

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO



TESIS DE GRADO

**“EL DEBIDO PROCESO EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE
PRESUNTA DEL IVA”**

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

Postulante: Rodsana Mendoza Solíz

Docente tutor: Msc. Mary Villena Almendras

**LA PAZ – BOLIVIA
2011**

DEDICATORIA

A mis padres, que son en mi vida un ejemplo de humildad, sencillez, templanza, responsabilidad y amor, cuyas enseñanzas me alientan a seguir adelante.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, porque nada en este mundo se mueve ni ocurre si no es su voluntad.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por haberme abierto sus puertas y brindarme por intermedio de los docentes la especialización que anhelaba.

A mis padres e hijos, porque constituyen en mi vida la luz que guía mi camino.

RESUMEN

La fiscalización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el mercado interno es competencia del Servicio de Impuestos Nacionales, que tiene la función de comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y demás obligados tributarios, procediendo a ajustar las obligaciones impositivas de quienes no cumplen sus contribuciones al Fisco conforme la normativa tributaria vigente y su capacidad contributiva.

El Estado a través de su ordenamiento jurídico establece los lineamientos legales y técnicos, para que la autoridad fiscal ejecute las acciones acorde con lo previamente establecido en las normas pertinentes. En ese entendido, en la legislación boliviana se tiene la Ley N° 843 mediante la cual se realizó la Reforma Tributaria en Bolivia, que en el título I crea el Impuesto al Valor Agregado que se aplica a las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio nacional, a los contratos de obras, prestación de servicios cualquiera fuera su naturaleza, realizadas en éste y las importaciones definitivas, además define a los sujetos pasivos, los actos que originan el nacimiento del hecho imponible, la base imponible, su liquidación por el método de la sustracción es decir débito menos crédito fiscal, período fiscal, exenciones, alícuota y vigencia. Asimismo, se tiene la Reglamentación del IVA Decreto Supremo N° 21530 y el Código Tributario Ley N° 2492, que constituyen el marco normativo nacional que sustenta esta investigación.

Los citados instrumentos normativos permiten a la Administración tributaria ejercer sus facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, determinación de tributos, recaudación,

ejecución tributaria, entre otros, estableciendo una relación jurídica tributaria entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente o sustituto) quien debe cumplir sus obligaciones tributarias conforme lo señala el artículo 70 de la Ley N° 2492 y hacer prevalecer sus derechos reconocidos en la Constitución Política del Estado y los artículos 68 y 69 del Código Tributario.

La determinación de la deuda tributaria por parte del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), es producto del ejercicio de las amplias facultades señaladas en el párrafo anterior, en relación a los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones que integran el hecho imponible declarado y no declarado por el sujeto pasivo, para lo cual el Código Tributario establece tres métodos de determinación de la base imponible: sobre base cierta, con documentos e información que permite conocer en forma directa los hechos generadores del tributo; sobre base presunta, en mérito a hechos que por su vinculación normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas por el artículo 44 de la Ley 2492 y cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo, prescindiendo total o parcialmente del sujeto pasivo, ésta debe practicarse sobre base cierta y podrá realizar sobre base presunta sólo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo citado.

En consideración a las circunstancias descritas en el artículo 44 de la Ley N° 2492, que los fiscalizadores tienen que confrontar para cumplir su labor de determinación de tributos, que los coloca en situaciones inciertas ya que los contribuyentes no proporcionan documentación e información tributaria de sus actividades comerciales y de prestación de servicios, el tema elegido para estudio e investigación se refiere a los procedimientos

o técnicas que se pueden utilizar para la determinación presunta de la base imponible del IVA, de una manera coherente con los hechos conocidos; por la experiencia de trabajo en la mayoría de los casos este método de determinación se lleva a cabo de una manera discrecional, sin reglas, sin transparencia, sin debido proceso, ni ley que lo sustente, lo cual repercute negativamente en el cobro de los impuestos no sólo del IVA, sino del Impuesto a las Transacciones y del Impuesto sobre las Utilidades de Empresas.

La investigación propone a favor de los contribuyentes un debido proceso en las determinaciones presuntas, buscando el respeto de las garantías constitucionales y los principios tributarios, en salvaguarda de los derechos de los sujetos pasivos en todo el proceso de fiscalización y cobro coactivo, podrá aportar pruebas en contrario, por tratarse de presunciones relativas y porque conocerá por la normativa el tratamiento tributario presunto que se le dará conforme su conducta. Al Fisco, le plantea herramientas presuntivas consolidadas en una reglamentación, que persigue mejorar las intervenciones del SIN en cuanto a calidad y tiempo, beneficiando a ambos sujetos de la relación jurídica tributaria.

El SIN conforme a la reglamentación propuesta se espera que proceda con legalidad, uniformidad, transparencia, de manera eficaz, rápida, oportuna y ofreciendo seguridad jurídica en el desarrollo de las determinaciones presuntas, debido a que los fiscalizadores tendrán a su alcance una serie de procedimientos, métodos y técnicas presuntivas, cuya aplicación estará reglada, en lo referido a la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes omisos que rehúsan colaborar con información, siguiendo procedimientos pre establecidos en la normativa jurídica.

La investigación llevada a cabo permite conocer las bases doctrinales de las presunciones en el Derecho Tributario, que posibilitan el empleo de técnicas de reconstrucción de la materia imponible, cuyos presupuestos indiciarios cumplen un doble rol, sirven para incitar un control más firme de la situación del contribuyente y se constituyen en un medio de calcular la materia imponible. Además, se realizó algunas consideraciones respecto a las definiciones de ficción, presunción e indicios, para diferenciarlos en el lenguaje técnico; se estudió la estructura de las presunciones y reglas como parte vital de esta investigación, también se presenta la clasificación de las presunciones y su aplicación en el Derecho Tributario.

En materia de prueba de las presunciones, se analizaron su vinculación con el régimen legal aplicable y el respeto de las garantías constitucionales centradas en el derecho de defensa del contribuyente, reflejado en la carga de la prueba de las presunciones y los instrumentos y facultades para desvirtuarlas.

Se analizó las causas jurídicas de las presunciones y ficciones, su justificación, que en algún caso pueden recibir la influencia económica y social que las justifique, pero en la mayor parte de los supuestos constituyen herramientas indispensables, convenientes u optativas a los efectos de enfrentar la evasión, como una respuesta de política tributaria originada en la deficiencia del marco jurídico y del control ejercido por la Administración Tributaria.

El estudio desarrollado ilustra con principios recopilados de la Constitución Política del Estado y del Derecho Tributario, que deben considerarse indubitablemente para que no se infrinjan en la determinación presunta de las obligaciones tributarias del IVA, en procura de obtener elementos de

juicio que permitan equilibrio, razonabilidad, prudencia y la técnica para un debido proceso como una garantía de seguridad jurídica. De acuerdo a la naturaleza tributaria del estudio, se dio énfasis a los principios del Derecho Tributario, también conocidos como los límites al ejercicio de la potestad tributaria, con la finalidad de conocer cuáles son, en qué consisten, que sucede si no se cumplen, y que se puede hacer como operadores del Derecho Tributario en estos casos.

En los últimos tiempos la doctrina latinoamericana ha tratado el tema y se han efectuado recomendaciones y recopilaciones de las prácticas presuntivas más frecuentes e importantes, por ejemplo en las Jornadas Tributarias Latinoamericanas que se llevan a cabo en distintos países y los Códigos Tributarios o Leyes tributarias de la Argentina, Perú, Chile, Brasil, Ecuador y otros que le han dado un tratamiento particular y especializado a las presunciones, estableciendo diferentes circunstancias para las presunciones de acuerdo a su medio y legislación, fijando procedimientos y técnicas presuntivas, sancionando o liberando de culpa, dando posibilidad de probar las bases de la presunción al ente fiscalizador y al sujeto pasivo de la obligación tributaria para rebatir el hecho cierto del cual se infiere el hecho presumido, con diferentes matices que hacen a las técnicas presuntivas una institución especializada del Derecho Tributario que está al servicio de la justicia tributaria.

El estudio de la normativa tributaria interna contenida en la Ley N° 2492 y la recopilación de la legislación internacional, puso de manifiesto la necesidad de desarrollar la normativa tributaria interna, respecto a las determinaciones presuntas, en ese sentido el objetivo principal de esta investigación fue plantear diferentes alternativas o medios para desarrollar la determinación sobre base presunta en el IVA, a partir de las

circunstancias definidas en el artículo 44 de la Ley N° 2492 y los medios establecidos en forma genérica en el párrafo I del artículo 45 de la Ley mencionada, a fin de llenar un vacío jurídico, debido a que el SIN no emitió una disposición que reglamente el capítulo de las presunciones, como se verifica en otras legislaciones tributarias que gozan de legitimidad, transparencia y uniformidad en cuanto a la aplicación del método de la determinación presunta. Asimismo, esta investigación sugiere un debido proceso que garantice al contribuyente a ser oído, a formular y aportar pruebas que deberán tomarse en cuenta al redactar la Resolución y a un fallo debidamente fundamentado; derechos que tienen que respetarse no quebrantarse, como se verificó en algunos procesos de fiscalización que se analizó al efecto.

De los resultados de la encuesta realizada a los fiscalizadores del SIN, se debe resaltar la importancia y aplicabilidad que le dan los funcionarios dependientes de la Gerencia Distrital La Paz a las determinaciones presuntas, esto puede atribuirse al hecho de que realizan fiscalizaciones a contribuyentes correspondientes al tipo “Resto” categorizados así por su capacidad contributiva de menor importancia fiscal, que por su naturaleza y condiciones de realización de su actividad comercial se sitúan en el contexto de algunas de las circunstancias señaladas en el artículo 44 de la Ley 2492, perjudicando al Fisco en su labor de control de obligaciones tributarias.

Lo mencionado no margina a los fiscalizadores de la Gerencia Graco La Paz, no obstante de que respondieron el cuestionario todos de una manera contundente afirmando que nunca realizaron determinaciones presuntas, sin embargo se debe señalar que en las fiscalizaciones los contribuyentes no siempre cumplen con la presentación de todos los

documentos requeridos, entonces surge la interrogante de cómo encaran estas omisiones, o simplemente sancionan con incumplimiento a deberes formales sin determinación de los tributos que corresponderían; o surge también la posibilidad de que estén realizando en la práctica presunciones parciales, sin considerar por eso que toda la determinación llevada a cabo de la materia imponible sea presunta; para responder a éstos cuestionamientos los fiscalizadores tienen la responsabilidad de profundizar el estudio del tema y atribuirle la importancia que amerita para el cumplimiento de sus funciones con eficiencia.

ÍNDICE

Contenidos	Páginas
DEDICATORIA	i
AGRADECIMIENTO	ii
RESÚMEN	iii - ix
ÍNDICE GENERAL	x-xiii
INDICE DE TABLAS	xiv
INDICE DE GRAFICOS	xv
INDICE DE ANEXOS	xvi
INTRODUCCIÓN	xvii-xix

CAPÍTULO I ASPECTOS METODOLÓGICOS

1. ASPECTOS METODOLOGICOS

1.1. Planteamiento del problema	1-5
1.2. Formulación del problema	6
1.3. Justificación	6-9
1.4. Objetivos	
1.4.1. Objetivo general	9
1.4.2. Objetivos específicos	9
1.5. Hipótesis	10
1.6. Metodología	
1.6.1. Método	10
1.6.2. Enfoque	10
1.6.3. Tipo de investigación	11
1.6.4. Diseño	11
1.6.5. Instrumentos y técnicas	12

CAPÍTULO II. DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

Parte I. FUNDAMENTO TEORICO

1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1.1.	Aspectos Generales	13
1.2.	Concepto	13-14
1.3.	Antecedentes	14-20
1.4.	Características y efectos económicos	20-23
1.4.1.	Características del IVA	23-24
1.4.2.	Efectos económicos	24-26
1.5.	Hechos imponibles	27-30
1.6.	Alícuotas	30-34
1.7.	Sujetos pasivos	34-36
1.8.	Exenciones	36-39
1.9.	Antecedentes del IVA en Bolivia	
1.9.1.	Factores que determinaron que se implante el IVA	39-40
1.9.2.	Método de cálculo del IVA	40-42
1.9.3.	Antecedentes de aplicación del IVA en Bolivia	42-44

2. LA DETERMINACIÓN IMPOSITIVA

2.1.	La determinación, procedimiento o acto	44-46
2.2.	Proceso de determinación	46
2.3.	Naturaleza jurídica de la determinación	47-49
2.4.	Formas de determinación	49
2.4.1.	Considerando el sujeto que la efectúa	49-52
2.4.2.	Considerando la base mensurable	52-53
2.4.3	Según la Ley 2492	
2.4.3.1.	Base Cierta	54
2.4.3.2.	Base Presunta	54
2.4.3.3.	Base Mixta	54-55

3. TEORIA DOCTRINAL DE LAS PRESUNCIONES

a) Introducción a las ficciones, presunciones e indicios	55-56
b) Definición de presunción	56-57
c) Definición de ficción	57
d) Definición de indicio o presunciones hominis	57
e) Diferenciación entre presunciones y ficciones legales	58
f) Estructura de las presunciones	58-59
g) Clasificación de las presunciones	59-60
h) Aplicación de las presunciones en Derecho Tributario	60-61
3.1. Reglas de la Presunción	61-64
3.2. Normas generales aplicables a las presunciones	64-65
3.3. Herramientas o técnicas presuntivas	65-68
3.4. Las presunciones y la carga de la prueba	68-69
3.4.1. El cambio de objeto de la prueba	70
3.5. Causas que justifican el establecimiento de presunciones ..	70-71

4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS RESPECTO LA DETERMINACIÓN IMPOSITIVA

4.1. Principios Constitucionales	71-74
4.2. Principios Tributarios	74-81

5. DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA.

5.1. Debido Proceso, según la Legislación Nacional	81-82
a) Constitución Política del Estado	82-83
b) Código Tributario	83-84

c) Procedimiento Administrativo Ley N° 2341	84
5.2. Análisis de Determinaciones sobre Base Presunta	84-94
5.3 Determinación Presunta en la Legislación Nacional	94-98
5.3. Determinación Presunta en la Legislación Internacional	
a) Perú	98-100
b) Argentina	100-102
c) Brasil	103
d) Chile	104-105
e) Ecuador	105-107

Parte II. ASPECTOS PRACTICOS

1. Presentación de resultados de la encuesta	108-115
2. Matriz de la Docimasia de la hipótesis	116-118

CAPÍTULO III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones	119-129
2. Recomendaciones	129-133

CAPITULO IV. PROPUESTA	134-150
-------------------------------------	----------------

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	151-154
---	----------------

ANEXOS	155-167
---------------------	----------------

ÍNDICE TABLAS

Contenido	Pág.
Tabla N° 1: Alícuotas del IVA de América del Norte y Caribe	30-31
Tabla N° 2: Alícuotas del IVA de América del Sur	31-32
Tabla N° 3: Alícuotas del IVA de Europa	32-33
Tabla N° 4: Cálculo del IVA por sustracción	41
Tabla N° 5: Cálculo del IVA, impuesto contra impuesto	42
Tabla N° 6: Tasa Nominal y Efectiva del IVA	42
Tablas Nos. 7–13: Resultados del Cuestionario	109-115
Tabla N° 14: Resultados de la Variable Dependiente	116-117
Tabla N° 15: Resultados de la Variable Independiente	117-118

ÍNDICE DE GRAFICOS

Contenido	Pág.
Gráfico N° 1: Plano de los efectos de la incidencia	59
Gráficos Nos. 2 a 8: Resultados del cuestionario	109-115

ÍNDICE DE ANEXOS

Contenido	Pág.
Anexo N° 1: Validación de instrumento y Hoja de Vida	155-160
Anexo N° 2: Cuestionario a los Fiscalizadores	161
Anexo N° 3: Cuadro de Recaudación de impuestos 1990-2010 ...	162
Anexo N° 4 : Conclusiones de las Segundas Jornadas Bolivianas Derecho Tributario, intervención de Ruben Asorey	163-165
Anexo N° 5: Cuadros de Deuda Tributaria determinada sobre Base Presunta por el Servicio de Impuestos Nacionales de - Contribuyentes Resto y Graco de Bolivia de las Gestiones 2004-2010	166-167

INTRODUCCIÓN

En el Derecho Tributario, la determinación es una de las instituciones de especial importancia, al lograrse a través de ella, establecer en forma concreta la existencia o inexistencia de la deuda tributaria, pues si bien la obligación tributaria se considera nacida en el momento en que se efectiviza en la realidad el hecho generador previsto en la legislación, la determinación permite precisar tal suceso, con la cuantificación de la base imponible y la aplicación del gravamen que determina la suma debida al Fisco.

La determinación prioritariamente debe efectuarse sobre la base de elementos que de manera directa permitan conocer la dimensión del crédito tributario, es posible que se den situaciones en las que por falta de colaboración de los contribuyentes, ello no sea posible, de allí que se permita que la misma sea efectuada considerando circunstancias que, se supone, conducen a tener una aproximación razonable del hecho no probado.

Desde la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 (Código Tributario anterior) y en el actual Código Tributario Ley N° 2492 vigente desde el 4 de noviembre de 2003, se establece la posibilidad de efectuar una determinación presunta, habiéndose desarrollado esta institución con mayor o menor precisión a lo largo de los años, ya sea a través del mismo Código o a través de las distintas normas que regulan los tributos, sin embargo ésta determinación debe llevarse a cabo con estricta

razonabilidad, siempre que las circunstancias así lo justifiquen y que el marco normativo otorgue certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.

Es innegable y prioritaria la necesidad de contar con procedimientos reglados, uniformes, que otorguen elementos suficientes de convencimiento en las determinaciones presuntas, de manera que no se llegue a situaciones de discusión o inaceptabilidad de las obligaciones tributarias determinadas por ésta vía, llegando a impugnar hasta contenciosos tributarios, siendo fundamental la labor de la Autoridad de Impugnación que resuelve las controversias al efecto, el mismo que en su tarea de buscar la verdad material de los hechos sustentado en principios constitucionales, tributarios y valorando la carga de la prueba d las partes tiene la responsabilidad de realizar una evaluación crítica de los hechos y una interpretación de la normativa que a veces no es clara y en el caso que nos ocupa tiene muchos vacíos.

En atención de lo expuesto, este trabajo de investigación pretende analizar y establecer los procedimientos de determinación sobre base presunta en función al entorno y a la normativa vigente al respecto sobre la materia, buscando contribuir a la labor fiscalizadora del Servicio de Impuestos Nacionales, por ello esta investigación cuenta con la siguiente estructura:

En el Capítulo I Aspectos Metodológicos, en cuyo contenido se presenta el planteamiento del problema, la formulación del problema, la justificación que permite establecer la pertinencia, viabilidad y relevancia de la investigación realizada, los objetivos tanto general como específicos, el primero que permite comprender el alcance de la investigación los

segundos que permiten el logro del primero, la hipótesis por su parte da una respuesta tentativa del fenómeno investigado.

Por otra parte se presenta la metodología, donde se identifica el método, enfoque, tipo de investigación, el diseño, los instrumentos y técnicas que se tomaron en cuenta en esta investigación científica.

El Capítulo II titulado el Desarrollo de la Investigación, se divide en dos partes, la Primera el Fundamento Teórico, que se subdivide en el Impuesto al Valor Agregado y los elementos constitutivos de la relación jurídica tributaria y la segunda la teoría que fundamenta conceptos, características, clases, estructura, reglas de aplicación, análisis de la normativa jurídica interna y ejemplos en la legislación internacional del fenómeno investigado. La Segunda Parte titulada Aspectos Prácticos, se presentan los resultados del cuestionario a los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Nacionales dependientes de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz y Gerencia Distrital La Paz y la docimasia de la hipótesis.

El Capítulo III Conclusiones y Recomendaciones, la primera en función de los objetivos y variables de la investigación, además de las recomendaciones. También se presenta la propuesta de una reglamentación que regule las determinaciones presuntas del IVA.

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

CAPÍTULO I

ASPECTOS METODOLÓGICOS

1. ASPECTOS METODOLOGICOS

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Servicio de Impuestos Nacionales en ejercicio de sus facultades de fiscalización, control, verificación e investigación, realiza la determinación de tributos sobre base cierta, considerando los documentos e información que permita conocer en forma directa los hechos generadores del tributo y sobre base presunta en mérito a hechos y circunstancias que por su vinculación con el hecho generador de la obligación, permite deducir la existencia y cuantía de la obligación, esto cuando se evidencie la concurrencia de alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 44 de la Ley N° 2492, como ser entre otros la no inscripción del contribuyente en los registros tributarios correspondientes, que se asuman conductas que no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización, que no presenten los registros de contabilidad y documentación de respaldo de hechos impositivos. Estas conductas registradas determinan una conducta evasiva que se mantiene sin modificación, por cuanto no se verifica en los omisos una sensación de riesgo, esto repercute en parte desfavorablemente en las recaudaciones impositivas.

Esta investigación se realizó tomando en cuenta delimitación temática, temporal y espacial, para su mejor comprensión y sistematización.

Con relación a la delimitación temática se tomó en cuenta al Derecho Tributario y Financiero, y específicamente dentro de este al Impuesto al Valor Agregado, por la importancia que tiene en la recaudación tributaria nacional. El motivo de la elección es que no se identificó un proceso de determinación sobre base presunta basado en la legalidad, con reglas claras, objetivas y técnicamente sustentables, de manera que ambos sujetos de la relación impositiva tengan garantizado la seguridad jurídica y un debido proceso, conociendo anteladamente los procedimientos que se aplicarán cuando proceda una determinación presunta.

La delimitación temporal tomó en cuenta las gestiones 2007 al 2010, en consideración a que las obligaciones tributarias prescriben a los cuatro años conforme el artículo 59 parágrafo I de la Ley N° 2492 Código Tributario.

Finalmente con relación a la delimitación espacial se tomó en cuenta al Departamento de La Paz, provincia Murillo, en la ciudad de La Paz, debido a la importancia fiscal de ésta jurisdicción en las recaudaciones del Servicio de Impuestos Nacionales.

El problema que se identificó en la forma de determinación presunta del Impuesto al Valor Agregado, que realiza el Servicio de Impuestos Nacionales es la discrecionalidad, en la mayoría de los casos aplica procedimientos, medios y técnicas presuntivas que no están sistematizados en una reglamentación que se debió emitir por mandato del artículo 45 de la Ley 2492, dejando esta obligación a criterio y experticia de los fiscalizadores que no cuentan con las herramientas al efecto, que emplean métodos presuntivos sin uniformidad en casos similares y técnicamente no sustentables, sin transparencia, sin criterios

de presunción lógicos y razonables. Aspectos observados que originan incertidumbre y problemas a los contribuyentes y al Servicio de Impuestos Nacionales, ocasionando incumplimiento del debido proceso consagrado en la Constitución Política del Estado.

Por lo anteriormente expuesto se presenta el siguiente análisis del problema identificado tomando en cuenta el factor social, económico y jurídico.

Respecto al factor social se establece que:

- La determinación no se encuentra relacionada con la capacidad contributiva de los contribuyentes, por la determinación de reparos exorbitantes alejados de la realidad económica de los sujetos pasivos del impuesto, son confiscatorias y afectan principios constitucionales.
- Indefensión de los contribuyentes, ya que no conocen los datos, procedimientos y técnicas que se hubieran aplicado en la determinación presunta, por cuanto los actos impugnados como las Resoluciones Determinativas no contienen la necesaria fundamentación técnica y legal que permita la presentación de descargos.
- Generación de gastos elevados a los contribuyentes por el pago de asistencia jurídica para las impugnaciones de las determinaciones presuntas, pago de honorarios que está en función a los montos determinados por el SIN.
- Los fiscalizadores no cuentan con las herramientas necesarias para llevar a cabo determinaciones presuntas, no tienen

conocimiento adecuado e integro de las reglas de las presunciones.

