribuyente y este no las proporcione y no se tenga información y/o documentación que permita conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

Por otra parte, es importante señalar que la información a disposición de la Administración Tributaria a través de bases de datos, tiene la característica de estar relacionada directamente al hecho imponible, por tanto generalmente la explotación de esta información coadyuva a la generación de procesos de fiscalización sobre base cierta.

La determinación sobre base presunta se configura cuando el contribuyente no hubiera entregado la documentación y se presenten circunstancias que dificulten la determinación sobre base cierta, por lo cual la Ley N° 2492 estableció la existencia de medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta, que deben ser precisados mediante norma reglamentaria por la Administración Tributaria.

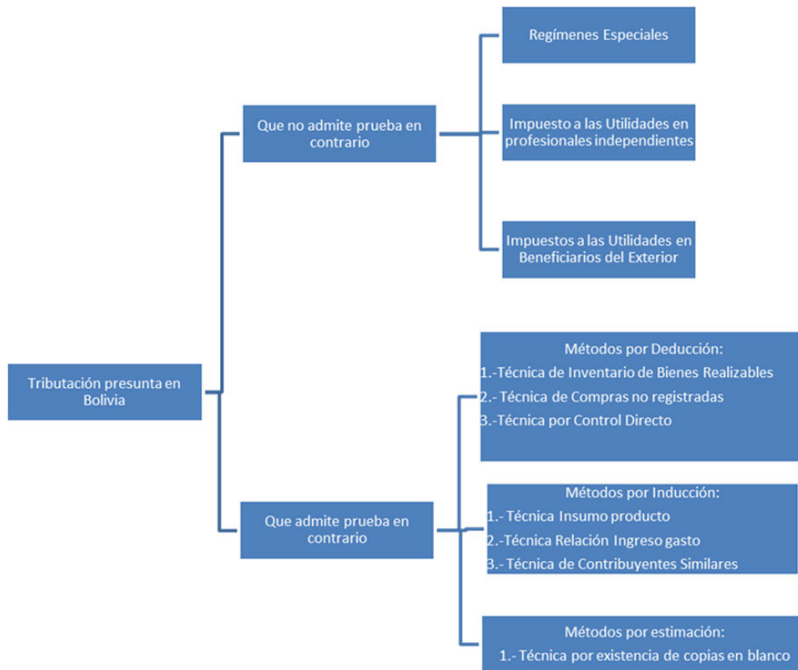
En el lapso de aproximadamente 10 años, no se emitió una reglamentación específica, procediéndose a la determinación sobre base presunta según la información con la que se contaba, este

tipo de determinación no tubo los resultados óptimos en estrados judiciales, pues faltaba un instrumento normativo que respalde las formas utilizadas para la determinación sobre base presunta, dada la ausencia de presunciones específicas que permitan prueba en contrario, por esta razón en función a las experiencias de determinación sobre base presunta y los fallos positivos y negativos que se dieron en este tiempo, en la presente gestión fue emitida la reglamentación correspondiente, a través de una Resolución Normativa de Directorio en aplicación del Artículo 64 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano que otorga a la Administración Tributaria la facultad de dictar normas administrativas de carácter general que permitan la aplicación de la normativa tributaria.

En esta Resolución se establecen algunas presunciones y se detallan algunas técnicas a ser utilizadas en los procesos de determinación, buscando que la determinación sobre base presunta se acerque lo más posible a la verdad del hecho y la realidad económica, lo que permitirá contar con procesos de fiscalización altamente respaldados minimizando de esta manera el riesgo de impugnación.

3. MODALIDADES DE PRESUNCIÓN EN BOLIVIA

A continuación se describe un breve esbozo de la situación actual de las modalidades presuntivas existentes en Bolivia:



De acuerdo al esquema anterior, la presunción en Bolivia radica en dos modalidades, las que no admiten prueba en contrario, las cuales tienen la peculiaridad que la base imponible se la obtiene aplicando porcentajes fijos previstos en Ley, a modo de ejemplo podemos mencionar al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de profesionales independientes que se “presume” que el 50% de sus ingresos es la utilidad imponible, sin embargo esta modalidad de presunción no tiene como fuente información la extractada de terceros, por lo que la presente ponencia hará énfasis en las presunciones que admiten prueba en contrario.