En el factor económico se identifica:

- Resultados negativos para el Fisco por cuanto insume tiempo de los recursos humanos en el proceso de fiscalización y cobro de los tributos presuntos, que no se traducen en recaudaciones efectivas, incurriendo en costos administrativos no recuperables.
- Genera estadísticas alejadas de la realidad económica, ya que son incobrables.
- En los últimos tiempos los contribuyentes omisos que no presentan documentación relacionada a los hechos generadores de tributos aumentó, sin contar el Servicio de Impuestos Nacionales con los medios suficientes para enfrentar la evasión y defraudación impositiva producto de esas omisiones. No existe información del grado de evasión y defraudación consecuentes de lo mencionado, pero si se puede afirmar que la recaudación del Impuesto al Valor Agregado originado en el mercado interno durante las gestiones fiscales 2006 a 2010 tuvo un crecimiento poco significativo que ha ido decreciendo del 19% al 2%.
- Se identifica una deficiente explotación de la información de la Base de Datos corporativa del Servicio de Impuestos Nacionales, que incluye declaraciones juradas, Libros Compras y Ventas IVA, información proporcionada por terceros, denuncias, datos de inscripción, otros.
- Inexistencia de uniformidad y transparencia en los procedimientos y técnicas que se aplican en la determinación presunta, variando de

un contribuyente a otro, no obstante de tener similitud en la actividad económica, el capital invertido y las utilidades.

En el factor jurídico se identifica que:

- No se cumple el debido proceso técnico y procedimental administrativo, contraviniendo el derecho de los contribuyentes consagrado en el artículo 115 de la Constitución Política del Estado y artículo 68 del Código Tributario.
- Las determinaciones presuntas no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 99 de la Ley N° 2492, por cuanto no tienen la fundamentación técnica y legal necesarias, ocasionando vicios de nulidad.
- El Servicio de Impuestos Nacionales no cuenta con un reglamento acerca de los medios para la determinación sobre base presunta, incumpliendo la disposición del artículo 45 de la Ley N° 2492.
- En algunas fiscalizaciones y/o verificaciones puntuales realizadas por el Servicio de Impuestos Nacionales, cuando se verifica alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 44 de la Ley N° 2492, que denota la poca colaboración del contribuyente, se impone sólo una sanción o multa por la conducta, sin embargo para el cobro del tributo omitido no se practican las presunciones, realizando el Servicio de Impuestos Nacionales una función más sancionadora que fiscalizadora.
- Las determinaciones presuntas llevadas a cabo por el SIN son discrecionales, sin procedimientos previamente establecidos, especialmente en el Impuesto al Valor Agregado que repercute en el cobro del Impuesto a las Transacciones y el Impuesto sobre las Utilidades.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿La ausencia de una reglamentación que sistematice el empleo de medios y técnicas para la determinación de la base presunta del IVA, incumple el artículo 45 de la Ley 2492, origina las deficiencias, discrecionalidad vigentes y vulnera el debido proceso?

1.3. JUSTIFICACIÓN

La justificación de esta investigación toma en cuenta los siguientes puntos.

a) Relevancia y pertinencia

Esta investigación permite proponer a favor del contribuyente un debido proceso en las determinaciones presuntas y al Fisco herramientas presuntivas consolidadas en una reglamentación, para el beneficio de los contribuyentes y el SIN.

El SIN conforme a la reglamentación propuesta podrá proceder con legalidad y transparencia, de manera eficaz, rápida y otorgando seguridad jurídica en sus determinaciones presuntas, ya que los fiscalizadores podrán contar con una serie de procedimientos, métodos y técnicas presuntivas, cuya aplicación estará reglada para la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que no quieren colaborar con información, siguiendo procedimientos pre establecidos, además de permitir el ahorro en recursos administrativos.

Se beneficiará también a los contribuyentes porque conocerán de manera anticipada el procedimiento que se les aplicará y el origen y/o especificaciones de la deuda tributaria, lo cual incidirá en su conducta fiscal y tendrá un debido proceso que le otorgue derecho a la defensa. Lo señalado podrá desarrollarse tomando en cuenta un reglamento que permite uniformar los procedimientos y técnicas en la determinación del IVA presunto.

Al realizar esta unificación se podrá cumplir el debido proceso técnico y procedimental administrativo, conforme a lo establecido en la Constitución Política del Estado y en el Código Tributario.

Respecto a la pertinencia, esta investigación y su propuesta tomó en cuenta los principios generales de Derecho y las normas jurídicas vigentes, por lo tanto se propone una reglamentación para encarar las determinaciones presuntas, en cumplimiento al artículo 45 de la Ley N° 2492.

b) Aporte teórico

Con esta investigación se buscó aportar el Derecho Tributario porque está relacionado con un tributo muy importante como es el IVA, en los últimos tiempos la doctrina latinoamericana ha tratado el tema estableciendo recomendaciones que no están contenidas en las legislaciones, sin embargo por seguridad jurídica se tendrá que pensar en una recopilación de las prácticas presuntivas más asiduas e importantes, desde el punto de vista técnico, contable, para que sean normadas, procurando un tratamiento especializado, reglado, igualitario y transparente a los contribuyentes.

La aplicación de técnicas presuntivas en las fiscalizaciones, verificaciones puntuales, será de utilidad práctica, brindará a la Administración Tributaria instrumentos demostrables originados en la sistematización y explotación de la información de los contribuyentes de manera lógica, por sector económico o régimen tributario, estableciendo datos, índices, parámetros, elementos indirectos y otros que ayuden a conocer los hechos imponible del tributo estudiado.

c) Aporte metodológico

Esta investigación tiene un aporte metodológico porque se elaboró un diseño propio y un cuestionario debidamente validado para la obtención de datos.

d) Viabilidad

La trayectoria profesional de la investigadora en el Servicio de Impuestos Nacionales facilitó el contactarse con los recursos humanos necesarios para la investigación que se propone y también por el trabajo que actualmente desempeña en la Autoridad de Impugnación Tributaria, porque se requirió apoyo legal, informático, económico y financiero.

En cuanto a recursos económicos para el desarrollo de esta investigación corrieron por cuenta de la investigadora.

Por lo anteriormente expuesto, se propone un Reglamento que permita la regulación de la base presunta del IVA para el cumplimiento del debido

proceso evitando la discrecionalidad de parte del Servicio de Impuestos Nacionales y a fin de modificar la conducta evasiva de los contribuyentes.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. OBJETIVO GENERAL

Determinar si la aplicación de medios y técnicas en la determinación de la base presunta del IVA, sistematizados en una reglamentación, contribuirán a superar las deficiencias detectadas y posibilitaran un debido proceso.

1.4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar el Impuesto al Valor Agregado con énfasis en la identificación de circunstancias que la Ley determina como causales de base presunta.
- Analizar la importancia de la determinación sobre base presunta de la materia imponible, conociendo sus alcances y fundamentación doctrinal.
- Identificar los principios constitucionales y tributarios respecto a la determinación presunta.
- Establecer la relación entre el derecho al debido proceso y la determinación sobre base presunta, según la legislación nacional.

1.5. HIPÓTESIS

Es necesario un Reglamento que regule la aplicación de medios o técnicas en la determinación de la base presunta del IVA, para terminar con la discrecionalidad vigente en resguardo del debido proceso.

1.6. METODOLOGÍA

1.6.1. MÉTODO

El método de investigación utilizado fue el analítico, este consiste en la descomposición, separación del conocimiento a priori en los elementos del conocimiento puro del entendimiento de manera total o parcial (Ramos, 2004, 498). El método analítico comprende la descomposición o la separación del conocimiento, para luego realizar un acopio de las descripciones por etapas para tener una mejor comprensión de los elementos del conocimiento como los hechos importantes y de teorías aceptadas y pertinentes.

En esta investigación se separaron para un adecuado estudio y comprensión los componentes teóricos y jurídicos con relación a la base presunta, además del debido proceso.

1.6.2. ENFOQUE

La presente investigación pertenece a un enfoque cuantitativo que consiste en la recolección y análisis de datos para constatar preguntas de investigación y probar la hipótesis establecida previamente, y confía en

la medición numérica, el conteo y el uso estadístico para establecer con exactitud patrones de comportamiento en una población (Hernández, 2007, p. 5). Por lo anterior se aplicó el cuestionario para medir la variable dependiente e independiente.

1.6.3. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Esta investigación es de tipo propositiva, que se basan según Witker (1994), “en la identificación de fallas,... y a partir de esto proponen cambios o reformas... en concreto”; es decir, el investigador tiene la posibilidad de cuestionar un fenómeno, sin ninguna restricción, ni temor alguno, pero no sólo se limitará a ello, propondrá a continuación cambios, inspirándose en la realidad social (Ramos, 2004, p.152). En esta investigación, a partir del estudio de la relación entre las dos variables de estudio, que permitió reconocer que es necesario un Reglamento donde se regule la base presunta del IVA por ser este discrecional

1.6.4. DISEÑO

El diseño al que corresponde la presente investigación, es el no experimental, porque se realizó y ejecutó sin manipular las condiciones o variables, la observación se efectuó en su ambiente natural (Ibáñez, 2002,15). El diseño no experimental consiste en que los sujetos del tema de investigación no son expuestos a estímulos bajo una determinada circunstancia, para después evaluar los efectos, sino que se observa situaciones ya existentes no provocadas intencionalmente por el investigador, es decir, que se estudia en su estado natural sin manipular las variables porque estas ya han sucedido, por lo tanto se hace una

descripción respecto a la determinación de la base presunta y su discrecionalidad.

1.6.5. INSTRUMENTOS Y/O TÉCNICAS

Para esta investigación se tomó en cuenta la encuesta, por lo que se obtuvieron datos de:

- Veintiún funcionarios del área de fiscalización de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, constituyendo ese número su universo.
- Funcionarios del área de Fiscalización de la Gerencia Distrital La Paz, siendo un universo de catorce.

Del mismo modo se tomo en cuenta el análisis del cumplimiento del debido proceso en las Resoluciones Determinativas emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales, que establecen deudas tributarias determinadas sobre base presunta.

CAPÍTULO II
DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN
PARTE I
FUNDAMENTO TEÓRICO

1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1.1 Aspectos generales

El Impuesto al Valor Agregado es un tributo que grava ese valor agregado (valor adicionado), que ha sido incorporado en cada una de las fases de la producción o comercialización de un bien o servicio.

El impuesto actúa en forma independiente dentro los procesos de producción y comercialización del producto o mercadería, por lo tanto no debe incluirse en su costo. En otras palabras, no tienen que producirse distorsiones en el movimiento contable ni en el cálculo del costo, porque la aplicación se hace al final de cada etapa de producción, distribución o venta de las mercaderías. Este impuesto se paga cada vez que un agente económico incorpora un valor agregado, a diferencia del clásico impuesto sobre ventas que se traduce en un solo pago al producirse la venta final del bien o servicios.

1.2. Concepto

El Impuesto al Valor Agregado es un derivado del impuesto a las ventas, con la característica de ser un gravamen multifásico, aunque incide una sola vez en el precio, ya que si bien son sujetos del gravamen los

productores, vendedores, locadores, prestadores de servicios e importadores, etc., grava en cabeza de cada uno de ellos solo la parte del valor de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, correspondiente al valor económico añadido en cada una de esas etapas; de allí deriva su nombre (García Vizcaíno, C. 2006, tomo III, p. 309).

1.3. Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado tuvo su origen en Europa por el año de 1925, bajo el régimen tradicional del "impuesto a las ventas", mismo que se estableció como un sistema de "impuesto en cascada" también conocido como fenómeno de "imposición acumulativa" que consiste en cubrir un impuesto sobre otro impuesto de la misma naturaleza. El Impuesto al Valor Agregado, se dice que este fue implantado por primera vez en Francia, donde surgieron las condiciones prácticas para su desarrollo. A continuación se enuncia los orígenes de dicho impuesto en el citado país:

En Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante llamado "maltote", que fue antecedente de la "alcabala" española (antiguo impuesto de origen musulmán, de carácter indirecto, que gravaba las transacciones comerciales internas; la alcabala fue fundamental en la fiscalidad de la Real Hacienda española en América), implantado por Alfonso XI en 1342.

El gobierno francés con el propósito de eliminar el efecto en cascada, introdujo el gravamen denominado impuesto sobre la producción, promulgado en 1939, el cual es antecedente del tributo al valor agregado.

El IVA se introduce por primera vez en Francia en la reforma fiscal de 1953-1955, siendo posteriormente adoptado por los demás países miembros de la Unión Europea a partir de la Sexta Directiva (77/388/Comunidad Económica Europea).

El IVA gravará la entrega de bienes, la prestación de servicios y las importaciones en los términos y condiciones establecidos legalmente. Al ser un impuesto que grava el consumo, llega incluso a gravar aquel que lleva a cabo el propio contribuyente. Si bien esto ya se establece en la vigente ley, el proyecto amplía el actual alcance del denominado "autoconsumo", mediante el gravamen de las cesiones gratuitas a terceros.

Es un impuesto que grava las actividades llevadas a cabo por empresarios y profesionales, aunque su naturaleza indirecta presupone la repercusión (es decir, traslado del costo) al consumidor final. No obstante, existen algunos supuestos donde tal condición no es determinante para aplicar el impuesto.

IVA en la Unión Europea

El Consejo de la Comunidad Económica Europea el 9 de febrero de 1966 decide adoptar los principios del IVA. Las razones para implantar un Impuesto al Valor Agregado varía de un país a otro, mientras que en la Comunidad Económica Europea los motivos de transformación del Impuesto a las Ventas, obedecen a dos directivas, por armonización fiscal

o uniformidad entre los países integrantes de la misma y por la introducción del IVA en los Estados miembros.

La necesidad de armonizar esta figura tributaria en el seno de la Comunidad surge años más tarde en el año 1970, cuando se prevé destinar como recurso propio un porcentaje de los ingresos por IVA calculado a partir de una base armonizada de forma que, si el tratamiento de las exenciones, los reembolsos a la exportación o la determinación del lugar de prestación de los servicios no eran uniformes, se podrían generar grandes desigualdades en el esfuerzo fiscal de los países miembros. La Sexta Directiva permitió garantizar que este impuesto gravase las mismas transacciones en todos los Estados miembros y contribuyese de esta manera a la supresión de las fronteras fiscales.

El IVA en Grecia fue adoptado desde 1987. En Alemania, durante la primera guerra mundial comenzó a conocerse y expandirse el impuesto a las ventas, para continuar su expansión en otros países europeos. Actualmente se nota una importante evolución del impuesto a las ventas, pero bajo la forma de Impuesto al Valor Agregado. El IVA en Alemania fue adoptado desde 1968.

El IVA en Venezuela desde 1989 se encuentra en proceso a partir de la reforma tributaria.

En lo referente a América Latina, Brasil en enero de 1967 fue el primero de estos países que implemento un impuesto relativo a las ventas de tipo

agregado, mismo que hoy en día sigue siendo aplicado en los dos niveles de gobierno, tanto federal como estatal, en el primero se le llama Impuesto sobre Productos Industrializados, y en el segundo se le conoce como Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías.

El IVA en relación a otros países, a continuación se hace mención de forma cronológica de alguno de los países que han adoptado el Impuesto al Valor Agregado:

IVA	
PAÍS	AÑO
DINAMARCA	1967
SUECIA	1969
HOLANDA	1969
LUXEMBURGO	1970
NORUEGA	1970
BÉLGICA	1971
ITALIA	1973

INGLATERRA	1973
TURQUÍA	1985
PORTUGAL	1986
NUEVA ZELANDA	1986
ESPAÑA	1986
HUNGRÍA	1988

Fuente: (Elaboración propia)

Lo que se conoce actualmente como IVA, en las antiguas civilizaciones como la egipcia, ateniense y romana existía un impuesto a las ventas, pero Friedrich Klein señala que este impuesto en el antiguo Egipto debe ser considerado como tributo al consumo. Después de la Primera Guerra Mundial apareció en la legislación de muchos países europeos (Alemania, Francia y otros) y se fue generalizando (García Viscaíno, C., 2005, tomo III, p. 310).

El impuesto sobre las ventas (antecedente del IVA), en su moderna concepción, era aplicado de modo que el gravamen pesara una sola vez sobre el precio al cual llegaran al consumidor las mercancías o servicios. A través de la historia el impuesto estudiado adquirió como principales formas o modalidades históricas de aplicación las siguientes:

a) Impuesto monofásico: 1) imposición en la etapa del productor o industrial; 2) imposición en la etapa mayorista; 3) imposición en la etapa minorista.

b) Impuesto plurifásico: en ésta forma desemboca la evolución del IVA.

La generalización del impuesto y su expansión por el mundo se produjo, principalmente, a partir de 1968. En América sancionaron el impuesto al Valor Agregado, entre otros Colombia, Ecuador, Bolivia, Chile, México, Perú, Brasil y Uruguay, y no está implantado el IVA en algunos países como Estados Unidos (García Vizcaíno, C. 2005, tomo III, p. 311).

De los impuestos al consumo el gravamen de tipo IVA es más neutral, debido a que: 1) permite desgravar totalmente las exportaciones; 2) su devolución a las exportaciones es aceptada por las normas de la Organización Mundial de Comercio; 3) tiene una gran capacidad recaudatoria, por lo cual ha sido adoptado por gran cantidad de países, según destaca González Cano, Hugo, "Tributos e institutos que alcanza" (García Viscaíno, C., 2005, tomo III, p. 311).

La "alcabala" española fue aplicada en América en 1591, gravaba las distintas etapas de comercialización con una alícuota que llegó al 6%; por su efecto de piramidación, fue suprimido por la Primera Junta en 1810. El 1º de octubre de 1931 por Decreto Ley renació una variante de este tributo con el nombre de "impuesto a las transacciones", gravando las ventas en toda su evolución comercial, eximiendo en 1934 a los comerciantes minoristas frente a las resistencias. El impuesto a las transacciones fue reemplazado por el impuesto a las ventas creado por la ley N° 12.143

(éste incidía “sobre una sola de las etapas de que es objeto la negociación de cada mercadería”, no provocando el efecto piramidación), rigió desde 1935 hasta 1943, prorrogado y con sucesivas modificaciones, subsistió hasta su reemplazo por la ley N° 20.631, que reguló el IVA y entró en vigor el 1° de enero de 1975.

La Ley 24.631 de 1996 fijo la alícuota de este impuesto en un 21%, sin perjuicio de facultar a la entidad responsable para reducir la alícuota del 27% aplicable a la venta de gas, energía eléctrica, y para establecer alícuotas diferenciales inferiores hasta un 50% de la tasa general. Posteriormente, con otras leyes introdujeron reformas respecto de la configuración de los hechos imponible, también extendieron el ámbito de aplicación del gravamen, se eliminó algunas exenciones, dejando sin efecto la imposición a actividades teatrales, se dispuso la exención de arrendamientos de inmuebles rurales destinado a actividades agropecuarias (García Vizcaíno, C. 2005, tomo III, pp. 312-313).

1.4. Características y efectos económicos

A fin de comprender mejor el IVA se menciona las más importantes formas de regulación del impuesto a las ventas, conforme la legislación comparada (sin perjuicio de las particularidades propias de cada uno de los países), según analiza García Vizcaíno, C, (2005, tomo III, pp. 313-314):

a) Impuesto a las ventas de etapas múltiples. Se grava aisladamente cada operación, sin considerar el proceso de producción previo a las ventas; es decir el tributo recae sobre todas las etapas por las cuales atraviesa un bien o servicio, desde su producción hasta la transferencia o

prestación del servicio al consumidor final (tributa, el paso de la mercadería del fabricante al mayorista, también la transferencia del mayorista al minorista, y la del minorista al consumidor). De esta forma son acumuladas las tasas de las distintas etapas, y al producirse el efecto económico de la traslación, la carga tributaria efectiva que recae sobre el consumidor final es sumamente gravosa. A este impuesto con efecto acumulativo los franceses y norteamericanos lo denominan “en cascada” y “piramidal”, respectivamente.

b) Impuesto al valor agregado. Al restarle el efecto acumulativo o “en cascada” al impuesto referido precedentemente, se obtiene el IVA, que consiste en que se pague el tributo por cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto. El gravamen se circunscribe al aumento de valor que se produce en cada etapa de la circulación económica de un bien o prestación de servicio por ejemplo si una empresa A en la etapa primaria, vende un producto a un precio neto de Bs1.000, ello supone, siendo la alícuota del IVA 13%, el pago de un impuesto de Bs130.-

Si la compradora B manufactura el producto y lo vende a un precio neto de Bs1.500, el impuesto es de Bs65, ya que:

$$\begin{aligned} \text{Bs1.500} \times 13\% &= \text{Bs195} \\ &- \text{Bs130 (crédito etapa anterior)} \\ &\text{Bs 65.-} \end{aligned}$$

Si en la distribución al mayorista del producto manufacturado, el mayorista C vende a un precio neto de Bs2.500, se debe ingresar por IVA Bs130:

$$\begin{aligned} \text{Bs}2.500 \times 13\% &= \text{Bs}325 \\ &- \text{Bs}195 \text{ (crédito etapa anterior)} \\ &\text{Bs}130.- \end{aligned}$$

De ahí que en estas tres etapas se ingresó un impuesto total de Bs325.- (130+65+130); está contenida en la última etapa indicada, una carga tributaria de Bs325.-

Si el comerciante minorista D vende al consumidor final el producto a Bs2.600, debe tributar un IVA de Bs13:

$$\begin{aligned} \text{Bs}2.600.- * 13\% &= \text{Bs}338 \\ &- \text{Bs}325 \text{ (crédito etapa anterior)} \\ &\text{Bs } 13.- \end{aligned}$$

Como se ve en el ejemplo, todo el monto acumulado del impuesto (130+65+130+13 = 338) es soportado por el consumidor final, pero ha sido percibido en varias etapas intermedias: percepción(A+B+C+D) = impuesto pagado por el consumidor final.

c) Impuesto a las ventas de etapa única. Se grava el producto o servicio en una sola etapa del proceso de producción o comercialización. Los sistemas de imposición de etapa única pueden resumirse así: 1) En la etapa minorista: se somete a tributo la última etapa de la circulación económica del bien (el minorista que vende al público al por menor), liberando del gravamen las etapas anteriores. Este sistema es aplicado en la mayoría de los Estados de Norte America y en las provincias canadienses; 2) En la etapa manufacturera. El impuesto debe pagarlo el productor o fabricante y las sucesivas etapas de circulación económica quedan fuera de la imposición. Este sistema se instauró en la Argentina; 3)

En la etapa mayorista se grava la venta al por mayor, esto es, la venta del mayorista al minorista, aplicado en Inglaterra y Australia.

1.4.1 Características del IVA

Además que es un impuesto plurifásico no acumulativo, presenta las siguientes características, según Catalina García V. (2005, tomo III, pp. 315-316):

- 1)** Es un impuesto indirecto.- Es en principio trasladable porque incide – casi siempre – en forma definitiva sobre el consumidor, en tanto que el obligado jurídicamente a pagarlo no es éste, sino el vendedor, productor o fabricante de los artículos de consumo y prestadores de servicios.
- 2)** Es general, afecta al consumo en todas sus manifestaciones y categorías.
- 3)** Es un impuesto real, ya que no toma en consideración las condiciones personales del contribuyente, sin perjuicio de ciertas exenciones personales.
- 4)** Es proporcional.
- 5)** Sobre su carácter de instantáneo y de recaudación periódica, salvo importaciones.
- 6)** Se rige por las disposiciones de la Ley N° 843, su aplicación, percepción y fiscalización están a cargo del Servicio de Impuestos

Nacionales, quedando facultada la Aduana Nacional para la percepción del tributo en los casos de importaciones definitivas.

7) Como característica esencial, cabe destacar lo que Villegas llama “la fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan”, a fin de que se tribute por cada una de las etapas de la circulación económica, sin efecto acumulativo.

8) El impuesto es soportado o trasladado al consumidor final.

1.4.2 Efectos económicos del IVA

Catalina García Vizcaíno (2005, tomo III, pp. 317-320) menciona los siguientes efectos:

a) Neutralidad. El IVA procura evitar toda interferencia del gravamen en la organización de los negocios, sin generar distorsiones, por lo cual aplica el principio de neutralidad, al gravar (en general) las ventas con alícuotas uniformes y otorgar la posibilidad de computar el crédito fiscal originado en la etapa anterior. Se hace notar que un impuesto de este tipo que no permitiera computar el crédito fiscal de la etapa anterior, o que utilizara alícuotas diferenciales en las distintas etapas, vulneraría el referido principio, discriminando a favor de la integración vertical de las empresas.

“Un impuesto a las ventas que solo grave las ventas de las mercaderías y no las de servicios discrimina (...). Un impuesto al valor agregado de base amplia y única alícuota logra al máximo la deseable neutralidad de la imposición” como enseña Reig, Enrique J.

b) Eficiencia recaudatoria. Este impuesto instrumentado desde la etapa primaria, permite concentrar una parte importante de la recaudación en las primeras etapas, en que la cantidad de contribuyentes es menor y, por ende, torna más eficiente la labor del organismo recaudador. Este beneficio se acentúa cuando se obliga a los contribuyentes de estas etapas a actuar como agentes de retención o percepción de los estadios siguientes.

c) No acumulación. La acumulación de un impuesto sobre las ventas en las distintas etapas, gravando sobre la totalidad, sin reconocer créditos fiscales por los impuestos pagados en anteriores estadios, con la consecuencia que el impuesto de la etapa anterior forma parte de la base imponible de la etapa siguiente, torna a tal impuesto en antieconómico, generando los efectos multiplicadores “en cascada” o piramidal.

Este impuesto al recaer sobre el valor de cada etapa, es decir al no ser acumulativo, no incurre en el efecto denominado “piramidación”.

d) Control por intereses opuestos. Al no ser acumulativo, esto es, al permitir el cómputo del impuesto generado en la etapa anterior, siempre que se posea el comprobante respectivo, genera el control de los compradores sobre los vendedores, con lo cual se facilita la verificación y fiscalización. Es una excepción la etapa minorista, en que el consumidor final no tiene interés fiscal en solicitar comprobantes, por lo que son implementados mecanismos que incentivan la solicitud de facturas, como la creación del Loteriva, a fin de evitar la evasión del impuesto. La existencia de documentación fraudulenta (facturas apócrifas) que habilita el crédito fiscal, es un grave problema difícil de resolver para las

administraciones tributarias, sin perjuicio de las sanciones previstas por la legislación.

e) Inflación nula o deflación. El IVA constituye un elemento de acción para la política inflacionaria, pues produce efectos deflatorios, al actuar como cuña entre los precios y los factores de costo, utilizado rara vez como deliberado instrumento de política fiscal. En general, en política fiscal se entiende que para el control de la inflación el IVA es mejor que el impuesto a la renta; empero es inferior que un impuesto al gasto. En cuanto a los efectos regresivos que suelen imputársele, puede contrarrestarse dando suficiente amplitud a las exenciones en alimentos, medicamentos y demás artículos esenciales para el consumo de la población, y sometiendo a mayor tasa a determinados consumos prescindibles para ésta. Otra solución es instituir un crédito por impuesto, utilizable en el impuesto a la renta, que represente el gravamen pagado en consumos que constituyen necesidades básicas.

f) Trasladabilidad. Este impuesto ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, esencialmente trasladable. Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía existen algunos casos en los que es posible y necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica a los derechos y garantías que establece la Constitución Política del Estado y el ordenamiento jurídico vigente.

1.5 Hechos Imponibles

Conforme la definición establecida en el artículo 16 de la Ley N° 2492, hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera perfeccionado el hecho generador conforme el artículo 17 del cuerpo legal citado: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se haya completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley. 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

De acuerdo a la teoría del Derecho Tributario, el hecho imponible es de tipo múltiple, ya que la Ley menciona distintas operaciones individuales, que revisten el carácter de hecho generador del impuesto. Los hechos imponibles y el perfeccionamiento del IVA, de acuerdo al artículo 4 de la Ley N° 843, son los siguientes:

a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. Este inciso supone las ventas de cosas muebles, situadas o colocadas en el territorio del país.

b) En el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior.

En el caso de contratos de obras de construcción, a la percepción de cada certificado de avance de obra. Si fuese el caso de obras de construcción con financiamiento de los adquirentes propietarios del terreno o fracción ideal del mismo, a la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo.

En todos los casos, el responsable deberá obligadamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente.

c) En la fecha en que se produzca la incorporación de bienes muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios, o se produzca el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el artículo 3° de esta Ley, con destino a uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.

d) En el momento del despacho aduanero, en el caso, de importaciones definitivas, inclusive los despachos de emergencia.

e) En el caso de arrendamiento financiero, en el momento del vencimiento de cada cuota y en el del pago final del saldo de precio al formalizar la opción de compra.

En los casos de omisiones o alteraciones en el registro de los hechos imponibles enunciados, de acuerdo al artículo 44 de la Ley 2492, se establece como circunstancias para proceder a la determinación presunta conforme el numeral 5 incisos a), e) y numeral 6.

En el análisis de los hechos imponibles se debe considerar el aspecto material, subjetivo, temporal y espacial. En ese orden en el aspecto material de la venta de cosas muebles deben concurrir simultáneamente

dos aspectos: uno objetivo que viene a ser la venta de cosas muebles, situadas o colocadas en el territorio del país y uno subjetivo, que la efectúe algún sujeto mencionado expresamente en la Ley. Si falta uno de los aspectos no se configura el hecho imponible.

El concepto objetivo de venta, se encuentra en el artículo 2 de la Ley N° 843, que considera venta toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin). También se considera venta toda incorporación de cosas muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios y el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el artículo 3° de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas.

El artículo citado demuestra la autonomía del Derecho Tributario, de acuerdo a lo que enseña Villegas, ya que una “venta” a los efectos de este impuesto, puede no requerir dos partes, como cuando se trate de una empresa de único dueño, la Ley permite que baste un solo sujeto, que en cierto modo se estaría vendiendo a sí mismo (García Vizcaíno, C. 2005, tomo III, p. 325). Son ejemplos de ficción los casos mencionados que se consideran “venta”.

Así también un ejemplo de presunción legal absoluta se observa en el artículo 12 de la Ley 843, que establece que el incumplimiento de la obligación de emitir factura, nota fiscal o documento equivalente hará **presumir**, sin admitir prueba en contrario, la falta de pago del impuesto,

por lo que el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal a que se refiere el artículo 8.

1.6. Alícuotas

En el siguiente cuadro se muestra las tasas vigentes en algunos países, incluyendo, en su caso, las tasas diferenciales. Estas últimas suelen implicar reducciones de la alícuota para determinados bienes y servicios (en general, bienes de consumo básicos) o ciertas categorías de personas; o aumentos en la alícuota (en general, para bienes suntuarios).

a) América del Norte y Caribe

Tabla N° 1

País	Tasa normal	Tasa reducida	Abreviatura	Nombre original
Barbados	15%		VAT	Value Added Tax
Canada	5%	4.5% <i>Nota 1</i>	GST / TPS HST / TVN	Goods and Services Tax / Taxe sur les produits et services Harmonized Sales Tax / Taxe de vente harmonisée
República Dominicana	16%	12% o 0%	ITBIS	Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios
El Salvador	13%		IVA	Impuesto al Valor Agregado
Guatemala	12%		IVA	Impuesto al Valor Agregado
México	15%	0%	IVA	Impuesto al Valor Agregado
Panamá	5%		ITBMS	Impuesto de Transferencia de

				Bienes Muebles y Servicios
--	--	--	--	----------------------------

Fuente: Elaboración propia

Nota 1: No real "tasa reducida", pero en general, los descuentos disponibles para nuevas viviendas de manera eficaz reducir la presión fiscal a 4,5%.

b) América del Sur

Tabla N° 2

País	Tasa normal	Tasa reducida	Abreviatura	Nombre original
Argentina	21%	10.5% o 0%	IVA	<i>Impuesto al Valor Agregado</i>
Brasil	12% + 25% + 5%	0%	IPI - 12%* ICMS - 25% ISS - 5%	(Impuesto sobre productos industrializados) - Impuestos Federales* (Impuesto sobre la comercialización y servicios) - Estado Fiscal (Impuesto sobre cualquier servicio) - Impuestos municipales *IPI para los productos importados es del 60%
Chile	19%		IVA	Impuesto al Valor Agregado
Colombia	16%		IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado
Ecuador	12%		IVA	Impuesto al Valor Agregado
Guyana ¹	16%	0%	VAT	Value Added Tax
Paraguay	10%	5%	IVA	Impuesto al Valor Agregado

Perú	19%		IGV	Impuesto General a la Ventas
Trinidad	15%			
Uruguay	22%	10%	IVA	Impuesto al Valor Agregado
Venezuela	12%	8%	IVA	Impuesto al Valor Agregado

Fuente: Elaboración propia.

c) Europa

Tabla N° 3

País	Tasa normal	Tasa reducida	Abreviatura	Nombre original
Alemania	19%	7%	MwSt. USt.	Mehrwertsteuer Umsatzsteuer
Austria	20%	12% o 10%	USt.	Umsatzsteuer
Bélgica	21%	12% o 6%	BTW TVA MWSt	Belasting over de toegevoegde waarde Taxe sur la Valeur Ajoutée Mehrwertsteuer
Bosnia y Herzegovina	17%		PDV	Porez na Dodanu Vrijednost
Bulgaria	20%	0% o 7%	ДДС	Данък върху добавената стойност
Croacia	22%	10%	PDV	Porez na dodanu vrijednost
Dinamarca	25%		moms	Merværdiafgift
Eslovaquia	19%	10%	DPH	Daň z pridanej hodnoty
Eslovenia	20%	8.5%	DDV	Davek na dodano vrednost
España	16%	7% o 4%	IVA	Impuesto sobre el

				valor añadido
Estonia	18%	9%	km	Käibemaks
Finlandia	22%	17% o 8%	ALV Moms	Arvonlisävero Mervärdesskatt
Francia	19,6%	5,5% o 2,1%	TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
Grecia	19%	9% o 4.5% (reducido en un 30% al 13%, 6% y 3% en las islas)	ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Hungría	25% (desde Julio 2009)	5%	ÁFA	általános forgalmi adó
Irlanda	21,5%	13,5%, 4,8% o 0%	CBL VAT	Cáin Bhreisluacha (Irlandés) Value Added Tax (Inglés)
Islandia	24,5%	7%	VSK	Virðisaukaskattur
Italia	20%	10%, 6%, o 4%	IVA	Imposta sul Valore Aggiunto
Moldavia	20%	5%	TVA	Taxa pe Valoarea Adăugată
Montenegro	17%		PDV	Porez na dodatu vrijednost
Noruega	25%	14% o 8%	MVA	Merverdiavgift (Bokmål) o meirverdiavgift (nynorsk)
Países Bajos	19%	6% o 0%	BTW	Belasting toegevoegde waarde

Fuente: Elaboración propia

La alícuota vigente del IVA en Bolivia asciende al 13% sobre el valor de venta de los bienes y servicios gravados, conforme estipula el artículo 15 de la Ley N° 843.

1.7. Sujetos Pasivos

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, por ello para su mejor comprensión se cita los siguientes conceptos:

Saenz de Bujanda señala que: “Sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto”

La doctrina distingue entre sujetos de la potestad tributaria; la ley los vincula, pero no hay necesariamente identidad entre ambos sujetos pasivos.

Pérez de Ayala por su parte señala que el : “Sujeto Pasivo de la obligación tributaria es aquel a quien corresponde la obligación tributaria”

Las clases de sujeto pasivo son las siguientes:

a) Contribuyente, hace referencia al que soporta la carga tributaria; puede ser el mismo sujeto pasivo, pero no necesariamente, ejemplo impuesto sobre la renta, el mismo sujeto pasivo es el contribuyente; pero el mismo sujeto pasivo soporta la carga tributaria, no la traspasa a otros, como se da en el caso del impuesto a las ventas, en el que el sujeto pasivo carga el impuesto a los consumidores quienes en realidad soportan la carga tributaria.

b) Sustituto, es el caso del sujeto pasivo que no soporta la carga tributaria, sino que traspasa a otros con permisión de la Ley, ejemplo el caso del impuesto de ventas, ya explicado. El comerciante es quien tiene la obligación de entregar el dinero al Estado, es el deudor, pero no el contribuyente, pues la carga tributaria lo soporta el consumidor.

Cuando el sujeto pasivo soporta la carga tributaria, se le llama sujeto pasivo contribuyente. Cuando el sujeto pasivo no soporta la carga tributaria, se le llama sujeto pasivo sustituto.

c) Responsable: Siempre es un tercero, que aparece después con motivo del hecho o acto posterior, o por una omisión, pero sobreviene por un hecho distinto del hecho generador, aunque la obligación la asume del hecho generador. Esta obligado al pago sin participar en el hecho generador; por eso es sujeto pasivo también. Es un garante por ejemplo en el impuesto territorial, en una compra venta el comprador se hace responsable del impuesto que soporta el inmueble vendido. (Hay dos tipos de responsabilidad: solidaria y subsidiaria).

En el ordenamiento jurídico interno el artículo 22 del Código Tributario, define: "Sujeto pasivo es el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes". Así también, el artículo 3 de la Ley N° 843 establece como sujetos pasivos del IVA a 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 fuera el carácter, la naturaleza o el uso de dichos bienes.

1.8. Exenciones

Las exenciones son razones de política fiscal y social absolutamente comprensibles y necesarias que aconsejan la adopción de este tipo de beneficios.

Así como el Estado tiene la potestad tributaria de imposición, sobre la generalidad de las personas naturales y jurídicas, también goza de la facultad de eximir de tributos sobre determinados hechos imponibles hipotéticamente previstos en las leyes. La exención tributaria significa un beneficio directo o indirecto, dependiendo de si la misma favorece a una persona determinada o recae sobre los bienes o actividades específicas; de ahí que el Derecho Tributario suele clasificar las exenciones, en función de su duración, en permanentes y temporales, y en subjetivas y objetivas, aunque en muchos casos pueden tener un carácter mixto, que se da cuando en la exención concurren la condición personal del beneficiario y el objeto de la misma (Benítez Rivas, A., 2009, pp. 196-197)

La exención en el Código Tributario Boliviano se encuentra prevista en los artículos 19 y 20 señalando expresamente que: “Exención es la dispensa de la obligación tributaria establecida expresamente por Ley” y hace referencia a los requisitos para su procedencia y a los plazos de su vigencia, previniendo que cuando el caso sea indeterminado puede ser derogada o modificada, salvo que la exención este sujeta a plazo de duración determinada, la derogación o modificación de la Ley que haya establecido la exención, no afectará a los sujetos que la hubieran formalizado de acuerdo al párrafo I del artículo 20, quienes gozarán del beneficio hasta la extinción de su plazo.

El artículo 14 de la Ley N° 843 establece que están exentos del impuesto:

a) Los bienes importados por los miembros del cuerpo diplomático acreditado en el país o personas y entidades o instituciones que tengan dicho status de acuerdo a disposiciones vigentes, convenios internacionales o reciprocidad con determinados países.

b) Las mercaderías que introduzcan "bonafide", los viajeros que lleguen al país, de conformidad a lo establecido en el arancel aduanero.

Asimismo, la “Ley N° 1834 en su artículo 86 referido al tratamiento tributario prevé que la cesión de los bienes o activos sujetos a procesos de titularización a cargo de las sociedades titularizadoras, tanto al inicio como a la finalización del proceso, se encuentra exenta del Impuesto a las Transacciones (IT), del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del pago de tasas de registro.

La exención de pago de tasas o derechos de registro, para la inscripción de los bienes o activos cedidos para la constitución del patrimonio autónomo, comprende el correspondiente registro en Derechos Reales”.

Por su parte la Ley N° 2064 en el artículo 9 señala que en la Administración de la Cartera las entidades de intermediación financiera administrarán la cartera cedida, cobrando en su favor los intereses de dicha cartera en retribución por la administración de la misma. Estos ingresos están exentos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT)”.

Ley N° 2064 en su artículo 36 referido a las Transferencias de Cartera, las operaciones de transferencia de cartera de intermediación financiera, de seguros, pensiones y portafolios del mercado de valores, ya sea por venta o cesión, se encuentran exentas del Impuesto a las Transacciones (IT), del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del pago de tasas de registro.

Los Notarios cobrarán un arancel mínimo no sujeto a cuantía con carácter global por toda transacción.

Ley N° 2064 en su artículo 37 referido a la Actividad Bursátil en general, establece que toda transacción con valores de oferta pública inscritos en el Registro del Mercado de Valores (RMV), realizada en la República de Bolivia y que tenga efectos en el territorio Nacional, queda exenta del pago de Impuestos al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT). Para comprobar la realización de estas operaciones, a efectos de la exención señalada, las bolsas de valores, bajo su responsabilidad, emitirán un informe semestral en el que se registren las transacciones realizadas, el que servirá de suficiente prueba ante el Servicio de Impuestos Nacionales. Los interesados también podrán solicitar, a la bolsa

de valores, un certificado de operaciones aisladas que podrá ser exhibido ante el Servicio de Impuestos Nacionales”.

Finalmente en la Ley N° 2206 en su artículo primero cumpliendo los preceptos constitucionales establecidos en el artículo 192° de la Constitución Política del Estado, mediante la cual se establece que las manifestaciones del arte son factores de la cultura nacional y gozan de especial protección del Estado, con el fin de conservar su autenticidad e incrementar su producción y difusión, se eximen del pago de Impuestos al Valor Agregado (IVA), Transacciones (IT), y a las Utilidades (IUE) a las actividades de producción, presentación y difusión de eventos, teatro, danza, música nacional, pintura, escultura y cine, que sean producidos por artistas bolivianos”.

1.9. Antecedentes del IVA en Bolivia

1.9.1 Factores que determinaron que se implante el IVA en Bolivia

Los factores que se tomaron en cuenta para la implantación de este impuesto, fueron:

1. Para armonizar el sistema tributario con la normativa internacional y mundial, que exige un Impuesto sobre el Valor Agregado que no distorsione las condiciones de competencia, ni obstaculice la libre circulación de bienes y servicios entre los países.
2. Para tener un impuesto que grave únicamente el aumento del valor añadido experimentado en cada fase de los procesos de producción y distribución de bienes o servicios, sustituyendo de esta manera una

serie de impuestos sobre las ventas.

3. El impuesto que recae sobre la venta de todo bien mueble situado o colocado en el territorio nacional, los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, así como las importaciones definitivas.

Sin embargo, no se trata de un impuesto que vaya a ser pagado (soportado) definitivamente por la persona jurídica o natural sujeta a este impuesto, ya que su finalidad es recaer sobre el consumidor final de los bienes y servicios entregados o prestados por dichos sujetos. Para ello, se debe trasladar (repercutir íntegramente) el IVA sobre aquellos compradores o consumidores de un determinado bien o servicio.

En éste se tiene el débito determinado por el total de las ventas y el crédito, que es obtenido por la compra de bienes, servicios o importaciones, la diferencia, si es positiva, deberá ser ingresada; si es negativa, dará derecho a un crédito fiscal, el que puede ser utilizado en períodos posteriores.

1.9.2 Métodos de cálculo del IVA

En el sistema impositivo, el cálculo del impuesto se efectúa de la siguiente manera:

a) Cálculo por sustracción

Consiste en establecer la base imponible por la diferencia que se

determina entre las ventas y las compras realizadas por los contribuyentes en un período dado, sea un mes, por ejemplo: En un mes 13%

Tabla N° 4

VENTAS	COMPRAS	DIFERENCIA	IMPUESTO
30.000.-	20.000.-	10.000.-	1.300.-

b) Cálculo del Impuesto sobre base financiera

Determina la base del impuesto por la diferencia entre las ventas y las compras que se realizan en un determinado período, sin tomar en cuenta si las mercaderías vendidas son adquiridas o producidas en este lapso o si las compras originan enajenaciones o se mantienen almacenadas.

Para llevar a cabo las deducciones que admite esta modalidad del impuesto, en Bolivia se adopto:

c) Cálculo impuesto contra impuesto

Este sistema de cálculo, permite determinar el impuesto que corresponde a la compra de mercaderías en forma separada del impuesto que corresponde por la venta de mercaderías que realizaron en un período determinado, o sea que el comerciante o contribuyente tiene derecho a un crédito fiscal por el impuesto cargado en sus compras, por ejemplo:

Tabla N° 5

Concepto	Bs
Ventas del mes	12.000.-
Impuesto sobre sus ventas 13% s/Bs12.000	1.560.- (a)
Compras del mes	10.000.-
Crédito sobre sus compras 13% s/Bs10.000	1.300.- (b)
Impuesto por pagar (a – b):	260.-

Fuente: Elaboración propia

La legislación boliviana dispone que «El impuesto debe estar facturado por dentro» artículo 5° Ley 843 (Texto Ordenado vigente), esta forma de cálculo determina la existencia de una alícuota nominal y efectiva, cuya relación es la siguiente:

Tabla N° 6

$TE = [TN / (100 - TN)] * 100$
$TE = [13 / (100 - 13)] * 100$
$TE = 0.1494 * 100 = 14,94$

Fuente: Elaboración propia

Donde: TN = TASA NOMINAL TE = TASA EFECTIVA

1.9.3 Antecedentes de aplicación del IVA en Bolivia

El sistema tributario boliviano fue reorganizado con la promulgación de la Ley N° 843 de Reforma Tributaria de mayo de 1986. En 1987 se

implementó esta reforma por medio de la cual se simplificaban grandemente los sistemas de recaudación fiscal. De un sistema sumamente complicado, en el que se tenían un sinnúmero de impuestos y reglamentaciones, se cambió a un sistema sencillo y eficiente de recaudaciones.

El nuevo régimen se compone de seis impuestos de carácter permanente, que se dividen en tributos de dos naturalezas: tres impuestos indirectos, tres impuestos directos, más un impuesto temporal denominado de regularización impositiva. Este último con el objeto de servir de transición entre el sistema antiguo y el nuevo sin experimentar caídas en las recaudaciones globales. Los impuestos que puso en vigencia la Ley N° 843 son los siguientes: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), Impuesto a las Transacciones (IT), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) e Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB).