4. PRESUNCIONES QUE ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO

Este tipo de presunciones se ejecutan en procesos de determinación, es decir fiscalizaciones tributarias (auditorías Tributarias), cuya fuente de información es la obtenida del mismo contribuyente de periodos anteriores o posteriores al fiscalizado e información de terceros.

Para la determinación sobre base presunta, se tiene dos fuentes de información:

- a) Interna: Consisten en información cursante en la base de datos del SIN, del mismo contribuyente referente a DDJJ, Estados Contables, etc. e información de clientes y/o proveedores relacionados a transacciones comerciales efectuadas con el contribuyente fiscalizado. Asimismo se puede contar en algunos casos con información de entes reguladores que son agentes de información, como por ejemplo las Administradoras de Tarjetas de Crédito, consumos eléctricos y otros.
- b) Externa: Que es requerida directamente a terceros en función a la actividad desarrollada por el contribuyente.

Con la obtención de esta información la determinación de base presunta pretende que la misma sea lo más cercana a la realidad económica del contribuyente y a la verdad del hecho imponible.

A lo largo de 10 años de haberse promulgado el Nuevo Código Tributario Ley Nro. 2492, se han ejecutado fiscalizaciones aplicando técnicas de presunciones, cuyos resultados en algunos casos fueron favorables a la Administración Tributaria, sin embargo hubo casos impugnados que fueron desvirtuados al no tenerse una reglamentación sobre los métodos a seguir. Consiguientemente bajo la recopilación de datos, antecedentes y fallos a impugnaciones; en mayo de esta gestión, el Servicio de Impuestos Nacionales ha emitido la Resolución Normativa de Directorio 10-0017-13¹ "Reglamentación de los medios para la determinación de la base imponible sobre base presunta", misma que establece las condiciones que deben cumplirse para configurar la misma y en la cual se reglamenta los métodos para la determinación sobre base presunta estableciéndolos por técnicas de inducción, deducción y estimación.

5. REGLAMENTACIÓN DE LOS MEDIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE SOBRE BASE PRESUNTA

La Resolución Normativa de Directorio 10-0017-13 emitida el 8 de mayo de 2013, para una mejor aplicación, aclara las circunstancias para la determinación sobre base presunta, los elementos que podrían utilizarse y las Técnicas a aplicar.

¹ Puede descargarse de http://www.impuestos.gob.bo/index.php?option=com_content&view=article&id=958&Itemid=517

a) Circunstancias

La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último:

1. Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes.
2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código.
3. Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización.
4. Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas.
5. Que se den algunas de las siguientes circunstancias:
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
 - d) No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que obligan las normas tributarias.
 - e) Alterar la información tributaria contenida en medios magnéticos, electrónicos, ópticos o informáticos que imposibiliten la determinación sobre base cierta.
 - f) Existencia de más de un juego de libros contables, sistemas de registros manuales o informáticos, registros de cualquier tipo o contabilidades, que contengan datos y/o información de interés fiscal no coincidentes para una misma actividad comercial.
 - g) Destrucción de la documentación contable antes de que se cumpla el término de la prescripción.
 - h) La sustracción a los controles tributarios, la no utilización o utilización indebida de etiquetas, sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la alteración de las características de mercancías, su ocultación, cambio de destino, falsa descripción o falsa indicación de procedencia.

Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

b) Elementos (Fuente de Información de Terceros)

La Administración Tributaria en esta reglamentación, establece que para realizar la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta, se debe aplicar todo dato o antecedente del sujeto pasivo de periodos anteriores o diferentes, inclusive bases imponibles de impuestos relacionados, teniendo éstos prioridad sobre la información de contribuyentes similares o cualquier otro.