En ese contexto el IVA está vigente en el país a partir del 1° de abril de 1987, inicialmente con una alícuota del 10%, la misma que fue modificada a 13% por la Ley N° 1314 de 27 de febrero de 1992, vigente a partir de la fecha de publicación su reglamentación está contenida en el DS N° 21530, que fue actualizado con sus modificaciones al 31 de diciembre de 2005.

Para el año 2004, el 90% de la recaudación tributaria total provenía de cinco impuestos (IVA, IEHD, IT, IUE y el Impuesto al Consumo Específico - ICE). Tras la aprobación de la nueva Ley de Hidrocarburos del año 2005 la estructura de ingresos del Estado modificó la disposición impositiva, registrando una fuerte dependencia de recaudaciones del sector que

entonces representaron el 25% de los ingresos fiscales totales (Boletín de recaudaciones del SIN).

Conforme a la Constitución Política del Estado es necesario ampliar la base tributaria y elevar las tasas de algunos impuestos, como la alícuota del IVA, por ejemplo, la tasa impositiva se encuentra entre las más bajas de Sud América. Siendo que este es el impuesto indirecto más importante después del Impuesto Directo a los Hidrocarburos y Derivados, se debe buscar los medios para incrementar el volumen absoluto de recaudación por este concepto. Como se ha manifestado antes, existe un elevado potencial de recaudación si se reducen los actuales niveles de evasión, lo que aunado a un incremento moderado en la alícuota puede fácilmente duplicar los actuales niveles recaudados como porcentaje del PIB.

Según estimaciones la evasión del IVA alcanzaría aproximadamente al 40%, magnitud que ubica a Bolivia en el grupo de países de ingresos bajos con altos niveles de evasión junto con Haití y Honduras (Ramón, Fredianini, CIEDLA. 2001). La elevada evasión de impuestos responde, en gran medida, a la ausencia de mecanismos eficientes de control y transparencia tributaria. Para las gestiones 2007 a 2010 no existe información sobre datos aproximados de la evasión en Bolivia, según investigaciones efectuadas en el Ministerio de Economía y Finanzas.

2. LA DETERMINACIÓN IMPOSITIVA

2.1. La Determinación, Procedimiento o Acto

Los tributaristas consideran tributo sin determinación a todo aquel que es hecho sin que la autoridad administrativa hubiera determinado el valor ha

ser pagado y tampoco haya hecho una verificación de esa determinación realizada por el contribuyente. Por consiguiente, se establece que la determinación es un procedimiento o un acto, la actividad de determinación es vinculada y obligatoria, siempre que se configure la situación en la cual cabe la determinación.

La determinación como actividad privativa de la autoridad administrativa, puede ser un procedimiento o un acto, depende de las circunstancias de cada caso. Si un contribuyente no determinó impuestos, sea porque no tiene el deber legal de hacerlo, o incumplió tal deber y la autoridad toma conocimiento de la ocurrencia del hecho generador del tributo, es decir que en el mundo fenoménico se concretizó la situación prevista en la Ley como necesaria y suficiente al nacimiento de la obligación tributaria, teniendo el deber funcional de determinar y cobrar el tributo. Esa determinación, en principio puede ser hecha mediante un único acto: la labranza de un auto de infracción y si el contribuyente no se opone, no impugna el acto de infracción, la determinación está consumada con aquel acto, será un acto simplemente.

Cuando ocurre impugnación, sin embargo, la determinación pasa a ser un procedimiento, una serie ordenada de actos tendientes a una final afirmación de que determinado valor es debido. Puede ocurrir asimismo que la propia labranza del auto de infracción sea precedida de otros actos administrativos que a él se suman, componiendo un procedimiento. Fuere como fuere en el plano jurídico será indispensable, en cualquier caso, la manifestación de la autoridad administrativa sobre el valor del tributo debido, y esa manifestación configura la determinación tributaria (De Brito, 2003, pp 279 – 288).

“La determinación tributaria declara la ocurrencia del hecho imponible (y su efecto, la existencia de una obligación tributaria general y abstracta) y constituye la obligación tributaria individual y concreta, haciéndola cierta, líquida y exigible” (Bravo, 2006, p. 326)

2.2. Proceso de Determinación

El proceso de determinación según el tratadista Giuliani Fonrouge (UASB. año 2000, p. 1), debe ser concebido como el “acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular; la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.

La legislación boliviana vigente, define la determinación de la deuda tributaria en el artículo 92 del Código Tributario (Ley N° 2492), como el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia. En los hechos el proceso de determinación que se inicia con la orden de fiscalización o verificación, cuyos resultados se liquidan con la Vista de Cargo, para luego de la evaluación de los descargos o pagos, se concrete con la Resolución Determinativa que notificada al contribuyente interrumpe la prescripción, compatibiliza con la posición del tratadista Giuliani Fonrouge que como se mencionó anteriormente concibe a la determinación impositiva como un conjunto de actos administrativos, contrariamente al Código Tributario de Bolivia, que lo toma en cuenta como un solo acto en el entendido de que la determinación se concreta en la Resolución Determinativa.

2.3. Naturaleza Jurídica de la Determinación

La doctrina italiana al definir la naturaleza jurídica del acto de determinación sintetiza en dos corrientes, una que concibe como un acto declarativo de la deuda tributaria preexistente y otra que sostiene que tiene un carácter constitutivo de la obligación.

En este sentido Catalina García Vizcaino (2005, tomo II, pp. 73 y 74), identifica las diferentes corrientes respecto a la naturaleza jurídica de la determinación:

- a) **Acto constitutivo:** corriente seguida por algunos autores, especialmente italianos como Ingrosso, Allorio, Griziotti, Berliri, según la cual no basta que se produzca el hecho imponible, sino que es menester un acto expreso de la administración estableciendo la existencia y precisando el importe de la obligación, antes de ello sólo pueden haber actos preparatorios o inductivos para la función de determinación, como sería la declaración o información proporcionada por el contribuyente; pero la deuda sólo se constituiría tornándose exigible, a partir del acto de la administración. Se critica ésta teoría por cuanto su aplicación estaría circunscrita en aquellos sistemas tributarios en los que no se admite el pago voluntario de los adeudos tributarios.

- b) **Efecto declarativo.-** Corriente admitida por el Derecho Germánico, según la cual la obligación nace a momento de producirse el hecho previsto en la norma jurídica, siendo el acto posterior meramente declarativo sin que signifique que éste sea prescindible, por el contrario, constituye el acto por el que se hace exigible el tributo.

c) Carácter declarativo.- Otros autores, entre los que forman parte de la doctrina tributaria argentina como Giuliani Fonrouge, Jarach, Villegas y otros extranjeros como Trotabas y Giannini, sostienen también que la determinación tiene carácter declarativo, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria, posición a la que se adhiere Catalina García Vizcaíno. Entonces, en mérito a ésta corriente la obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible, independientemente de su determinación, ello no supone que sea innecesaria, sino que constituye una condición para que el Fisco reclame eficazmente su crédito tributario. La determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. El efecto declarativo de la determinación produce las siguientes consecuencias:

- Las valoraciones cualitativas y las apreciaciones cuantitativas referentes a la obligación tributaria (alícuotas aplicables) tienen en cuenta el momento de la configuración del hecho imponible y no el de la determinación.
- La vinculación del contribuyente con el hecho imponible es considerada en el momento en que se configura y por ende éste rige para establecer sus condiciones personales, cargas de familia y demás circunstancias relevantes para la tributación, así como las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios.
- El fallecimiento del contribuyente (no aplicable para el objeto de estudio).

- El régimen normativo sustantivo es el aplicable al momento de la configuración del hecho imponible y no el vigente a la fecha de la determinación.
- La derogación de la Ley tributaria después de ocurrido el hecho imponible, pero antes de la determinación no impide que ésta sea efectuada.
- El régimen de prescripción (plazos, causales de suspensión e interrupción) es gobernado por la legislación en vigor al momento de producirse el hecho imponible.

2.4. Formas de Determinación

Las formas de determinación identificadas son:

- Considerando al sujeto que la efectúa
- Considerando la base mensurable

Las cuales se presentan a continuación:

2.4.1 Considerando el sujeto que la efectúa

Según la clasificación efectuada por el autor Bravo (2006, pp. 327-329):

a) Determinación de oficio. Es aquella realizada por el sujeto activo de la obligación tributaria, en virtud de sus facultades inherentes. En ésta

modalidad la determinación tributaria reviste la naturaleza de un acto administrativo, que se materializa a través de Resoluciones de Determinación.

La determinación de oficio, son causales de su iniciación:

- No presentación de declaración jurada (DD.JJ.)
- La impugnabilidad de las DD.JJ. ya presentadas, sea por errores, omisiones o inexactitudes en los datos expresados. A los efectos de iniciar la determinación de oficio, realiza inspecciones, formula requerimientos a los sujetos pasivos, examina documentación, cita a terceros para obtener información, requiere asesoramiento técnico, etc. Si el resultado del despliegue de la acción fiscalizadora es la existencia de la deuda tributaria – también puede haber una determinación de un crédito a favor del contribuyente-, se inicia el procedimiento de la determinación de oficio de la materia imponible o quebranto impositivo y a liquidar el gravamen correspondiente de dos formas: de manera directa, por conocimiento cierto de la materia (determinación sobre base cierta) y mediante estimación, si los elementos conocidos solo permitirán presumir la existencia y magnitud de la deuda tributaria (determinación sobre base presunta).

b) Autodeterminación. Es aquella realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En ésta modalidad, la determinación tributaria reviste la naturaleza de un acto jurídico de reconocimiento, siendo su soporte documental la declaración jurada.

Si es un acto jurídico produce efectos ante supuestos en los cuales existe un vicio estructural en la determinación tributaria, como por ejemplo cuando se produce una autodeterminación respecto de un tributo que no le corresponde. En los casos de error en la declaración, se está frente a una causal de anulabilidad de acto jurídico (nulidad relativa), situación que produce efectos jurídicos en tanto no sea declarada como nula. Al analizar la anulabilidad del acto de determinación, se deja en evidencia su carácter declarativo. El error no crea derecho, en ese sentido, la creencia de haber realizado un hecho imponible, pese haberse declarado al acreedor impositivo, no genera una obligación tributaria.

Giuliani Fonrouge entiende que es un modo especial de “determinación por el sujeto pasivo”, impropia e innecesariamente llamada “autodeterminación”.

Aristidis Corti, señala que su objeto consiste en “identificar la materia imponible (revelando los hechos imponibles), fijar la base y, por último, liquidar el impuesto resultante”.

La palabra “declaración” según el Sammartino, Salvatore, entraña la idea de aclarar, de “poner en claro”, con la declaración de impuesto “se comunica el conocimiento de hechos pasados, no conocidos por nadie tan perfectamente como por el sujeto declarante”, aunque algunas declaraciones pueden referirse a hechos futuros, siendo predeclaraciones, a las cuales sigue el pago de cantidades a cuenta.

c) Determinación Mixta, es aquella en la cual se advierte la participación conjunta del acreedor y del deudor tributario en la cuantificación de la prestación tributaria. En la opinión del autor Bravo, no es rigurosa tal

conceptualización, siendo discutible que exista realmente una determinación mixta, pues: o la norma individual y concreta es insertada por un acto administrativo (determinación de oficio) o lo es por un acto jurídico de parte (autodeterminación).

A lo que suele denominar como determinación mixta, es a la denominada determinación sobre base conciliada, en la cual deudor y acreedor tributario por la vía transaccional (concordato), y en circunstancias excepcionales, se hacen recíprocas concesiones para preparar el camino que permita arribar al monto de la prestación tributaria y extinguir la obligación tributaria.

En la determinación mixta, el sujeto pasivo aporta datos al Fisco y éste fija el importe a pagar, es usual en muchos impuestos en Italia y Suiza.

2.4.2. Considerando la base mensurable

El autor Bravo (2006, pp. 329-330) distingue otras modalidades de determinación considerando la base mensurable sobre la cual se realiza: determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta.

a) Determinación sobre base cierta. La determinación sobre base cierta es aquella que se realiza considerando los elementos probatorios que permiten demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible: es la forma natural de efectuar una determinación tributaria y la única que puede emplear el sujeto pasivo. Tales elementos probatorios son normalmente documentos con relevancia tributaria (documentos contractuales, libros y registros contables, comprobantes de pago, declaraciones juradas) a los que en determinados casos, se exige el

cumplimiento de ciertas formalidades (legalizaciones, certificaciones, autorizaciones) para ser considerados como documentos fehacientes.

La regla es la determinación sobre base cierta; subsidiariamente, procede la determinación presunta. En esta se dispone de los elementos necesarios obtenidos del contribuyente, responsables, terceros o investigación fiscal para conocer con certeza la obligación tributaria.

b) Determinación sobre base presunta. Procede la determinación sobre base presunta ante una evidente imposibilidad de practicar la determinación cierta, por no llevar registros contables, no acompañarse documentación o por ser deficientes. Al respecto, Micele aclara que los fundamentos de la elección de uno u otro método deben justificarse, es decir un presupuesto necesario para el rechazo o desconfianza de la documentación y contabilidad exhibida por el contribuyente debe tener una fundamentación válida. (García Vizcaíno, C. 2005, tomo II, p. 102).

En la determinación presunta la Administración Tributaria no cuenta con elementos de certeza para conocer la existencia y su dimensión de la obligación tributaria, por falta de presentación de la declaración jurada, o porque la presentada no merece fe en cuanto a los datos consignados, a causa de ciertas discordancias con la realidad (contabilidad deficiente, doble contabilidad, cifras contenidas en documentación reservada no volcada en declaraciones juradas, etc.)

2.4.3. Según la Ley 2492

Coherente con la doctrina mencionada la normativa tributaria en el artículo 43 de la Ley N° 2492 establece los siguientes métodos para la determinación de la base imponible:

2.4.3.1 Base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

2.4.3.2 Base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y, cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo 44.

2.4.3.3 Base Mixta, Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta y sólo podrá realizarse la determinación sobre base presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo 44 siguiente.

En todos los casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del Código Tributario.

Es necesario enfatizar que de acuerdo a la doctrina estudiada la forma de determinación establecida en el punto III del artículo 43 del Código Tributario, constituye la determinación mixta de impuestos, donde son partícipes y responsables ambos actores de la relación impositiva.

Concomitante con lo señalado, el artículo 93 de la Ley N° 2492 establece también tres formas de determinación de la deuda tributaria: 1. Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas. 2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley y 3. Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar.

En ese entendido, estudiaremos la teoría que fundamenta las presunciones en el Derecho Tributario.

3. TEORIA DOCTRINAL DE LAS PRESUNCIONES

En la teoría doctrinal de las presunciones, se debe tomar en cuenta:

a) Introducción a las ficciones, presunciones e indicios

Metodológicamente es indispensable realizar algunas consideraciones en torno a los conceptos de ficción, presunción e indicios, para obtener una identificación en el lenguaje técnico que se utilizó. Se observa cierta unidad doctrinal en las definiciones, no así en el ámbito de encuadre de las presunciones absolutas. Como lo dice Pugliese, existe una zona gris en la línea demarcatoria entre el derecho material y procesal, que torna incierta la ubicación de las presunciones absolutas, amén de las subsunciones que tiene lugar entre las presunciones y las ficciones y la dificultad en la distinción de los elementos esenciales de las presunciones y los indicios que responden a normas técnicas financieras para la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Lessona, trata de ensayar una definición diciendo que el indicio es el hecho conocido, y la

presunción, su efecto. Amorós, dice que el indicio sirve para probar indirectamente un hecho, mientras que la presunción tiene el carácter lógico deductivo distinto del lógico inductivo propio del indicio. (Navarrine, S. C. y Asorey R. O., 2005, pp. 1-2)

b) Definición de Presunción

La doctrina jurídica tradicional ha entendido que una presunción es la consecuencia que la Ley o el magistrado extraen de un hecho conocido, para otro desconocido.

El profesor Diego Marin Barnuevo Fabo señala que presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma (1996, p.71).

Modernamente se denomina presunción a la situación mediante la cual una norma jurídica atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según la experiencia le acompaña (Bravo Cussi, J., 2006, p. 330).

La presunción es “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”, según el profesor D Ors citado por Pérez de Ayala. Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume – presunciones iuris tantum - ,

mientras que otras – presunciones iuris et de iure (de derecho y por derecho) – no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido. (Navarrine, S. C. y Asorey R. O., 2005, p. 2).

c) Definición de ficción

Pérez de Ayala en su obra “Las ficciones en el derecho tributario” citado por Navarrine, S. C. y Asorey R. O. (2005, p. 2) señala que la ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.

d) Definición de indicio o presunciones hominis

Hay indicios o presunciones hominis establecidas en la ley, como los demás; para que estas presunciones sean apreciadas como medios de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano (Fenech citado por Navarrine, S. C. y Asorey, R. O., 2006, p. 3).

En síntesis, según afirma Fenech, los indicios dependen en su apreciación, lógicamente, del juez, y en el Derecho Tributario se configuran en situaciones de hecho que hacen presumir determinada capacidad patrimonial, sirviendo como orientadores de los funcionarios encargados de la inspección.

e) Diferenciación entre presunciones y ficciones legales

Las presunciones se diferencian de las ficciones legales, por cuanto estas últimas son aseveraciones legales que dan por cierto e indiscutible un cierto hecho, con prescindencia de su ligazón con la realidad, a la que pueden contradecir (Rodríguez Villalba). En las ficciones el legislador, basándose en un hecho conocido (A) cuya existencia es cierta, impone la certeza jurídica de otro hecho (B) no conocido, cuya existencia real es improbable o falsa, según expresa el autor Bravo Cucci, J. (2006, p. 331).

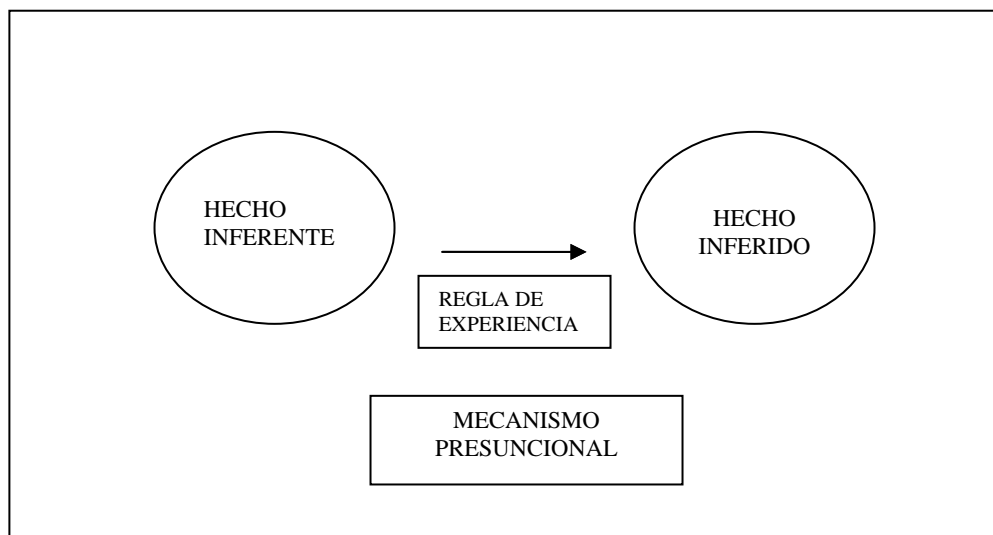
f) Estructura de las presunciones

Al decir de Daniel Villavicencio Eyzaguirre y Oscar Agüero Aguilar (2007, p. 286) presentan la estructura de las presunciones de la siguiente manera:

- **Hecho cierto:** Objetivo, real, existente, debidamente probado, acreditado y señalado.
- **Regla de experiencia:** Razonable, concordante, vinculante entre el hecho cierto y la presunción.
- **Probabilidad de la existencia de otro hecho:** Proporcional al hecho cierto.

Mientras que el autor Bravo (2006, pp. 330-331) señala que la estructura de una presunción denota la siguiente fisonomía: a) en primer lugar, un hecho cierto (hecho inferente), b) en segundo lugar, una regla de experiencia (orden natural de las cosas) y c) en tercer lugar, la afirmación de la existencia de otro hecho (hecho inferido)

Gráfico N° 1
El Plano de los efectos de la incidencia



Fuente: Fundamentos de Derecho Tributario de Jorge Bravo Cucci

g) Clasificación de las presunciones

La clasificación de las presunciones señalada por Navarrine, S.C. y Asorey R. O, (2006, p.11), mencionando que es la comúnmente adoptada, se refiere a la realizada por Pugliese, que distingue entre presunción legal y presunción simple.

La presunción legal, a su vez, se divide en dos: presunción legal absoluta (*iuris et de iure*) en la que no procede su probanza, excepto sobre el hecho que es su soporte y presunción legal relativa (*iuris tantum*), que admite prueba en contrario (Couture, ob. Cit. en. 19, p. 228).

La presunción legal está contenida y regulada por la norma jurídica; por ello se contrapone a la presunción simple, que la ley no recoge, la deja en libertad del pensamiento del juzgador. A estas presunciones simples no se las prueba; están fundadas en la razón que plantea el juez como hombre, para crearse una convicción, al modo en que todo razonador lo haría fuera del proceso. Son las presunciones de indicios o presunciones hominis ya comentadas.

Deni completa la clasificación distinguiendo las presunciones en presunción sustancial o material, vinculada con la existencia del objeto de la obligación, su medida y la capacidad contributiva y presunción formal o procesal, con un fin netamente probatorio de la obligación.

h) Aplicación de las presunciones en el Derecho Tributario

En el Derecho Tributario las presunciones se emplean como técnicas de reconstrucción de la materia imponible, cuyos presupuestos indiciarios cumplen un doble rol, sirven para incitar un control más firme de la situación del contribuyente y se constituyen así mismo en un medio de calcular la materia imponible (Díaz, Vicente Oscar citado por Bravo, p. 332).

La reconstrucción de la materia imponible ante la ausencia de elementos probatorios que permitan determinar fehacientemente la existencia y magnitud del hecho imponible, es posible empleando presunciones legales, y es una herramienta que dispone el sujeto activo. Para la aplicación de tales presunciones, se requiere, necesariamente de la existencia de hechos indiciarios (supuestos) que permitan inferir la existencia del hecho imponible.

El método de determinación estudiado sobre base presunta (o método estimativo o indirecto, tiene como objetivo resolver situaciones inciertas, en función a pautas predeterminadas, que permiten dar por ocurrido el hecho imponible, aún cuando no sea factible concluir en su certeza. En ese sentido, se toma como ejemplo el Código Tributario Peruano que contempla los supuestos que posibilitan la aplicación de presunciones y los mecanismos presuncionales, señalando que sólo se puede probar en contrario contra tales supuestos y no contra las presunciones propiamente dichas, recogándose de tal manera presunciones legales absolutas (juris et de jure).

La aplicación de las presunciones en la práctica en el Derecho Tributario, se verifica como técnicas para la determinación de la materia imponible, en la normativa dispuesta al efecto en cada país, por ejemplo en el Código Tributario del Perú, o de la Argentina, en Bolivia no se desarrolló éstas técnicas, de ahí que es fundamental el estudio de dichas técnicas y para su aplicación el conocimiento de reglas de presunción.

3.1 Reglas de presunción

Ignacio Josué Buitrago (2010, p. 5) enfatiza que para recurrir válidamente a la determinación sobre base presunta, cabe analizar los presupuestos legales que deberán verificarse, en primer lugar, y aunque parezca obvio decirlo, debe demostrarse la imposibilidad de realizar la determinación sobre base cierta. La normativa que se emita al efecto debe establecer un orden de prelación sobre la modalidad de la determinación, cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, se procederá a determinar de oficio la materia imponible o el

quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. En este sentido, el Fisco debe demostrar por ejemplo, que las constancias aportadas no reflejan la realidad cuando el contribuyente dio cumplimiento a los requisitos exigidos por la normativa comercial y tributaria.

En segundo lugar, debe existir suma prudencia y razonabilidad en el método reconstructivo de la materia imponible. Si carece de ella, la determinación podrá carecer de presunción de legitimidad. Entonces la pregunta apunta a cómo se reparten las cargas probatorias en el caso de utilización de presunciones. Evidentemente existe un desplazamiento de la carga de la prueba. Quien invoca la presunción no queda relevado de probar sino que existe diferente objeto de prueba. El ente fiscal deberá acreditar en forma fehaciente el hecho base o soporte de la presunción, es decir que en vez de probar el hecho que se ignora (y objeto del procedimiento que se desarrolla) se prueba el hecho conocido que se transforma en soporte de la presunción, acreditado uno se tendrá por cierto el otro. El contribuyente, por su parte, encaminará su actividad probatoria a demostrar la inexistencia de este hecho o la falta de nexo lógico o deductivo.

Es importante destacar que cuando se recurre a los indicios deben cumplir una serie de requisitos. La doctrina ha reconocido los siguientes: a) Precisión: el hecho conocido debe encontrarse completamente acreditado y resultar sin duda alguna revelador del hecho desconocido que la administración pretende demostrar; b) Seriedad: debe existir una conexión entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan

considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable; c) Concordancia: todos los hechos conocidos deben conducir a la misma conclusión. (Díaz, Vicente, O., 1986, p. 291).

En este contexto, el contribuyente deberá orientar su prueba a cuestionar el hecho cierto que el fisco tomó como indicio o la relación lógica que según el ente recaudador une el indicio con el hecho presumido.

Un mero hecho simple, aisladamente considerado, sin analizar otras circunstancias y elementos vinculantes que permitan inducir la existencia y magnitud del hecho generador de la obligación tributaria, resulta insuficiente a efectos de dotar de soporte a una determinación de oficio sobre base presunta.

Por otra parte, cabe recordar que según el cuarto párrafo del artículo 18 de la ley de presunciones de Argentina, las presunciones “*ius tantum*” establecidas en los distintos incisos del citado párrafo no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal”; es decir que las presunciones legales sólo pueden aplicarse por separado. Tampoco puede el Fisco aplicar una presunción para un gravamen y otra para otro si es que una misma presunción resulta razonable para ambos pues ello se prestaría a que el ente fiscal eligiera en función del resultado recaudatorio.

Por otro lado, es importante referirse a la prohibición de aplicar presunción sobre presunción, señalando que las presunciones deben basarse en hechos, quedando descartada la posibilidad de utilizar una presunción como indicio para otra. Es decir, no podrá haber presunciones de segundo grado habida cuenta que ello sería contrario a los requisitos de gravedad,

precisión y concordancia a los que ya nos referimos y, fundamentalmente, porque nos alejaríamos de una reconstrucción aproximada de la materia imponible. No obstante, cabe advertir que en las presunciones creadas por el legislador, éste puede partir de una definición o regla de valoración determinada y, a partir de ella, hacer la deducción.

Resulta inadmisibles la formación de cadenas de presunciones, puesto que de lo contrario se pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí la mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige ("Acería Bragado SA" – T.F.N. - Sala C - 27/12/1996).

Sobre el particular, debe señalarse que tomar como premisa menor una presunción y no un hecho conocido, constituye un razonamiento que carece de sustento legal, ya que legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción, y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción, como queda dicho ("Clapea SACIFI" – T.F.N. - Sala A - 5/9/1989)

3.2 Normas generales aplicables a las presunciones

La normativa de cada país debe establecer claramente las normas generales aplicables a las presunciones, por ejemplo en la Argentina la Ley N° 11.683 en el artículo 18 dispone que las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal. Schvarzer tratando de explicar el alcance de la disposición, dice que no se podrá aplicar simultáneamente dos incisos para un mismo impuesto en el mismo período fiscal, pero sí se podrá aplicar para diferentes períodos

fiscales, para un mismo impuesto, dos incisos diferentes. Señala que ésta prohibición es correcta -siempre que su aplicación resulte razonable y no sea arbitraria- y atemperante de las excesivas atribuciones que le confiere a la Dirección General Impositiva.

Por su parte el profesor Rubén Asorey (2006, pp. 36) señala que la utilización de las presunciones y ficciones deben condicionarse a las siguientes pautas:

- a) únicamente respetando el principio de jerarquía de fuentes;
- b) al mínimo de lo posible;
- c) debe existir una relación de razonabilidad entre el hecho base y el presumido;
- d) deben estar siempre enmarcados en los principios constitucionales;
- e) debe existir una causa legítima para su utilización, como dificultad técnica para definir el hecho imponible, necesidad de solucionar situaciones evasivas, o de simplificación. En ningún caso la causa legítima del establecimiento de las presunciones y ficciones puede ser la ineficiencia de la Administración o la ineptitud del legislador en capturar o definir la realidad que se pretende sustituir, es por ello que resultan altamente peligrosos los esquemas de solución que tienden a establecer obligaciones tributarias sobre la base de presunciones y ficciones, dejando de lado la aplicación de los principios de la tributación.

3.3 Las herramientas o técnicas presuntivas

El Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina Ignacio Josué Buitrago, Vocal y Presidente de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, docente de grado y

posgrado de varias universidades, autor de varios libros y artículos, escribió respecto a las técnicas presuntivas señalando que están al servicio de la justicia tributaria, en los siguientes términos:

La utilización de las técnicas presuntivas en la determinación de la obligación tributaria está al servicio de un sistema tributario justo. En el procedimiento tributario intervienen múltiples sujetos desde el inicio de la imposición; en esa secuencia procedimental se advierte que dichas técnicas pueden ser utilizadas por el legislador, como así también por el funcionario fiscal o el juzgador. En ese orden, sobre los mismos pesan diferentes deberes relacionados a la materia fiscal. El legislador debe crear gravámenes conforme a la Constitución que constituyen recursos para el sostenimiento del Estado, ejerciendo en ese momento –en virtud de su poder de imperio- su potestad de crear tributos; por su parte, el funcionario está obligado a recaudar lo que corresponde según la ley, esto es- según el principio de legalidad- una suma determinada de acuerdo con la configuración de un particular hecho imponible. Por último, el juez deberá resolver la contienda tributaria que a él se somete.

Variadas son las finalidades declaradas para la utilización de estas herramientas legales. Se ha dicho que sirven para combatir la evasión fiscal, entendida como la omisión del pago de impuestos en forma ilícita; para simplificar las cuestiones de administración tributaria y por razones de pura equidad. En definitiva, estas técnicas permiten que la Administración fiscal pueda aplicar el sistema tributario cuando ignora determinados hechos ajenos. Así, puede gravar todas las manifestaciones de capacidades contributivas y liquidar el impuesto que se debe, siempre y cuando la presunción se utilice con criterios de prudencia y razonabilidad. Su aplicación es una cuestión de modo y medida.

Si bien se trata de paliar la falta de conocimiento de la Administración respecto de los actos de trascendencia tributaria, no puede caerse en el abuso de crear prestaciones tributarias ficticias, o hacer cargar al contribuyente con pesadas o imposibles pruebas a fin de sortear la traba de la inversión de la carga probatoria, pues no se puede soslayar que la eficacia en la recaudación implica que la imposición sea justa, ni más ni menos que lo que corresponda en virtud del principio de legalidad. No se puede justificar que so pretexto de erigirse en tutora del interés general de la población, el Fisco sea parte de una relación desequilibrada de poder. En este contexto, se verifica una situación justa cuando la norma que contiene la presunción o ficción jurídica se articula en prevención de conductas no solidarias del sujeto pasivo y se aplica en pos de fortalecer el ejercicio de las funciones aplicativas del tributo por parte del ente recaudador.

A continuación se realiza una breve descripción de estas herramientas, para ello, se tomó como guía la obra de Marín Barnuevo Fabo (1996, p. 107), quien ha hecho un valioso aporte en cuanto a la exacta valoración del significado y efectos de las reglas de presunción y otras figuras asociadas. Este autor formula una gran distinción entre:

- Normas reguladoras de derechos y obligaciones y
- Normas orientadas a la actividad probatoria, de función estrictamente procesal.

Dentro de las primeras se incluye a las presunciones absolutas, ficciones, disposiciones supletorias y reglas de valoración. En la segunda categoría

se encuentran las reglas sobre la carga de la prueba y las reglas sobre valor probatorio, así como los indicios.

3.4 Las presunciones y la carga de la prueba

En materia de prueba de las presunciones, los puntos que se analizaron están vinculados con el régimen legal aplicable y el respeto de las garantías constitucionales centradas en el derecho de defensa del contribuyente, reflejado en la carga de la prueba de las presunciones y los instrumentos y facultades para desvirtuarlas.

El régimen legal aplicable de la prueba en materia tributaria en Bolivia se encuentra en el Código Tributario Ley N° 2492, artículos 76 al 81. Teniendo relevancia el artículo 80 que establece el Régimen de Presunciones Tributarias en tres párrafos, que a la letra señalan:

“I. Las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario, salvo en los casos en que aquellas lo determinen expresamente.

II. En las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas, deberá probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción deberá aportar la prueba preconstituida.

III. Las presunciones no establecidas por la Ley serán admisibles como medio de prueba, siempre que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del

sentido común. Estas presunciones admitirán en todos los casos prueba en contrario”.

La carga de la prueba está vinculada con el tipo de presunción de que se trate y con el proceso de estimación de oficio, proceso de naturaleza inquisitiva, en el cual tienen especial relevancia la prueba preconstituída y el cambio del objeto de la prueba en las presunciones.

La clasificación de las presunciones legales en virtud de su intensidad probatoria presenta dos tipos contrapuestos: la presunción absoluta –*iuris et de iure*-, que en principio no admite prueba en contrario, y la presunción relativa –*iuris tantum*-, que está sujeta a contraprueba.

Estas presunciones legales se distinguen de las presunciones hominis, en las cuales no opera la prueba porque los hechos se vinculan mediante el proceso mental precitado por la lógica que elabora el juez, en la valoración de la prueba, en ocasión de la sentencia.

En la prueba de las presunciones legales se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, porque en las presunciones relativas, que admiten prueba en contrario, la parte que las niega debe probar y la que las invoca queda relevada de la prueba por estar favorecida por ella. Las presunciones legales han sido previstas a favor del Fisco, para facilitar el proceso de estimación de oficio, por su parte el contribuyente perjudicado si se trata de presunciones absolutas, no tendrá oposición probatoria.

3.4.1 El cambio de objeto de la prueba

En las presunciones la prueba se desplaza del *thema probandi* al *thema probatum*, o sea del hecho que se tiene interés en probar al hecho que efectiva y realmente se prueba, es decir se trata de un verdadero cambio de objeto producido en la prueba de las presunciones, por ello como medios de prueba fueron calificadas de indirectas en el cuadro de Pugliese (Asorey, R., 2006, pp. 142).

A fin de aclarar lo mencionado se parte de un hecho conocido para deducir uno ignorado; justamente, el cambio en el objeto de la prueba reside no en probar el ignorado, sino en probar la existencia del hecho conocido que es soporte de la presunción. Es que la presunción supone un vínculo entre ambos hechos, establecido legalmente, de tal modo que una vez probado, al órgano jurisdiccional no le queda sino tener por cierto el *thema probandi*. (Navarrine, S. y Asorey, R, 2006, p. 148).

3.5 Causas que justifican el establecimiento de presunciones

Las causas jurídicas de las presunciones y ficciones, si bien en algún caso pueden recibir la influencia de algún motivo económico social que las justifique, en la mayor parte de los supuestos constituyen herramientas indispensables, convenientes u optativas a los efectos de la existencia y urgencia de la norma tributaria. En la Ley N° 11.683, las presunciones y ficciones sustanciales, tendientes a facilitar la gestión de la recaudación tributaria, fueron establecidas por necesidades técnico jurídicas en la determinación del período fiscal, la extensión de la solidaridad tributaria, la atribución de la responsabilidad patrimonial, etc. (Navarrine, S y Asorey, R, 2006, pp. 169-170).

En los casos más importantes de ficciones, presunciones e indicios como una respuesta permanente de la política tributaria a la descontrolada evasión que se verifica en un país, originada en la deficiencia del marco jurídico.

4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS RESPECTO A LA DETERMINACIÓN

Al efecto, es necesario el conocimiento de los principios establecidos en la Constitución Política del Estado y en el Derecho Tributario que deben tomarse en cuenta indubitadamente para no infringirlos en la determinación presunta de las obligaciones tributarias del IVA, en procura del equilibrio, razonabilidad y la técnica buscados para el debido proceso como una garantía de seguridad jurídica.

4.1. Principios Constitucionales

Los principios constitucionales son reglas básicas que guían el funcionamiento coherente y equilibrado de la estructura de una Constitución formal de un Estado determinado, sirven para garantizar la vigencia, estabilidad y el respeto a la Constitución (Quisberth, E., 2006, p. 28).

La política fiscal del país tiene su base en los principios establecidos en el artículo 323 de la Constitución Política del Estado: capacidad contributiva, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universabilidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

De los principios citados se desarrollará los conceptos de los principios de transparencia, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria, en consideración a que los otros no citados se abordará en el subtítulo siguiente.

a) Principio de Progresividad

El principio de progresividad hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público. El principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se

trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.”

En este ámbito el principio de progresividad no tiene aplicación o manifestación directa alguna. Por el contrario, es difícil imaginar una norma que sea susceptible de ser analizada con base en el principio de progresividad más no según el de equidad.

b) Principio de transparencia. Implica que las normas tributarias deben ser normas inteligibles, claras, precisas. Esta transparencia tiene una doble acepción: Implica la certeza de la deuda tributaria individual y la comprensibilidad de la claridad de las Normas Tributarias Generales.

c) Principio de Control jurisdiccional. Se busca a través de ésta garantía constitucional, que el tratamiento tributario que cumple la Administración Tributaria, en sus distintas manifestaciones, incluyendo su incursión en el juzgamiento administrativo tributario, se ajuste a la normatividad vigente y sobre todo no se vulneren los principios constitucionales en los que debe asentarse ese tratamiento. En Bolivia, el Poder Judicial, a través del Tribunal Constitucional, es el órgano al que corresponde velar por el debido acatamiento de la Constitución, García Canseco, O. (2009, p. 80)

d) Principio de sencillez administrativa. Manda que los procedimientos administrativos tributarios se desarrollaran con simplicidad, economía y celeridad, evitando la realización de trámites, formalismos o diligencias innecesarias.

e) Principio de capacidad recaudatoria. Se entiende por principio de capacidad recaudatoria la recaudación que es posible alcanzar con un sistema tributario determinado y un esfuerzo fiscalizador óptimo. Esta capacidad es menor que la *recaudación potencial* -aquella recaudación que se obtendría si existiera un 100% de cumplimiento voluntario- y mayor que la *recaudación efectiva*. La brecha que separa la recaudación potencial de la recaudación efectiva corresponde a la evasión tributaria; pero sólo una parte de ella -la que separa a la recaudación efectiva de la capacidad recaudatoria- es responsabilidad de la función fiscalizadora de la administración tributaria, mientras que el resto, es decir, la brecha entre la recaudación potencial y la capacidad recaudatoria, es consecuencia de factores de política tributaria y factores ambientales (aceptación de los tributos y ética de los contribuyentes, por ejemplo), que inciden sobre la dificultad y disposición de los contribuyentes para evadir o eludir los impuestos (http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/ciat96.htm de Google).

4.2. Principios Tributarios

Los Principios del Derecho Tributario, también conocidos como los límites al ejercicio de la Potestad Tributaria, con la finalidad de conocer exactamente cuáles son, en qué consisten, qué sucede si no se cumplen, y qué se puede hacer nosotros como operadores del derecho tributario en estos casos. En ese entendido, los principios del Derecho Tributario son la garantía de que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios.

Conforme la doctrina los principios en materia tributaria relacionados a la determinación presunta son los siguientes:

a) Principio de Legalidad o Reserva de Ley

El Código Tributario Ley N° 2492 en su artículo 6 señala el principio de legalidad o reserva de Ley disponiendo que “sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, fijar la base imponible, la alícuota y designar el sujeto pasivo, excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo, ...”. En el marco de este principio deben proyectarse las determinaciones presuntas, siendo necesario la emisión de una reglamentación que establezca reglas claras y oportunas dando seguridad jurídica como consecuencia de un hecho previsto en una norma objetiva, artículos 44 y 45 de la Ley 2492 y no en virtud de un acto discrecional de la Administración.

Por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

Existen estudios sobre los supuestos en los cuales por carecerse de una norma jurídica que determine algunos elementos esenciales de la relación jurídica se configura una violación al principio de legalidad, pero no existen análisis sobre supuestos en los cuales las propias ficciones y presunciones configuran una violación al principio. Es el ejercicio discrecional de esta facultad por la Administración, de usar o no las presunciones y ficciones, lo que constituye una violación al principio (Asorey R., 2009, pp. 283-284).

En el artículo 45 del Código Tributario de Bolivia se faculta a la Administración Tributaria a emitir una reglamentación que precise los medios para una determinación sobre base presunta, justamente en previsión a este principio de legalidad o reserva de Ley.

b) Principio de Igualdad

Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario. Este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas (Iglesias Ferrer, C., pp. 268-269).

El principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales hay la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

La igualdad se traduce en dos tipos: igualdad en la Ley e igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley, por ejemplo para los sujetos del IVA cuando se constata transferencias a título

oneroso de dominio de bienes gravados se considera venta de acuerdo al artículo 2 de la Ley N° 843, entonces bajo el principio de igualdad todas las personas en los que verifica ese hecho generador deben tributar. La utilización de los índices en algunos casos para determinar la base imponible, establecida en el artículo 45 de la Ley N° 2492, puede concluir en la vulneración de éste principio por parte del organismo recaudador, aunque no existe jurisprudencia específica sobre el tema (Asorey, R., 2009, p 284).

c) Principio de Generalidad o Universalidad

El principio de generalidad encuentra su justificación en que las contribuciones deben participar de las características esenciales del acto, que implica su nacimiento, en este caso de las leyes. Si éstas poseen el carácter de generales, en consecuencia las contribuciones también deberán poseerlo. El carácter de generalidad implica que la Ley se aplicará a todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativa, establecida en la misma, es decir, se aplica por igual a todos los que se encuentren en las mismas circunstancias. Es decir, que solo aquellas personas que realicen los hechos imposables establecidos en las leyes tributarias deberán sujetarse al pago de los impuestos, en este caso del IVA.

Resultan más inusual la vulneración a éste principio en el establecimiento de presunciones y ficciones, según el autor Asorey Ruben (2009, p. 284). De acuerdo al análisis efectuado para realizar las determinaciones presuntas inicialmente se debe conocer la normativa en el caso estudiado referente al IVA para establecer los hechos imposables y

consecuentemente la identificación de los sujetos pasivos o a los que alcanza la Ley con su gravamen.

d) Principio de Capacidad Contributiva

Este principio es conocido también como capacidad económica de la obligación, consiste como dice Francisco Ruiz de Castilla “en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias” tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta.

Existen 2 tipos de capacidad contributiva:

- a) Absoluta: aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria.

- b) Relativa: Es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva, por ejemplo para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente

comprobados de la totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto deudor tributario, también la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios hace presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.

De otro lado, el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria. Esto es justamente a nuestro modo de ver la razón por la cual existen deducciones en algunos impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta, se debe entender que las deducciones (así sean presuntas) deben satisfacer las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de este y de su familia.

Las presunciones y ficciones resultan contrarias por definición al principio de capacidad contributiva, por ello su utilización debe limitarse al mínimo posible. Como se trata de fijar parámetros que respeten un mínimo de capacidad contributiva, se debe procurar configurar el ejercicio razonable de ésta técnica legislativa.

e) Principio de no Confiscatoriedad

La aplicación de las presunciones puede dar lugar a una declaración de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, en razón de la aplicación de alícuotas excesivas e ilegítimas. Así por ejemplo, la Corte Suprema de la

Argentina dictó sentencia en relación al principio de confiscatoriedad y del impuesto a las ganancias, en sentido que en el caso que insume una porción sustancial de las rentas, configuraba un supuesto de confiscatoriedad, cuando la alícuota efectiva del tributo a ingresar representaba un 62% del resultado impositivo ajustado o el 55% de las utilidades también ajustadas.

f) Principio de Equidad

Consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo justicia como razonable.

El principio de equidad tiene su antecedente en el principio de justicia formulado por Adam Smith, así se precisa que “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Justamente de la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en los impuestos” (Smith, A., 1776, p. 684).

Ruiz de Castilla señala que dentro de las características del sistema tributario se debe respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos; en relación a las clases de equidad, el profesor indica que hay equidad horizontal y equidad vertical, entendiendo como equidad horizontal que aquellos contribuyentes que se

encuentran en una misma situación deben soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza deben soportar una carga tributaria más elevada (2002, p.55)

El marco doctrinario que sustenta el principio de equidad debe orientar razonablemente las determinaciones presuntas del IVA, ya que proclama la justicia tributaria.

5. EL DEBIDO PROCESO Y LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

5.1 El Debido Proceso

El debido proceso legal “es el cumplimiento con los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, por ejemplo en cuanto a posibilidad de defensa y producción de pruebas” (Cabanellas de Torres, G., 2002, p. 111).

El debido proceso es un principio legal por el cual el gobierno debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley. El debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso a permitirle tener oportunidad de ser oído, hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez o derecho a probar lo contrario y el derecho a un fallo fundado.

La investigación llevada a cabo propone es un debido proceso sustentado en dos pilares, respeto a la legalidad y a la técnica empleados, a partir del

cual se determine la conducta tributaria de los contribuyentes en principio durante el desarrollo de la fiscalización mediante el cumplimiento de la normativa que limite la aplicación de las técnicas o medios establecidos para la determinación de la materia imponible, en un marco de legalidad, lógica, razonabilidad, consistencia, prudencia y principios constitucionales tributarios; haciendo conocer al contribuyente en todo momento los resultados de la intervención fiscal de manera transparente, oportuna y probando los cargos que se le formulen, asimismo deberá considerar o evaluar las pruebas y alegatos vertidos por los contribuyentes para emitir una Resolución Determinativa que se ajuste a derecho, con la debida fundamentación técnica y legal.

El ordenamiento jurídico de Bolivia establece el principio del debido proceso en la siguientes normas jurídicas:

a) Constitución Política del Estado

El artículo 115 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia establece que: “I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”.

El artículo 117 - I del ordenamiento citado garantiza que: “Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso ...”

El artículo 119 de la Constitución Política del Estado, señala que: “I. Las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y derechos que les asistan, sea por la vía ordinaria o por la indígena originaria campesina. II. Toda persona tiene derecho inviolable a la defensa ...”

b) El Código Tributario Ley N° 2492

El artículo 68 del Código Tributario define los derechos del sujeto pasivo, estableciendo entre otros, en el numeral 6) “Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.

Los numerales 7, 8 y 10 siguientes, establecen el derecho a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en el Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución; a ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de los derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones; a ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en la Constitución Política del Estado.