En lo que respecta a las fuentes de información con la que cuenta el Servicio de Impuestos Nacionales podemos enmarcarnos en dos tipos, Agentes de Información e información de Terceros, las cuales desarrollaremos a continuación:

- I. **Agentes de Información:** Es información que es remitida por los contribuyentes o terceros relacionados al contribuyente mensualmente y que cursa en la base de datos del SIN, estas son:
 - a) Los Libros de Compras y Ventas IVA registran las facturas de compras y ventas del contribuyente de forma mensual permitiendo conocer los ingresos gravados por IVA en un determinado periodo fiscal. Esta información es utilizada en procesos de determinación realizando cruces de información con sus clientes y/o proveedores con el fin de proyectar ingresos de periodos diferentes o en aplicación de alguna de las técnicas que citaremos más adelante, podrían utilizarse como información para determinar ingresos de otros periodos sobre “Base Presunta” como una proyección económica, de estimación o de deducción.
 - b) El Módulo de Bancarización registra la información de transacciones de Compras y ventas superiores a Bs.50.000 que según las leyes del país deben estar respaldados con medios de pago avalados por entidades bancarias, por lo cual el contribuyente debe registrar estos movimientos de manera mensual; esta información al ser cierta e indubitable por corresponder al contribuyente es utilizada generalmente para determinaciones sobre base cierta. Alguna vez es utilizada como parámetro del nivel de ingresos y egresos.
 - c) Las clínicas fueron nombradas como agentes de información para tener la información de las intervenciones que realizan los profesionales médicos, permitiendo en este sentido la

determinación de ingresos sobre base cierta en un periodo determinado para el profesional o la clínica que informe según sea el caso y también permite su utilización como base presunta al ser utilizado para estimar el flujo de actividad del contribuyente.

- d) Las distribuidoras eléctricas remiten periódicamente información referente al uso elevado de energía eléctrica. Esta información se utiliza fundamentalmente en la revisión de procesos productivos, industrias o comercios no registrados, siendo de gran utilidad para la determinación sobre Base Presunta al constituir indicios y permitir estimar la producción real del contribuyente.
- e) Las Administradoras de Tarjetas de Crédito como agentes de información remiten información sobre las compras y ventas que se hubieran llevado a cabo por este medio y permite la determinación de un monto específico de ingresos que fueron cancelados con tarjetas de crédito por lo cual de existir diferencias con lo declarado por el contribuyente esta fuente de información se limita a determinaciones sobre base cierta o en algún caso como estimación del nivel de ingreso bajo esta forma de pago.
- f) La Asociación Internacional de Transporte Aéreo (sus siglas en inglés IATA) como agente de información remite periódicamente el detalle de pasajes aéreos emitidos por las aerolíneas reguladas por esta entidad, sirve de medio de verificación para las compras o gastos de los contribuyentes, ingresos de las líneas aéreas, verificación de pasajes exentos, etc., información que actualmente ha sido utilizada únicamente en determinaciones sobre base cierta.
- g) La información recopilada sobre parámetros de producción (F. 630) requiere datos sobre los insumos y/o materias primas utilizadas en producción, cantidades y precios utilizados para el control a empresas productivas. Esta información puede ser utilizada para determinaciones ciertas o presuntas según la documentación e información de la cual se disponga.
- h) La información brindada por Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos y por las estaciones de servicio como agentes de información, se encuentra relacionada a la comercialización de hidrocarburos, que permite determinar los ingresos reportados por éstas, lo cual es utilizado en la determinación de ingresos del contribuyente sobre base cierta y en algunos casos dicha información podría apoyar la técnica de contribuyentes similares sobre base presunta.

- i) La información sobre Estados Financieros presentada por los contribuyentes cada año por medios informáticos, puede utilizarse para la determinación sobre ambas bases considerando el tipo de impuesto y la documentación complementaria con la que se cuente, esta información es la más utilizada en procesos de determinación sobre base presunta, toda vez que nos refleja el nivel de ingresos y gastos, el saldo de inventarios, porcentajes de mermas, detalle de activos fijos disponibles, los márgenes de utilidad, etc. Esta información es proyectada para los periodos fiscalizados.

AGENTES DE INFORMACION
Libros de Compras y Ventas IVA
Módulo de BANCARIZACION
Módulo de CLINICAS
Distribuidoras Eléctricas
Tarjetas de Crédito
IATA
630 - Parámetros de Producción Impuesto al Consumo Especifico
YPFB y Estaciones de Servicio
Estados Financieros

La envía el contribuyente o el agente de información periódicamente y se considera información directa y generalmente indubitable, puede servir para determinar presunciones, al ser base de proyección para otros periodos.

II. Información de Terceros a requerimiento de la Administración tributaria.

Está relacionada directamente con la determinación y es solicitada expresamente en función al contribuyente a fiscalizar, los periodos de revisión y los impuestos sujetos de verificación. A modo de ejemplo podemos citar información de entes de control o regulación del contribuyente, extractos bancarios y otras.

c) Técnicas Aplicadas

A continuación un breve resumen de las técnicas reglamentadas en el trabajo de campo de la Auditoría Tributaria.

- I. **Técnicas por deducción.** Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud. Estas técnicas son:
 - i. **Inventario de Bienes Realizables:** Consiste en realizar la reconstrucción de Inventarios, para determinar ingresos no declarados, se basa en información extractada de los Estados Financieros de una gestión anterior y posterior a la fiscalizada.
 - ii. **Compras no registradas:** Cuando el sujeto pasivo no registre en su contabilidad y/o en el Libro de Compras IVA, compras locales y/o importaciones, detectadas por información de terceros u otros medios de investigación, se presumirá la realización de ventas no facturadas ni declaradas de esos productos, presumiendo que todo lo que compró y/o importó fue vendido.
 - iii. **Control Directo:** Esta técnica consiste en designar en las instalaciones donde el contribuyente realiza su jornada laboral y/o actividad económica, a funcionarios de la Administración Tributaria, en no menos de tres (3) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, considerando tanto los días de mayor, mediano y menor movimiento económico, para obtener un promedio de ingreso diario, el mismo que será multiplicado por la cantidad de días comerciales del mes donde se efectuó el control directo para determinar el ingreso de ese mes.

- II. **Técnicas por inducción.** Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios. Estas técnicas son:
 - i. **Insumo producto:** En los casos de bienes sujetos a un proceso productivo, deberá establecerse la relación de los coeficientes técnicos de producción, con énfasis en la valoración del costo de las materias primas o insumos principales en la obtención del producto y compararlos con la producción reportada por el contribuyente.
 - ii. **Relación Ingreso gasto:** Consiste en establecer el nivel de gastos y verificar si se encuentran al nivel de ingresos declarados, así como la inversión en costos y gastos para la obtención de ingresos.

- iii. Contribuyentes Similares:** Cuando la Administración Tributaria no pueda acceder a datos o hechos conexos, aplicará la determinación presunta tomando en cuenta información obtenida de contribuyentes similares realizando un análisis comparativo proporcional de las bases imponibles entre éstos. Se entiende por Contribuyentes Similares aquellos que desarrollan la misma actividad económica y con similares obligaciones tributarias que las del sujeto pasivo verificado, que cumpla ciertos requisitos para hacerlo comparable.
- III. Técnicas por Estimación:** Valorando signos, índices, o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean. La más aplicada es la siguiente:
- i. Existencia de copias de facturas en blanco o no presentadas o presentadas parcialmente:** Si en el proceso de revisión se identificara la existencia de copias de facturas en blanco (es decir facturas que no consignen información alguna en el cuerpo), o habiendo la Administración Tributaria solicitado la misma, el sujeto pasivo no presenta o presenta parcialmente las facturas y las mismas no se encuentran registradas como anuladas y/o extraviadas o no fueron reportadas por terceros, se presumirá que el documento original fue utilizado para la venta de bienes o servicios y fue emitido. Para la determinación del importe observado se aplican métodos estadísticos como el promedio simple y el valor modal, el que sea el mayor.

6. CONCLUSIONES

Al existir una variedad de técnicas para efectuar la determinación sobre base presunta, la Administración Tributaria mediante normas reglamentarias busca la mejora constante de los procesos tanto internos como externos, por lo cual el reglamentar la aplicación de la Base Presunta es un avance significativo en lo que se refiere a procesos de determinación cuya actualización debe ser constante.

Asimismo, debido a que la implementación de la Resolución Normativa de Directorio para reglamentar la Base Presunta data de hace unos cuatro meses, debe efectuarse el seguimiento a la misma a fin de conocer los fallos a favor o en contra que pudiera tenerse en vigencia de esta norma.

A fin de contar con mayor información que permita la determinación tanto sobre base cierta como presunta, se ha considerado nombrar nuevos agentes de información, como ser el Registro Único Automotor, Derechos Reales, Autoridad de Supervisión Financiera, etc.