El artículo 69 del ordenamiento jurídico citado, establece la presunción a favor del sujeto pasivo, señalando que “en aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido

proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias”.

c) Procedimiento Administrativo Ley N° 2341

El artículo 4 que establece los principios generales de la actividad administrativa, señala en el inciso c) el principio de sometimiento pleno a la ley disponiendo que “la Administración Tributaria regirá sus actos con sometimiento pleno a la Ley, asegurando a los administrados el debido proceso”.

El fin perseguido con el análisis del principio constitucional tributario del debido proceso vinculado a la determinación presunta de impuestos, es asegurar la aplicación de este principio en toda actuación de oficio del Servicio de Impuestos Nacionales, que le permita al administrado un proceso de fiscalización que cumpla procedimientos establecidos desde la notificación de inicio de fiscalización hasta la notificación de la determinación tributaria, con reglas claras, transparentes y sobre todo basados en el principio de la legalidad, en aras de una justicia tributaria oportuna y lo más cercana posible de la realidad, ni más ni menos.

5.2 Análisis de Determinaciones sobre Base Presunta

En el marco de la normativa citada, podemos inferir que en algunas intervenciones del Servicio de Impuestos Nacionales no se verifica el cumplimiento al debido proceso en la determinación sobre base presunta, librándose el proceso de fiscalización a criterio de los fiscalizadores y a las

circunstancias de omisión detectadas, como ejemplos prácticos de lo señalado, se expone a continuación tres casos de fiscalizaciones, cuyos contribuyentes afectados recurrieron en Recurso de Alzada y Jerárquico, en los que se realizó un análisis que detectó incumplimiento al debido proceso.

CASO 1: Resolución Determinativa N° 113/2006, de 22 de septiembre de 2006, emitida contra la empresa la Cascada SRL (Fuente: Resolución de Recurso Jerárquico STG – RJ/0346/2007 de 20 de julio de 2007, interpuesto por la Gerencia Distrital Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Resolución STR/LPZ/RA 0115/2007 del Recurso de Alzada.

Procedimientos aplicados en la fiscalización:

1. Análisis y sistematización de las partes diarios de producción: Se cotejó los partes diarios de producción proporcionados por el Departamento técnico productivo con los que utiliza el departamento contable, determinando diferencias que no representan valor material.
2. Consumo energético promedio mensual : Se estableció el consumo energético mensual en Kwh (variable cuantitativa directamente proporcional a la producción de bebidas).
3. Determinación de índices de eficiencia energética por unidad de hectolitros: La obtención de curvas de demanda energética horaria fue realizado por profesionales de la Escuela Industrial Pedro Domingo Murillo. A partir de una ecuación matemática: bebida

refrescante producida = 0, 23 Kwh de energía consumida, por día 113,96 (establecida para la Unidad de Villa Fátima) y de 0,24 kwh de energía consumida por día 158,36 (unidad productiva de El Alto) a través de una extrapolación, se pronosticó la producción de bebidas, dado un determinado nivel de gasto energético, estableciendo diferencias en el volumen de litros producido en relación al declarado, siendo ésta

4. Se determinó la base imponible por tipo de bebida refrescante, agrupando en carbonatadas y no carbonatadas, determinando un precio promedio para cada una de este tipo de bebidas, a través de la cual se estableció reparos en el IVA, ICE, IT e IUE.

Análisis: Estimar la producción para un periodo fiscalizado de la gestión 2004, a partir del consumo ó gasto energético es insuficiente aplicando índices establecidos para el 2006, sin tomar en cuenta otros elementos relacionados vigentes en los periodos verificados como rotación de inventarios, envases, etiquetas, información de clientes, cuentas por cobrar, gastos de transporte o combustible y otras variables.

En el procedimiento aplicado participaron estudiantes, docentes y profesionales ajenos a la entidad fiscalizadora, sin facultades ni competencias al efecto, en contra lo dispuesto por los artículos 21 y 66 de la Ley 2492. La participación en las tareas de fiscalización, investigación, valoración, inspección y control de personas que no forman parte del SIN, pone en riesgo la validez y eficacia de las acciones de la Administración Tributaria, siendo nulas sus actuaciones.

Respecto a lo aseverado por el contribuyente que en los períodos fiscalizados si bien existe una baja producción se debe a que se realizó trabajos de mantenimiento y calibración de equipos y que solo se trabajó cinco días, no se verifica antecedentes que evidencien que el SIN hubiera realizado una confrontación y evaluación de tales sucesos para establecer su correspondencia o no.

El SIN toma una muestra reducida de cinco o seis días del mes de marzo, para establecer producción de enero y febrero 2004, debiendo haber efectuado un análisis del comportamiento de la variable consumo de energía eléctrica de un mayor período de tiempo.

En el inventario de activos realizable, no se determinó el empleo de un procedimiento que lo vincule a los reparos efectuados, no se realizó un análisis correlacionado entre el azúcar y concentrados faltantes con el consumo de energía eléctrica que origine una producción no declarada. Si bien esos insumos fueron observados, sin embargo no dieron origen a la determinación de tributos.

Por las observaciones efectuadas se quiebra el debido proceso en la determinación sobre base presunta, conforme disponen los artículos 45, 68 y 80-III de la Ley 2492, precisamente ésta última disposición enunciada manda que las presunciones no establecidas por Ley serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir, haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común; en ese sentido correspondió anular obrados hasta la Vista de Cargo inclusive, hasta que se cumpla con la normativa mencionada y lo dispuesto en los artículos 96-I, 98 y 99-II de la Ley 2492,

referente a la fijación de la base de cálculo, sobre base cierta o presunta, según corresponda.

CASO 2 : Resolución Determinativa Nº Orden 31193022 de 21 de febrero de 2007 (Fuente: Resolución del Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 461/2007 interpuesta por la empresa DISPEL S.R.L. representada por Raúl Cidar Luna Rodríguez, contra la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Argumentos del recurrente:

La Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, no se encuentran debidamente fundamentados respecto a que medio utilizó para determinar la obligación tributaria sobre base presunta. No se proporciona detalles sobre datos, índices, o antecedentes empleados, generando incertidumbre e inseguridad, respecto a si fue sobre la base de las últimas declaraciones juradas presentadas. La falta de fundamentación en la determinación sobre base presunta, constituye una vulneración al derecho a la defensa y a la seguridad jurídica, principios consagrados en el artículo 16 de la Constitución Política del Estado.

Argumentos de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales:

El contribuyente no tuvo movimiento los últimos 12 periodos anteriores, por ello la Administración Tributaria determinó la base presunta, sobre otros agentes económicos iguales al sujeto pasivo. Como muestra de que la determinación sobre base presunta fue conforme a normativa vigente, la

Vista de Cargo, consigna la determinación de la base presunta en sujeción al artículo 45 de la Ley 2492.

Durante la vigencia del término probatorio establecido por el artículo 98 del Código Tributario, en ningún momento el contribuyente, cuestionó el método utilizado para proceder a la determinación sobre base presunta, habiendo en todo caso precluido su oportunidad para observar la base imponible una vez emitido la Resolución Determinativa impugnada.

Análisis:

La Administración Tributaria en la Vista de Cargo, cita la aplicación del numeral 2 de los artículos 44°, 45° del Código Tributario Boliviano y Parágrafo II párrafo segundo del Artículo 34° del Decreto Suprema N° 27310, para la determinación sobre base presunta, pero no aclara si tomó en cuenta el tributo mensual mayor declarado o determinado dentro los 12 periodos anteriores al de la omisión del cumplimiento de la obligación o aplico datos, antecedentes o elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables, menos aún proporciona detalles del procedimiento aplicado o el respaldo técnico respectivo, generando incertidumbre, inseguridad e indefensión respecto al método o medio utilizado por la administración para la determinación sobre base presunta en la Vista de Cargo, estas omisiones evidencian la inexistencia de un debido proceso en ésta fiscalización.

La debida fundamentación acerca de que método o procedimiento se utilizó para determinar la deuda tributaria sobre base presunta, constituye un requisito esencial e indispensable para la emisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, en ausencia o falta de uno de los requisitos

esenciales establecidos por la Ley 2492 y su reglamento, en el presente caso la indebida fundamentación, vicia de nulidad la Vista de Cargo y su Resolución Determinativa.

La Administración Tributaria dentro del Procedimiento de Determinación seguido contra DISPEL S.R.L. no fundamentó debidamente acerca del método de cálculo o medio utilizado para la determinación sobre base presunta, no siendo suficiente citar los artículos 44, 45 de la Ley 2492 y 34 del DS. N° 27310, para dejar claramente establecido el método o medio aplicado, sino que es necesario expresar documentalmente esta posición, lo contrario, ocasiona indefensión al contribuyente respecto al método utilizado en la determinación sobre base presunta, lesionando el interés público y constituyendo un vicio procedimental, al no señalar expresamente los datos, antecedentes o elementos que han permitido cuantificar de manera presunta la obligación tributaria del contribuyente.

En esa circunstancia, correspondió anular obrados hasta que la Administración Tributaria, emita una nueva Vista de Cargo, cumpliendo los requisitos esenciales para su emisión.

CASO 3: Resolución Determinativa N° 080/2011 del 22 de febrero de 2011 contra Sandra Teresa Bustillos de Leyva (Fuente: Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0312/2011, administración recurrida Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales)

Procedimientos empleados y análisis:

Las técnicas aplicadas a la fiscalización tuvieron por objeto, entre ellas, verificar las Declaraciones Juradas del IVA, IT e IUE, Libro de ventas con

las copias de las facturas, movimiento de Kárdex e inventarios y mayores contables; asimismo, de la ejecución de estos procedimientos se obtuvieron los siguientes resultados en base cierta: Diferencias en Libro de Ventas, Libro de Compras y Declaraciones Juradas, estableciendo ingresos no declarados y depuración del crédito fiscal. En relación a los aspectos citados precedentemente.

Sin embargo, se evidencia que la Administración Tributaria no aplicó dichos procedimientos, toda vez que no cursan en antecedentes administrativos papeles de trabajo sobre estos aspectos que fueron invocados en el Recurso de Alzada por la recurrente. En ese contexto es evidente que la contribuyente no presentó los Kárdex, como consta a fojas 12 de antecedentes administrativos donde se señala que no cuentan con Kárdex por que la tienda “es familiar” y que además, no mantiene una cuenta bancaria; no obstante la recurrente a través de Zulema Quispe en calidad de secretaria del contador, presentó los inventarios y Libro Mayor de la gestión 2009, según Acta de recepción de 20 de septiembre de 2010, documentos devueltos una vez concluida el proceso determinativo a su contador Froilan Quispe, mediante Acta de devolución de 29 de diciembre de 2010, que no fue considerada por la Administración Tributaria aplicando un procedimiento para el caso de la base presunta (para establecer como ingresos no declarados), entre ellos los depósitos efectuados en una cuenta bancaria, que dicho sea de paso se trataría de una cuenta de ahorros, sin demostrar debidamente que los depósitos corresponden a ingresos percibidos por la comercialización de productos textiles o prendas de vestir, actividad realizada por la contribuyente, según la consulta de padrón, cursante en fojas 737-738 de antecedentes administrativos.

Se debe considerar que el debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso y permitirle tener oportunidad de hacer valer sus pretensiones legítimas frente a una Autoridad Administrativa. Se debe hacer hincapié que el debido proceso es el conjunto de etapas formales secuenciadas e imprescindibles realizadas dentro ámbito administrativo cumpliendo los requisitos prescritos en la Constitución y las Leyes con el objetivo de que los derechos subjetivos en este caso de la parte recurrente no corran el riesgo de ser desconocidos; toda autoridad debe otorgar un proceso justo, pronto y transparente.

De acuerdo a la normativa contenida en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley 2492, se establece que la Administración Tributaria a pesar de las amplias facultades contenidas en el artículo 100 de la Ley 2492, determinó los ingresos no clarados sobre base presunta, tomando como parámetro o índice una cuenta bancaria, que si bien se encuentra a nombre de la recurrente, resulta subjetivo pretender asimilar que el monto existente en ella pertenece íntegramente a los ingresos por la actividad que realiza, debiendo conforme a las potestades señaladas anteriormente que el sujeto activo de la relación tributaria, debe acudir a otros elementos más idóneos que acrediten una determinar sobre base presunta para establecer la base imponible en su real magnitud.

El procedimiento de determinación que aplicó la Administración Tributaria, para depurar el crédito fiscal en el caso de la base presunta, debió estar respaldado; por ello, correspondía que la Gerencia Distrital La Paz del SIN, como una entidad recaudadora de tributos seria, debió fundamentar su posición para establecer un adeudo tributario demostrando los hechos

constitutivos del mismo, esto es, aplicando precisamente lo que la Ley dispone es decir, datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de hechos imponibles, valorando signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes, lo que en ningún momento se demuestra en la determinación sobre base presunta en el presente caso.

Lo anterior demuestra que la Administración Tributaria no efectuó una fundamentación técnica legal de las observaciones para la depuración del crédito fiscal de los ingresos, así como la determinación de los impuestos, lo que hace que la Resolución Determinativa impugnada carezca de un fundamento legal y sobre todo de un debido proceso, conforme expresamente dispone el artículo 45 del Código Tributario, vulnerando como consecuencia un principio fundamental como el del sometimiento pleno a la Ley, descrito en el artículo 4 inciso c) de la Ley 2341, aplicable en el presente caso por disposición expresa del artículo 201 de la Ley 3092 legalidad, toda vez que es deber del ente administrativo determinar una obligación tributaria dentro de los parámetros legales que la Ley prevé, teniendo a su disposición las amplias facultades para investigar, verificar, fiscalizar los hechos, actos, datos y elementos que integren el hecho imponible, en consecuencia, bajo las circunstancias antes señaladas, corresponde anular obrados hasta que la Administración Tributaria de fiel cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 45 del Código Tributario.

Los tres casos analizados tienen la particularidad de vulneración al debido proceso, en desmedro de los intereses de los contribuyentes afectados, por la aplicación de procedimientos discrecionales, que no cumplen con la

condición del enlace lógico y directo que pruebe los hechos ciertos que sustentan la materia imponible presumida, aspectos que dieron lugar a que las determinaciones tomadas como resultado de las impugnaciones realizadas mediante los Recursos de Alzada y Jerárquico contra éstas Resoluciones Determinativas, fueron la nulidad de los actos administrativos impugnados, en resguardo al principio constitucional fundamental del **debido proceso**.

5.3 Determinación Presunta en la Legislación Nacional

En relación al Principio de legalidad o Reserva de Ley, su aplicación en la legislación nacional se contempla en el Código Tributario – Ley 2492 en el artículo 43 – II que establece el método de determinación de la base imponible presunta, señalando que podrá realizarse en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.

El artículo 44 de la Ley N° 2492 establece las circunstancias para que la Administración Tributaria proceda a la determinación sobre base presunta, disponiendo que sólo cuando habiendo 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:

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 determinado 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 deben figurar en los inventarios o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo.
 - d) No cumplen 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.

6. 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.

Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

La circunstancia prevista en el numeral 2 que antecede, se encuentra normada en el párrafo II del artículo 97 de la Ley N° 2492 que establece el “Procedimiento determinativo en casos especiales”, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no presente la declaración jurada o en ésta se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, la Administración Tributaria los intimará a su presentación o, a que se subsanen las ya presentadas, mediante la emisión de una Vista de Cargo que contendrá un monto presunto calculado de acuerdo a normas reglamentarias, mas propiamente conforme manda el artículo 34 del DS 27310 de 4 de enero de 2004. Sin embargo, es necesario aclarar que considerando la existencia de un procedimiento de presunción del impuesto adeudado a partir de las declaraciones juradas presentadas con anterioridad por el sujeto pasivo, quien omitió presentar las declaraciones juradas extrañadas,

no es objeto de estudio en el presente análisis, por cuanto ya está normado también mediante la Resolución Normativa de Directorio 10.0024.08.

Más bien, lo que se pretende en ésta investigación es desarrollar los distintos medios para la determinación sobre base presunta, citados en el párrafo I del artículo 45 de la Ley N° 2492, con la finalidad de otorgar a los fiscalizadores instrumentos o parámetros de control, verificación, indagación, supervisión, confrontación de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que el Servicio de Impuestos Nacionales omitió reglamentar, con la finalidad de otorgar legalidad, transparencia, uniformidad a éste tipo de determinación. En ese sentido, los medios citados en la disposición señalada, para una determinación presunta son:

“1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud.

2. 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.

3. Valorando signos, índices, módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes”.

Así también en el capítulo II de Procedimientos Tributarios correspondiente al título II “Gestión y Aplicación de Tributos” del Código Tributario, el artículo 80° establece el Régimen de Presunciones Tributarias, de la siguiente forma:

“I. Las presunciones establecidas por leyes tributarias no admiten prueba en contrario, salvo en los casos en que aquellas lo determinen expresamente.

II. En las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas, deberá probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción deberá aportar la prueba correspondiente.

III. Las presunciones no establecidas por la Ley serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común. Estas presunciones admitirán en todos los casos prueba en contrario”.

5.4 Determinación Presunta en la Legislación Internacional

a) Perú

En el ámbito internacional se tiene el Código Tributario del Perú que otorga atribuciones a la Administración Tributaria para practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:

1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o ingresos.

2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras.
3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.
4. Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.
5. Presunción de ingresos gravados omitidos por patrimonio no declarado.
6. Presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias.
7. Presunción de ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y ventas.

La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

La omisión de ingresos o ventas determinada de acuerdo a las presunciones para efecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

Resumiendo las presunciones como técnicas de reconstrucción de la materia imponible en el Código Tributario peruano, se verifica mediante el establecimiento de 10 supuestos y 7 procedimientos para aplicar la determinación sobre base presunta de los ingresos gravados. Señala que

la aplicación de las presunciones surte efecto para todos los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional, sin embargo la lista de procedimientos no es exhaustiva, su texto prescribe que se aplican “entre otras”, las mismas que deben estar establecidas en Ley o norma de rango similar.

b) Argentina

En Argentina la Ley N° 11.683 contiene la normas procesales y cumple la función equivalente a un código en su faz procesal, contiene disposiciones que permiten al Fisco aplicar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta junto con el de base cierta. Argentina siendo un país de organización federal se da la paradoja de que las provincias y municipios, tienen en general códigos fiscales, que por supuesto contienen normas referidas a la determinación sobre base presunta (Asorey, R., 2009, pp. 290-291).

A continuación se extractará partes de la Ley N° 11.683 capítulo XIII que establece el Régimen Especial de Fiscalización – Presunción de Exactitud, artículos 117 al 127, para contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superen las cifras que establece el artículo 127 (diez millones de pesos, el monto de ingresos anuales y en cinco millones de pesos el monto del patrimonio. Dichas cifras se ajustarán para el futuro conforme la variación en el índice de precios mayoristas nivel general el Poder Ejecutivo Nacional). En caso de tributos que no se liquiden anualmente, la fiscalización deberá abarcar los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce (12) meses calendarios anteriores a la misma. La facultad establecida en los párrafos anteriores se extiende al

caso de los agentes de retención o percepción de impuestos que hubieran omitido actuar como tales.

Hasta que la Administración Federal de Ingresos Públicos proceda a impugnar las declaraciones juradas mencionadas en el artículo 117 y practique la determinación prevista en el artículo 17 y siguientes, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos. La presunción que establece este artículo no se aplicará respecto de las declaraciones juradas, originales o rectificativas, presentadas luego de iniciada la inspección, ni aun de las que lo hubieran sido antes de ella, si concurrieran las circunstancias indicadas en el primer párrafo, última parte, del artículo 113.

Conforme el artículo 123 los saldos de impuestos determinados con arreglo a la presunción de derecho de los artículos 120 y 122 serán actualizables y devengarán los intereses resarcitorios y punitivos de la presente ley, pero no darán lugar a la aplicación de las multas de los artículos 39, 45 y 46.

Las presunciones establecidas en los artículos 118 y 120 regirán respecto de los responsables de los impuestos a las ganancias, sobre los activos, al valor agregado e internos.

Si bien la Ley nacional N° 11.683, desde el inicio de su vigencia ya contenía presunciones simples e indiciarias, es con la Ley N° 21.858 en 1978 que se introducen numerosas presunciones absolutas y relativas para los distintos tributos, siendo la aplicación de dichas normas un importante desarrollo jurisprudencial sobre el tema.

La Ley N° 11.683 consagra como principio general que la estimación deberá fundarse en hechos y circunstancias conocidos que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible permiten inducir, en el caso particular, la existencia y medida del mismo. Así también, la norma en el artículo 18 señala en forma enunciativa, para que el juzgador tenga en consideración a tales efectos “el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquellos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.

En relación al índice debe tener vinculación o conexión con las circunstancias del caso, y como estableció la jurisprudencia debe ser razonable, no responder a apreciaciones subjetivas y discrecionales del funcionario que la aplica. También prevé la norma que en las estimaciones de oficio se pueda aplicar promedios y coeficientes generales que establezca el Administrador Federal. La jurisprudencia enmarcó las pautas que deben tener éstos índices, exigiendo parámetros de legalidad y razonabilidad.

c) Brasil

El artículo 44 del Código Tributario Nacional Ley N° 5172 del 25 de octubre de 1966, establece en relación al impuesto a la renta y réditos de cualquier naturaleza que la base de cálculo del impuesto puede ser el monto real, arbitrado o presuntivo, de tal renta. La renta real es la regla, mientras que la arbitrada y la presuntiva son las excepciones.

El arbitramiento se da acorde al artículo 148 del Código, cuando no existiendo una contabilidad idónea se toma como comprobación de la base en la que se liquidó el tributo, el valor o precio de los bienes, derechos, servicios ó actos jurídicos, recurriendo a ciertos indicadores como renta bruta, valor del activo, del capital, del patrimonio líquido, etc. Tal arbitramiento por parte de la autoridad administrativa, debe, al decir de Baleeiro ser racional, lógico y motivado, y de existir controversia, está sujeto a discusión administrativa o judicial. Este sistema es muy usado en el impuesto a la renta, en el impuesto sucesorio y en los impuestos inmobiliarios.

Además, está el artículo 150 de la Constitución, que impone el establecimiento de un régimen preferencial para las PYMES, la Ley complementaria 123/06 establece el llamado “Simples Nacional”. El “simples” brasileño tiene características similares a otros tipos de tributos de estimación objetiva, como son el “flat tax” americano y el “monotributo” en la Argentina. Mediante el “simples” brasileño se permite a las PYMES efectuar el pago de todos los tributos, incidentes sobre la venta, beneficio y encargos sociales, a través de un único pago sobre la facturación bruta y según franjas de facturación (Asorey, R, 2009, pp. 293-294).

d) Chile

El Código Tributario de Chile (Decreto Ley N° 830 del 31 de diciembre de 1974, con última modificación de la Ley 20.343 del 28 de abril de 2009) en sus artículos 17 y siguientes, establece pautas para la determinación de la renta efectiva a través de la contabilidad fidedigna. En el impuesto a la renta, la regla general es que los contribuyentes determinen su renta efectiva, fundados en su contabilidad completa. Excepcionalmente, se permite contabilidad simplificada o la determinación de la renta conforme a presunciones, la misma que esta sujeta a exigentes requisitos, que persiguen restringir la utilización de este régimen a contribuyentes de menor capacidad económica o complejidad jurídica.

Respecto a la determinación de la renta presunta señala que: “Es aquella que, para fines tributarios de la Ley sobre impuesto a la Renta, se presume a partir de ciertos hechos conocidos, como son: Avalúo fiscal de los inmuebles agrícolas y no agrícolas; valor de tasación de los vehículos y valor anual de las ventas de productos mineros. (...). A los valores mencionados se les aplica un porcentaje previsto en la misma ley, con el fin de obtener la base sobre la cual se aplicará el Impuesto a la Renta. Las empresas o personas que se encuentren bajo el régimen de Renta Presunta pagan sus impuestos según lo que la ley determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos. (...) El sistema de rentas presuntas que favorece a la agricultura, la minería y el transporte facilita y simplifica el control administrativo, y disminuye los costos de administración para el contribuyente ...(...) Para otros, este sistema es una fuente de inequidad e ineficiencia, porque favorece relativamente a algunos sectores productivos en desmedro de otros que carecen de ésta ventaja, ineficiencia, porque establece diferencias

artificiales a algunas empresas en perjuicio de otras similares que producen el mismo bien o servicio” (Asorey, R., 2009, pp. 296-297).

e) Ecuador

El Código Tributario de Ecuador, establece en el artículo 92 que tiene lugar la determinación presuntiva “cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo, ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva”.

La citada norma está complementada, en relación al impuesto a la renta, por diversas disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) que dispone en su artículo 18, que la renta determinada presuntivamente, constituye la base imponible y no estará sujeto a ninguna deducción para el cálculo del impuesto. A su vez, el artículo 23 de ésta ley, establece que la Administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiera presentado su declaración y no mantenga la contabilidad, o cuando habiendo presentado la misma no tenga respaldo contable o cuando existan causas demostradas que afecten los resultados como existencia de mercaderías sin respaldo documental, diferencias físicas de inventarios no justificados, etc.

Dispone también la norma que los funcionarios deben dar los fundamentos de hecho y derecho que motivan el acto presuntivo, que siempre admitirá

prueba contraria. También de acuerdo al artículo 23 de la citada ley y artículo 250 de su reglamento, que si el contribuyente se negara a proporcionar documentos y registros contables legalmente obligatorios, después de tres requerimientos escritos, dentro de ciertos períodos, la administración puede determinar presuntivamente.

Es interesante comentar el artículo 24 de la LRTI que dispone que cuando sea procedente la determinación presuntiva, esta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por elementos de juicio como: el capital invertido en la actividad económica; el volumen de las transacciones o ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta, sobre el costo contable; las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro los plazos de caducidad, así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, o por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares; los gastos generales del sujeto pasivo; el volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico, el alquiler de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades.

El artículo 25 siguiente, permite cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el párrafo precedente, se apliquen coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente

por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución.

La sentencia del 20 de marzo de 2009 de la Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativa, suscripta entre otros miembros por el profesor José Vicente Troya Jaramillo integrante de ese tribunal, que anuló una determinación presuntiva que tomó como base imponible la totalidad de los ingresos brutos, sin deducción de gastos (artículos 24 y 25 de la LRTI), expresando que “resulta ilógico, irracional, ilegal e inconstitucional el proceder de la Administración que en la especie ha calculado el Impuesto a la Renta sobre el ingreso bruto, sin considerar ninguna deducción”. Además, afirma que al no haber impugnado el valor de los gastos declarados evidencia que había elementos de juicio suficientes para realizar una determinación directa que debió ordenarse por el Tribunal Distrital.

PARTE II

ASPECTOS PRÁCTICOS

1. Presentación de resultados de la encuesta

Para determinar las dimensiones de la variable dependiente “cumplimiento del debido proceso” y la variable independiente “es necesario un reglamento donde se regule la base presunta del IVA por ser este discrecional”, se realizó el análisis estadístico tomando en consideración los siguientes pasos:

- ✓ El vaciado de datos correspondientes a los fiscalizadores que se realizó bajo un ordenamiento factorial.

- ✓ Se utilizó herramientas estadísticas como ser tablas de frecuencia y diagrama de barras.

- ✓ El software utilizado para el procesamiento de la información recolectada, fue el paquete estadístico Excel.

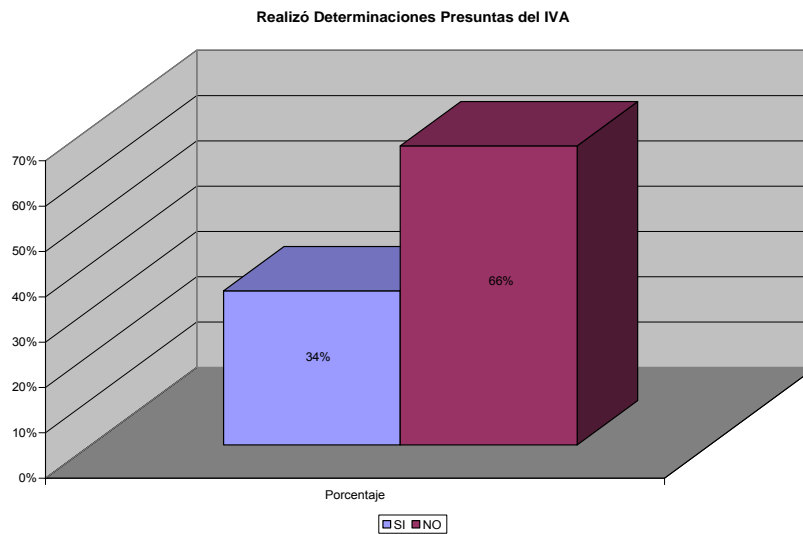
En base a estas consideraciones, a continuación se presentan los resultados de las dimensiones de las variables de la investigación:

Los resultados de la pregunta N° 1: ¿Realizó determinaciones presuntas del IVA?, se presentan en la Tabla N° 7 y Gráfico N° 2.

TABLA N° 7

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
SI	12	34%
NO	23	66%

GRAFICO N° 2



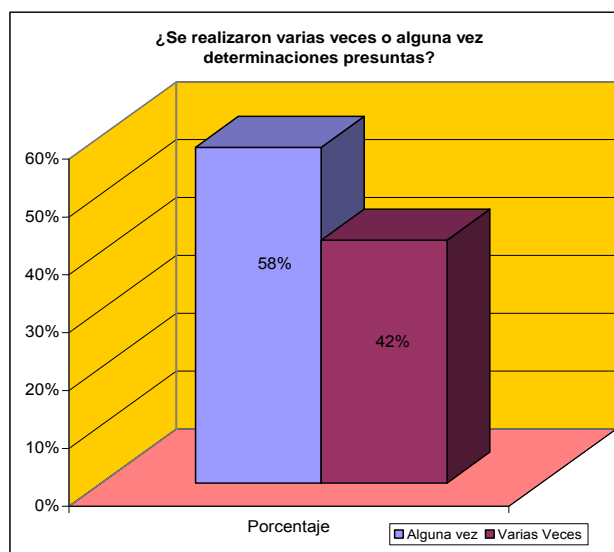
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 7 y Gráfico N° 2, que la población encuestada manifiesta en un 34% que realizó determinaciones sobre base presunta del IVA, esta población se está ubicada en la Gerencia Distrital La Paz, quienes tienen el control de la categoría de resto de contribuyentes y el 66% de la otra parte de los fiscalizadores corresponden a la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, quienes no efectúan determinaciones presuntas del IVA, y tienen la obligación de fiscalizar a los contribuyentes con importancia fiscal.

Los resultados de la pregunta N° 2: ¿En cuántas ocasiones, varias veces o alguna vez, realizó determinaciones presuntas?, se presentan en la Tabla N° 8 y Gráfico N° 3.

TABLA N° 8

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Alguna vez	7	58%
Varias Veces	5	42%

GRAFICO N° 3



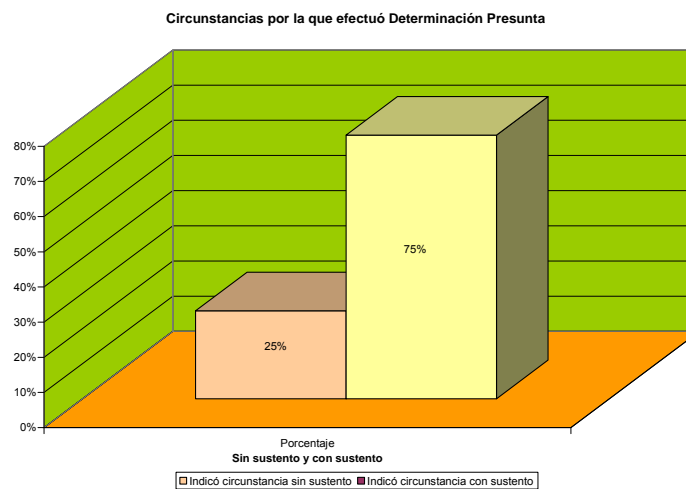
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 8 y Gráfico N° 3 que los fiscalizadores de la Gerencia Distrital La Paz realizaron determinaciones sobre base presunta varias veces, lo cual representa un 42%, a diferencia de quienes realizaron este método de determinación solamente alguna vez como recurso para determinar la materia imponible.

Los resultados de la pregunta N° 3: ¿Cuál fue la circunstancia por la que efectuó determinación presunta en el IVA y cómo documentó o sustentó esta situación?, se presentan en la Tabla N° 9 y Gráfico N° 4.

TABLA N° 9

Categoría	frecuencia	Porcentaje
Indicó circunstancia sin sustento	3	25%
Indicó circunstancia con sustento	9	75%

GRAFICO N° 4



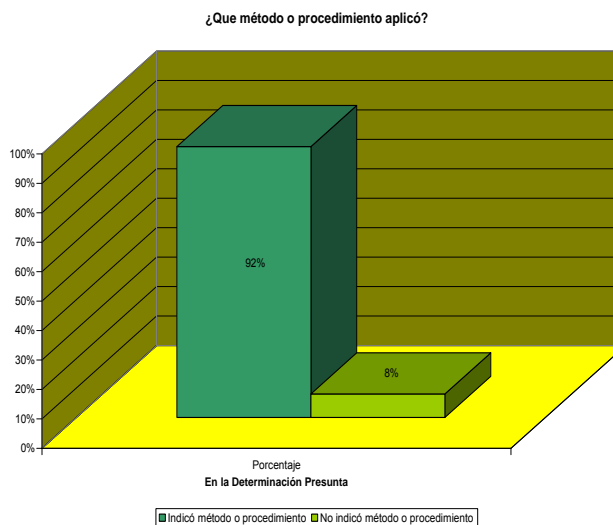
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 9 y Gráfico N° 4 que la población encuestada explica las circunstancias por las que tuvo que realizar las determinaciones presuntas, en observancia a lo dispuesto por el artículo 44 de la Ley 2492, sin embargo solamente un 75% de los fiscalizadores documentan o sustentan ésta situación y un 25% no toman las previsiones y no tienen sustento.

Los resultados de la pregunta N° 4: ¿Qué método o procedimiento aplicó, para la determinación presunta?, se presentan en la Tabla N° 10 y Gráfico N° 5.

TABLA N° 10

Categoría	frecuencia	Porcentaje
Indicó método o procedimiento	11	92%
No indicó método o procedimiento	1	8%

GRAFICO N° 5



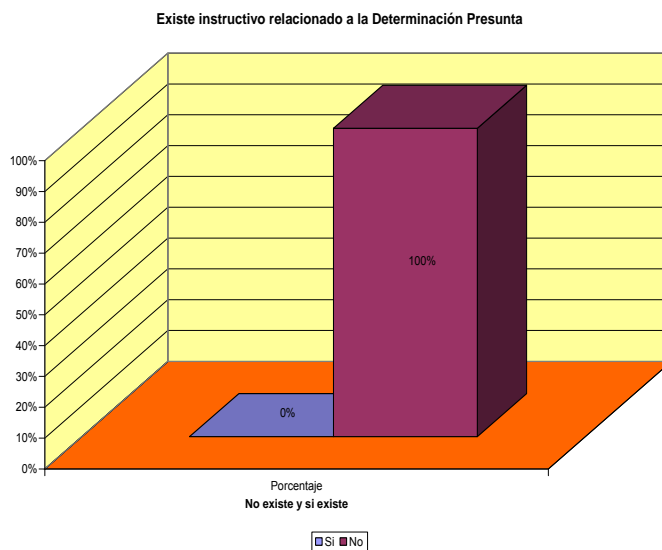
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 10 y Gráfico N° 5 que de la población encuestada, un 92% indicaron el método o procedimiento aplicado en la determinación sobre base presunta y un 8% no mencionó con qué método, técnica o procedimiento realizan la estimación de la materia imponible gravada.

Los resultados de la pregunta N° 5: ¿Existe algún instructivo relacionado a la determinación sobre base presunta o la determinación es discrecional?, se presentan en la Tabla N° 11 y Gráfico N° 6.

TABLA N° 11

Categoría	frecuencia	Porcentaje
Si	0	0%
No	12	100%

GRAFICO N° 6



Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 11 y Gráfico N° 6 que la población encuestada manifiesta en un 100% que no existe un instructivo para realizar determinaciones sobre base presunta, lo que quiere decir que las fiscalizaciones la realizan en forma discrecional, en base a los parámetros genéricos establecidos en los artículos 44 y 45 de la Ley 2492,

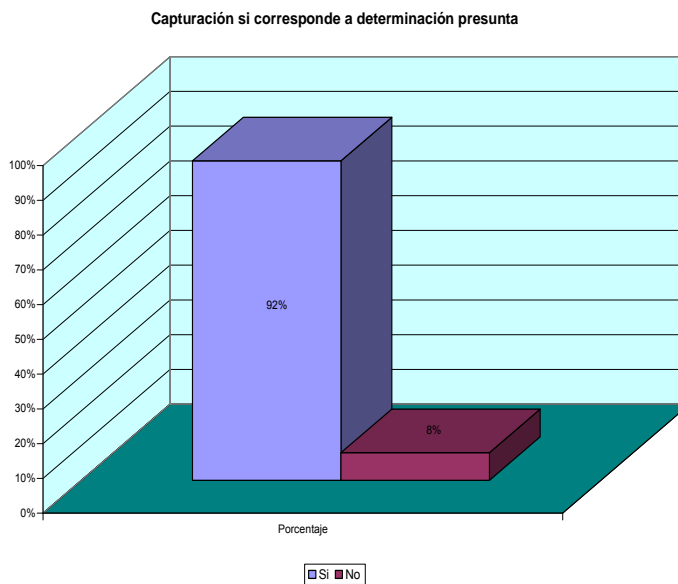
y otros estos resultados confirman la hipótesis que es primordial la emisión de un reglamento al efecto.

Los resultados de la pregunta N° 6: ¿En el informe final de fiscalización, se captura el dato de la determinación presunta, para fines estadísticos?, se presentan en la Tabla N° 12 y Gráfico N° 7.

TABLA N° 12

Categoría	frecuencia	Porcentaje
Si	12	92%
No	1	8%

GRAFICO N° 7



Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 12 y Gráfico N° 7 que un 92% de la población encuestada captura en el informe final de la fiscalización el dato de que la intervención se efectuó sobre base presunta

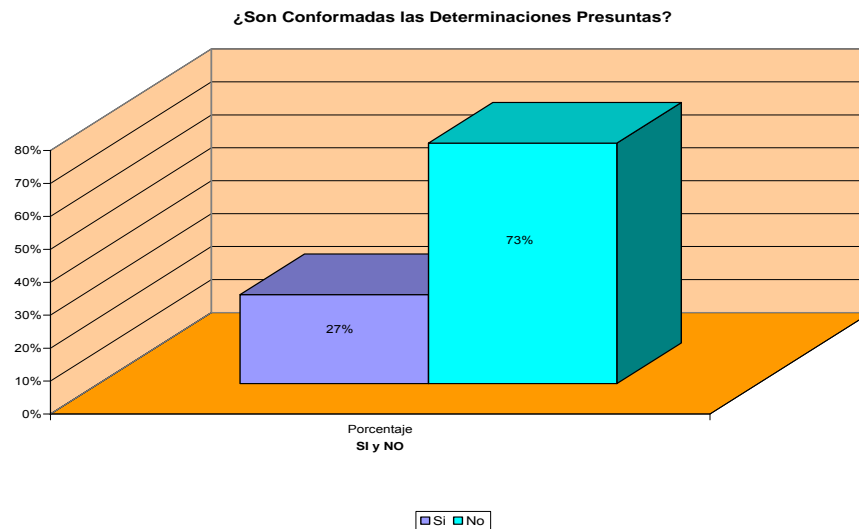
y un 8% no lo captura, no obstante de que es un dato que tiene un código que debe llenarse para fines estadísticos.

Los resultados de la pregunta N° 7: ¿Son conformadas las determinaciones presuntas del IVA?, se presentan en la Tabla N° 13 y Gráfico N° 8.

TABLA N° 13

Categoría	frecuencia	Porcentaje
Si	3	27%
No	8	73%

GRAFICO N° 8



Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 13 y Gráfico N° 8 que de los fiscalizadores encuestados, un 73% señalaron que NO son conformadas o pagadas las determinaciones del IVA sobre base presunta,

mientras que un 27% afirman que SI conforman los reparos emergentes de estas determinaciones presuntas.

2. Matriz de la docimasia de la hipótesis

En las Tablas Nº 14 y 15 se presentan los resultados sistematizados de las variables “cumplimiento del debido proceso” y “es necesario un reglamento donde se regule la base presunta del IVA por ser este discrecional”, los mismos que permitieron realizar la docimasia de la hipótesis.

TABLA Nº 14

Resultados de la variable dependiente: Cumplimiento del debido proceso.

DIMENSIÓN	INDICADOR	FISCALIZADORES
Principios	Determinar importancia de los principios Constitucionales	SI ■ NO
	Determinar la importancia de los principios tributarios	SI ■ NO
Base presunta	Establecer la necesidad de aspectos técnicos en la determinación del IVA	SI ■ NO
	Establecer la necesidad de la	SI ■

	aplicación de aspectos legales en la determinación del IVA	NO
	Determinar si se debe tomar en cuenta los derechos y obligaciones de los contribuyentes	SI ■ NO
	Identificar si la administración tiene facultades para realizar determinaciones presuntas	SI ■ NO

TABLA Nº 15

Resultados de la variable independiente: Es necesario un reglamento donde se regule la base presunta del IVA por ser este discrecional.

DIMENSIÓN	INDICADOR	FISCALIZADORES
Legislación	Determinar si se presenta la discrecionalidad al momento de la determinación de la base presunta	SI ■ NO
	Establecer si existe un reglamento que precise los medios de determinación de la	SI

	base presunta	NO ■
	Establecer si un reglamento que regule la base presunta permitirá se cumpla con controles, verificaciones y fiscalizaciones por el SIN reduciendo el tiempo de las intervenciones fiscales	SI ■ NO
	Determinar si el reglamento permitirá otorgar legitimidad de los actos de la Administración Tributaria	SI ■ NO

La matriz de docimasia de la hipótesis, permite reconocer que:

Los conocimientos de algunos fiscalizadores son insuficientes para saber que el Servicio de Impuestos Nacionales tiene amplias facultades para desarrollar determinaciones sobre base presunta en el marco de un debido proceso técnico y jurídico, que requiera la aplicación de procedimientos tributarios precisos acordes a una reglamentación fundamentada en los principios constitucionales y tributarios, que no vulneren derechos constitucionales de los contribuyentes y otorgue legitimidad a los actos de la Administración Tributaria.

Por el análisis efectuado se confirma la hipótesis de la investigación, que hace referencia a la necesidad de una reglamentación que regule el proceso técnico y legal de las determinaciones presuntas del IVA, evitando la discrecionalidad que afecta al debido proceso de los contribuyentes y

orientados a la legitimidad y eficacia de los actos de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO III

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

OBJETIVO ESPECÍFICO N° 1: Analizar el Impuesto al Valor Agregado con énfasis en la identificación de circunstancias que la Ley determina como causales de base presunta.

- Es un tributo que grava el valor agregado (valor adicionado), que ha sido incorporado en cada una de las fases de la producción o comercialización de un bien o servicio. Consiste en que se pague el tributo por cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto.
- Sus características particulares es un impuesto plurifásico, no acumulativo, es indirecto, es general, es real, es proporcional, tiene carácter de instantáneo, de recaudación periódica (salvo importaciones), lo soporta el consumidor final.
- Los efectos económicos del IVA se traducen en la neutralidad, eficiencia recaudatoria, no acumulación, control por intereses opuestos, inflación nula o deflación y trasladabilidad.

- En el análisis de los hechos imponible de este impuesto se debe considerar el aspecto material, subjetivo, temporal y espacial.
- Las alícuotas del impuesto son variables en cada país, existiendo en algunos tasas diferenciales, que implican reducciones de la alícuota para determinados bienes y servicios, como para bienes de consumo básicos o ciertas categorías de personas; o aumentos en la alícuota en general, para bienes suntuarios.
- El IVA vigente en Bolivia es un impuesto que se aplica sobre la venta de todo bien mueble situado o colocado en el territorio nacional, los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza realizadas en el territorio de la nación, así como sobre las importaciones definitivas. El impuesto está regido por disposiciones de la Ley 843 y el Decreto Supremo 21530, su aplicación, percepción y fiscalización está a cargo del Servicio de Impuestos Nacionales. El título I de la Ley 843 establece presunciones de Ley relacionados al hecho generador en los artículos 2 y 12.
- Los factores que determinaron la implantación de este impuesto en Bolivia, fueron principalmente: la armonización del sistema tributario con la normativa internacional y mundial, que exige un Impuesto sobre el Valor Agregado que no distorsione las condiciones de competencia, ni obstaculice la libre circulación de bienes y servicios entre los países; el tener un impuesto que grave únicamente el aumento del valor añadido experimentado en cada fase de los procesos de producción y distribución de bienes o servicios, sustituyendo de esta manera una serie de impuestos sobre las

ventas.

El IVA está vigente en el país a partir del 1° de abril de 1987, inicialmente con una alícuota del 10%, que fue modificada a 13% por la Ley N° 1314 de 27 de febrero de 1992.

- Hasta el año 2004, el 90% de la recaudación tributaria total provenía de cinco impuestos, entre los que se encontraba el Impuesto al Valor Agregado con un rendimiento significativo, acompañado del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados, Impuesto a las Transacciones, Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas e Impuesto al Consumo Específico. Luego de la aprobación de la nueva Ley de Hidrocarburos del año 2005, la estructura de ingresos del Estado se modificó registrando una fuerte dependencia de recaudaciones del sector con el Impuesto Directo a los Hidrocarburos, una baja productividad del IVA por el alto nivel de incumplimiento, por las exenciones otorgadas y por el débil control del Estado.
- No obstante que la tasa impositiva del IVA se encuentra entre las más bajas de Sud América, es el impuesto indirecto más importante después del Impuesto Directo a los Hidrocarburos y Derivados en Bolivia, en ese entendido se debe buscar los medios para incrementar el volumen absoluto de recaudación por este tributo, existe un elevado potencial de recaudación si se reducen los niveles de evasión. Según estimaciones la evasión del IVA alcanzaría aproximadamente al 40%, magnitud que ubica a Bolivia en el grupo de países de ingresos bajos con altos niveles de

evasión junto con Haití y Honduras. La elevada evasión de impuestos responde, en gran medida, a la ausencia de mecanismos eficientes de control y transparencia tributaria; para las gestiones 2007 a 2010 no existe información sobre datos aproximados de la evasión en Bolivia.

OBJETIVO ESPECÍFICO N° 2: Analizar la importancia de la determinación sobre base presunta de la materia imponible, conociendo sus alcances y fundamentación doctrinal.

- La determinación de la deuda tributaria es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.
- La doctrina italiana al definir la naturaleza jurídica del acto de determinación sintetiza en dos corrientes, una que concibe como un acto declarativo de la deuda tributaria preexistente y otra que sostiene que tiene un carácter constitutivo de la obligación.
- La Ley N° 2492 establece dos métodos para la determinación de la base imponible sobre base cierta y sobre base presunta, este último de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 44 y 45.
- La regla es la determinación sobre base cierta; subsidiariamente, procede la determinación presunta. Los fundamentos de la elección de uno u otro método deben justificarse, el rechazo o desconfianza

de la documentación y contabilidad exhibida al contribuyente debe tener una fundamentación válida.

- En la determinación presunta la Administración Tributaria no cuenta con elementos de certeza para conocer la existencia y su dimensión de la obligación tributaria, por falta de presentación de la declaración jurada, o porque la presentada no merece fe en cuanto a los datos consignados, a causa de ciertas discordancias con la realidad (contabilidad deficiente, doble contabilidad, cifras contenidas en documentación reservada no volcada en declaraciones juradas, etc.)

De la teoría que fundamenta las presunciones en el Derecho Tributario, se concluye que:

- Diferencia la ficción, presunción e indicios, conceptualizando cada una para obtener una identificación en el lenguaje técnico que se utiliza.
- Define la estructura de las presunciones en tres partes: Hecho cierto (hecho inferente), Regla de experiencia (orden natural de las cosas) y Probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido).
- Clasifica las presunciones precisando la realizada por Pugliese, que distingue entre presunción legal y presunción simple. La presunción legal, a su vez, se divide en dos: presunción legal absoluta (iuris et de iure) en la que no procede su probanza, excepto sobre el hecho

que es su soporte y presunción legal relativa (*iuris tantum*), que admite prueba en contrario.

La presunción legal está regulada por la norma jurídica; por ello se contrapone a la presunción simple, que la ley no recoge, la deja en libertad del pensamiento del juzgador. A estas presunciones simples no se las prueba; están fundadas en la razón que plantea el juez como hombre, para crearse una convicción, al modo en que todo razonador lo haría fuera del proceso. Son las presunciones de indicios o presunciones *hominis* ya comentadas.

Las presunciones también se clasifican en presunción sustancial o material, vinculada con la existencia del objeto de la obligación, su medida y la capacidad contributiva y presunción formal o procesal, con un fin netamente probatorio de la obligación.

- La aplicación de las presunciones en el Derecho Tributario se verifica en el empleo de las técnicas de reconstrucción de la materia imponible, cuyos presupuestos indiciarios cumplen un doble rol, sirven para procurar un control más firme de la situación del contribuyente y se constituyen así mismo en un medio de calcular la materia imponible. Es una herramienta que dispone el sujeto activo, para la aplicación de tales presunciones, se requiere, necesariamente de la existencia de hechos indiciarios (supuestos) que permitan inferir la existencia del hecho imponible.

El método de determinación estudiado sobre base presunta tiene por objetivo resolver situaciones inciertas, en función a pautas

predeterminadas, que permiten dar por ocurrido el hecho imponible, aún cuando no sea factible concluir en su certeza.

La aplicación de las presunciones en la práctica en el Derecho Tributario, se verifica como técnicas para la determinación de la materia imponible, en la normativa dispuesta al efecto en cada país, en el país no se desarrolló éstas técnicas, de ahí que es fundamental el estudio de dichas técnicas.

Es necesaria la aplicación de reglas de presunción: demostrar primordialmente la imposibilidad de realizar la determinación sobre base cierta, lugar, debe existir suma prudencia y razonabilidad en el método reconstructivo de la materia imponible, si carece estos atributos la determinación podrá carecer de presunción de legitimidad. Existe un desplazamiento de la carga de la prueba. Las presunciones no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal"; es decir que las presunciones legales sólo pueden aplicarse por separado. Tampoco puede el Fisco aplicar una presunción para un gravamen y otra para otro si es que una misma presunción resulta razonable para ambos pues ello se prestaría a que el ente fiscal eligiera en función del resultado recaudatorio. Se prohíbe la aplicación de la presunción sobre presunción.

En cuanto a los indicios deben cumplir una serie de requisitos, según la doctrina precisión del hecho conocido, seriedad y concordancia.

- Las técnicas presuntivas entre sus finalidades también sirven para combatir la evasión fiscal, entendida como la omisión del pago de impuestos en forma ilícita; para simplificar las cuestiones de administración tributaria y por razones de pura equidad. No puede caerse en el abuso de crear prestaciones tributarias ficticias, o hacer cargar al contribuyente con pesadas o imposibles pruebas a fin de sortear la traba de la inversión de la carga probatoria, ni más ni menos que lo que corresponda en virtud del principio de legalidad.

OBJETIVO ESPECÍFICO N° 3: Identificar los principios constitucionales y tributarios respecto a la determinación presunta

- La política fiscal del país conforme la Constitución Política del Estado tiene su base en los principios de capacidad contributiva, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universabilidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.
- Los Principios del Derecho Tributario conocidos como los límites al ejercicio de la Potestad Tributaria, constituyen la garantía de los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios, entre los que se destacan el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, Principio de Igualdad, Principio de Capacidad Contributiva o Económica, Principio de no Confiscatoriedad y Principio de Equidad.

OBJETIVO ESPECÍFICO N° 4: Establecer la relación entre el derecho al debido proceso y la determinación sobre base presunta, según la legislación nacional.

- El debido proceso legal es el cumplimiento con los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, que otorga posibilidad de defensa y producción de pruebas. Es reconocido como un derecho de las personas naturales y jurídicas en la Constitución Política del Estado y el Código Tributario que garantiza un proceso de determinación sustentado en la legalidad, la transparencia, la justicia tributaria, oportunidad y contribuye al ejercicio del derecho a la defensa de los sujetos pasivos, conforme manda el artículo 69 de la Ley 2492.
- El régimen legal aplicable de la prueba en materia tributaria en Bolivia se encuentra reglada en el Código Tributario Ley N° 2492, artículos 76 al 81. Teniendo relevancia especial para el tema investigado el artículo 80 que establece entre otros que estas presunciones admitirán prueba en contrario.
- Se demostró objetivamente mediante el análisis de Resoluciones Determinativas impugnadas ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, que algunas determinaciones de la base presunta no cumplen con el debido proceso, por lo que fueron sujeto de anulación de obrados, hasta la Vista de Cargo inclusive, debiendo como condición cumplir con lo dispuesto por los artículos 44, 45, 80, 96, 98 y 99 de la Ley 2492.

CONCLUSIONES A PARTIR DEL OBJETIVO GENERAL: Determinar si la aplicación de medios y técnicas en la determinación de la base presunta del IVA, sistematizados en una reglamentación, contribuirán a superar las deficiencias detectadas y posibilitaran un debido proceso.

- Es imprescindible una disposición reglamentaria que regule la determinación sobre base presunta del IVA en Bolivia, que proporcione medios y técnicas necesarios para establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes omisos, en sujeción a los principios de equidad, justicia tributaria y principio de legalidad o reserva de Ley.

El análisis de la normativa tributaria contenida en la Ley N° 2492 y la legislación tributaria internacional de Argentina, Perú, Brasil, Chile y Ecuador, permitió establecer la necesidad de complementar la normativa tributaria interna respecto a las determinaciones presuntas, aplicado al impuesto analizado el IVA, cumpliendo con el objetivo principal de la investigación de plantear diferentes alternativas o medios para desarrollar la determinación sobre base presunta, consolidados en una reglamentación originada en las circunstancias definidas en el artículo 44 de la Ley 2492 y los medios establecidos en el párrafo I del artículo 45 de la Ley 2492, que la Administración Tributaria omitió reglamentar a más de siete años de vigencia del actual Código Tributario.

- La normativa que se sugiere tiene como directrices establecer procesos especiales de presunción de la materia imponible del

IVA, a partir del análisis de puntos fijos, información de terceros, reconstrucción de inventarios, promedios, índices de rotación y otros parámetros propios del contribuyente o del sector económico al que pertenece, para su aplicación en forma sistemática, coherente, clara, precisa y lógica, con prueba base de las obligaciones tributarias estimadas de acuerdo a las circunstancias que amerita, que admiten pruebas en contrario; estos medios y técnicas constituirán la fundamentación de hecho y derecho requeridas en las Resoluciones Determinativas que establecen tributos a favor del Fisco de contribuyentes que omiten sus obligaciones tributarias.

- La reglamentación propuesta está orientada a terminar con la discrecionalidad y las deficiencias detectadas en las determinaciones presuntas del IVA, que perjudican al Fisco, debido a que en la gran mayoría son incobrables por la aplicación de procedimientos alejados de la capacidad contributiva de los contribuyentes, arbitrarios, sin sustento probatorio, confiscatorios, deficiencias que vulneran el debido proceso.

2. Recomendaciones

En virtud a la investigación realizada se presentan las siguientes recomendaciones:

a) Al Estado

- El Estado en su condición de sujeto activo de la relación jurídica tributaria para el ejercicio de sus facultades inherentes al control de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, tiene la responsabilidad de dotar a la Administración Tributaria de herramientas normativas que coadyuven al trabajo de las áreas operativas, que se caractericen por la transparencia, oportunidad, coherencia y acorde a la realidad económica de los contribuyentes y responsables.
- El Servicio de Impuestos Nacionales para el cumplimiento eficaz de las funciones de control, verificación, fiscalización e investigación como estrategia fundamental debe prever la selección de personal especializado para las áreas de fiscalización, con valores éticos que se sustenten en la disciplina, honestidad, iniciativa, productividad, vocación de servicio, deseos de superación personal y profesional.
- Capacitación continúa de los recursos humanos con énfasis en las áreas operativas, en aspectos técnicos, legales y tributarios especializados por actividad económica y financiera.
- La explotación eficiente y racional de la información contenida en la Base de Datos Corporativa del Servicio de Impuestos Nacionales, que incluye declaraciones juradas, información de Compras y Ventas IVA, información de terceros, datos de inscripción, entre los que resaltan capital, ingresos, rendimientos, patrimonio, deudas y otros, con el fin de establecer coeficientes, promedios, índices por categorías de contribuyentes, en cumplimiento de lo que manda el

artículo 45 de la Ley 2495 y en consideración a que los contribuyentes omisos que no presentan documentación relacionada a los hechos generadores de impuesto se incrementa, haciendo más grande la brecha entre ricos y pobres.

- Propuesta de complementación del artículo 44 de la Ley 2492, con las siguientes situaciones:

1. Los patrimonios no declarados servirán de base para estimar las operaciones gravadas omitidas de declarar o registrar.

2. Cuando se establezca diferencias entre los depósitos bancarios declarados y registrados por el contribuyente, con los informados por el sistema financiero, la Administración podrá presumir ventas o servicios omitidos si el contribuyente a requerimiento no pruebe lo contrario.

3. Cuando no exista relación entre los insumos utilizados, los productos terminados obtenidos, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.

La Administración Tributaria para determinar las ventas omitidas verificará las adquisiciones de materia prima y auxiliares, envases, embalajes, suministros diversos, consumo de energía eléctrica, agua, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados o en la prestación de los servicios que realiza el contribuyente.

4. Existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, originados en un periodo fiscal, la Administración presumirá la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de los saldos negativos determinados.

b) A los funcionarios del Servicio de Impuestos Nacionales

- Cumplir una función de asistencia al contribuyente, informando respecto sus obligaciones y deberes fiscales, encaminado al correcto y voluntario cumplimiento del pago de sus tributos, informando sobre los medios, técnicas o procedimientos que se aplican en las determinaciones presuntas, dando a conocer datos, antecedentes, elementos indirectos, índices, promedios y otros aplicados en su labor de fiscalización, con la obligatoriedad de probar los hechos inferentes.
- En las determinaciones presuntas deben cumplir principios tributarios constitucionales, orientados a determinar tributos con racionalidad que puedan justificarse y sustentarse conforme las reglas de las presunciones, es decir partir de hechos ciertos debidamente probados para arribar a la probabilidad de la existencia de otros hechos presumidos proporcionales a los hechos ciertos, guiados por un enlace lógico. Actuaciones que deben procurar acercarse a la realidad económica de los sujetos pasivos, investigando respecto todo tipo de indicios relacionados al hecho generador de tributos.

- Mejorar las determinaciones presuntas en cumplimiento a los requisitos establecidos en los artículos 44, 45, 80, 96 y 99 de la Ley N° 2492, con fundamentación técnica y legal requeridos, que permita a los contribuyentes afectados presentar descargos, y a fin de evitar nulidades en los procesos de impugnación sea Recurso de Alzada o Jerárquicos.
- En algunas fiscalizaciones y/o verificaciones puntuales realizadas, cuando se verifica alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 44 de la Ley N° 2492, que denota la poca colaboración del contribuyente, además de imponer una sanción o multa por la conducta contraventora se debe como parte fundamental de la fiscalización aplicar los medios para la determinación presunta, a fin de precisar los tributos a los que esta obligado cada contribuyente.

c) A los contribuyentes

- Exigir el cumplimiento del debido proceso durante las intervenciones fiscales, es decir en el proceso de la fiscalización y cobro coactivo de la deuda tributaria, velando su derecho consagrado en la Constitución Política del Estado, el Código Tributario y la Ley de Procedimiento Administrativo.
- Evitar incurrir en las circunstancias descritas en el artículo 44 de la Ley N° 2492, que posibilitan la determinación presunta de los impuestos, para lo cual deben informarse respecto sus obligaciones tributarias establecidas en el artículo 68 del Código Tributario.

CAPITULO IV PROPUESTA

PROYECTO DE REGLAMENTO PARA LAS DETERMINACIONES PRESUNTAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Exposición de motivos

Las Finanzas Públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y consecución de sus fines.

El Estado obtiene sus recursos por la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio por el que establece las contribuciones que los particulares deben aportar para los gastos públicos a través de la emisión de normas que regulan su actuación y cuyo fin es la obtención de ingresos tributarios, sean impuestos, tasas y contribuciones.

Entre los impuestos vigentes en el país se encuentra el Impuesto al Valor Agregado, que desde una perspectiva económica financiera grava la circulación económica de los bienes, los servicios y los consumos que constituyen manifestaciones de capacidad contributiva. Es un impuesto

indirecto, trasladable al consumidor, pero el obligado a pagarlo es el vendedor, productor y prestadores de servicios, cuyas particularidades en su liquidación periódica obedecen al método de impuesto contra impuesto, es decir débito menos crédito fiscal determina el IVA a pagar con saldo a favor del fisco, si el débito es mayor ó si el crédito es superior al débito origina un saldo a favor del contribuyente, que actualizado se utilizará para compensar futuros pagos del IVA.

La imputación de los hechos imponibles del IVA se efectúa por período fiscal sobre la base de una declaración jurada que contiene información tributaria de los contribuyentes inscritos en el Servicio de Impuestos Nacionales, cuya recaudación reviste una importancia fiscal en el contexto de los ingresos tributarios nacionales. De ahí que se debe poner especial énfasis en la fiscalización y control de este impuesto, en la generalidad de las personas naturales y jurídicas que realizan una actividad gravada en el territorio boliviano, más aún de los que no cumplen de manera correcta y oportuna sus contribuciones al Fisco conforme manda el Código Tributario, para lo cual es de prioridad inmediata otorgar instrumentos normativos especializados que doten de técnicas y procedimientos tributarios y de control efectivos para los contribuyentes omisos que incurrir en las circunstancias establecidas en el artículo 44 de la Ley N° 2492, que sustenten de manera técnica y jurídica la determinación sobre base presunta del IVA.

En ese contexto normativo el Código Tributario Ley N° 2492 en su artículo 43 establece tres métodos de determinación de la base imponible: sobre base cierta, sobre base presunta y considerando ambos métodos cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo total o parcialmente del sujeto pasivo, con la consideración de que la

determinación sobre base presunta se realice si se cumple lo establecido en el artículo 44 de la Ley N° 2492; en todos estos casos la determinación podrá ser impugnada por el sujeto pasivo, aplicando los procedimientos previstos en el Título III del Código, referidos a la interposición del Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico, y considerando el régimen de presunciones tributarias dispuestas en el artículo 80 de la citada Ley.

A los fines de la determinación sobre base presunta, el artículo 44° de la Ley N° 2492 establece las Circunstancias que originan la Determinación sobre Base Presunta, disponiendo que la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible aplicando el método sobre base presunta, sólo cuando habiendo requerido documentación, no posea los datos necesarios para su determinación tributaria sobre base cierta, por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las circunstancias relativas entre otros a que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes, que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas, omisión del registro de operaciones de ingresos o compras, así como alteración del precio y costo, no cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios cierta.

Practicada por la Administración Tributaria la determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad por las diferencias en más que pudieran corresponder derivadas de una posterior determinación sobre base cierta.

El artículo 45° del Código Tributario establece los medios para la Determinación sobre Base Presunta, disponiendo que cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de la norma reglamentaria correspondiente. A éste fin la Administración Tributaria debe prever el cumplimiento de lo señalado en el párrafo I de la normativa citada, efectuando una explotación racional y efectiva de la información tributaria que administra en su base de datos, de manera de obtener los medios señalados que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud, que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios y valorando signos, índices, o módulos de los contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

En sujeción a lo dispuesto por el artículo 74 del Código Tributario, los procedimientos tributarios que se establecerá en esta norma se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria.

Es necesaria la norma reglamentaria que establezca los medios y técnicas para la determinación presunta del IVA, que sistematice un conjunto de normas aplicables que brinden instrumentos y mecanismos de presunción que procuren una mejor y efectiva intervención de la Administración Tributaria en las fiscalizaciones, en las que el contribuyente no coopera con la información tributaria solicitada. Enfatizando que para su aplicación se requiere conocimiento de los principios constitucionales y tributarios que favorecen ésta determinación y de la teoría doctrinal de las

presunciones tributarias para establecer la materia imponible estimada con racionalidad y sustento.

El artículo 44 de la Ley N° 2492, establece las circunstancias que motivan para la determinación sobre base presunta, señalando en el numeral 5, ocho circunstancias de las cuales las señaladas en los incisos a, b, c y d, otorgan un marco jurídico que debe desarrollarse precisando los medios para la determinación sobre base presunta del IVA.

La Constitución Política del Estado en su artículo 172 numeral 8, señala entre algunas de las atribuciones del Presidente del Estado, además de las que establece ésta Constitución y la ley: dictar decretos supremos y resoluciones a fin de ejecutar y hacer cumplir las leyes.

**REGLAMENTO PARA LAS
DETERMINACIONES PRESUNTAS DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

CAPITULO I

**OBJETO, AMBITO DE APLICACIÓN, PRINCIPIOS DE TRIBUTACION
Y CONCEPTO DE PRESUNCION**

ARTÍCULO 1 (OBJETO). El presente reglamento tiene por objeto regular el método de Determinación sobre Base Presunta del Impuesto al Valor Agregado, previsto en el artículo 43 párrafo II de la Ley N° 2492, cuando se verifique alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 44 siguiente, especificando al efecto técnicas o procedimientos presuntivos que constituyen los medios para la determinación de la materia imponible presunta, en observancia al mandato del artículo 45 – I de la Ley 2492.

ARTÍCULO 2 (ÁMBITO DE APLICACIÓN). El presente reglamento será de cumplimiento estricto en las áreas operativas de fiscalización de las Gerencias Graco y Distritales del Servicio de Impuestos Nacionales, que tienen entre sus facultades establecidas por Ley, las de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables, sean estos categorizados como Gracos y Resto, a objeto de la determinación y recaudación de tributos.

ARTÍCULO 3 (PRINCIPIOS DE TRIBUTACION). La actividad operativa de las áreas responsables de fiscalización de los tributos, se regirá por los siguientes principios tributarios, en concordancia con el artículo 74 de la Ley N° 2492, que dispone que los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con ajuste al Derecho Administrativo:

- a) Principio de sometimiento pleno a la Ley: La Administración Tributaria regirá sus actos con sometimiento pleno a la Ley, asegurando a los administrados el debido proceso.
- b) Principio de legalidad y presunción de legitimidad: Las actuaciones de la Administración Tributaria por estar sometidas plenamente a la Ley, se presumen legítimas.
- c) Principio de verdad material: La Administración Tributaria investigará la verdad material sobre los hechos de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda, así como el del sujeto pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hasta que en debido proceso de compruebe lo contrario.
- d) Principio de Igualdad: Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.
- e) Principio de Generalidad: El carácter de generalidad implica que la Ley se aplicará a todas las personas que se coloquen en la hipótesis normativa, establecida en la misma, es decir, se aplica por igual a todos los que se encuentren en las mismas circunstancias. Es decir, que solo

- aquellas personas que realicen los hechos imponibles establecidos en las leyes tributarias deberán sujetarse al pago de los impuestos.
- f) Principio de Capacidad Contributiva: Este principio es conocido también como capacidad económica de la obligación, consiste en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Las presunciones y ficciones resultan contrarias por definición al principio de capacidad contributiva, por ello su utilización debe limitarse al mínimo posible. Como se trata de fijar parámetros que respeten un mínimo de capacidad contributiva, se debe procurar configurar el ejercicio razonable de ésta técnica legislativa.
- g) Principio de no Confiscatoriedad: La aplicación de las presunciones puede dar lugar a una declaración de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, en razón de la aplicación de alícuotas excesivas e ilegítimas.
- h) Principio de Equidad: El tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos. Entendiendo como equidad horizontal que aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación deben soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza deben soportar una carga tributaria más elevada.

ARTÍCULO 4 (CONCEPTO). La presunción es un instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro distinto al presupuesto fáctico de la norma

cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo lógico que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma.

CAPITULO II
DETERMINACION SOBRE BASE PRESUNTA
INDICIOS, PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
Y CARGA DE LA PRUEBA

ARTICULO 5 (Indicios). En la determinación sobre base presunta podrán servir de indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, las utilidades, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o de empresas similares dedicadas al mismo rubro, el volumen de las transacciones y/o ventas en otros períodos fiscales, el monto de las compras, la adquisición de materias primas o envases, los gastos como el consumo de gas o energía eléctrica, comunicaciones, el pago de salarios, el importe pagado de servicios de transporte utilizados y otros gastos generales inherentes a la explotación, el alquiler del negocio y del inmueble donde habita el contribuyente y su nivel de vida, la cuenta bancaria, los depósitos y/o inversiones y los depósitos de cualquier naturaleza en entidades financieras o no, y otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración y que se vinculen con la realización de los hechos imponibles.

La enumeración es meramente enunciativa, su empleo podrá realizarse individualmente o en forma combinada, utilizando diversos índices, proyectando datos del mismo contribuyente en períodos anteriores o que surjan del ejercicio de una actividad similar.

ARTICULO 6 (Procedimientos). En cumplimiento al mandato emanado del artículo 45 de la Ley 2492, se establece la aplicación de los siguientes procedimientos o técnicas tributarias para la determinación de la base imponible presunta del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad al acaecimiento de las circunstancias estipuladas en el artículo 44 del ordenamiento jurídico señalado:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del precio y costo.

- Cuando exista omisión de registro de ingresos, la Administración tiene las facultades de efectuar el procedimiento de punto fijo en el domicilio comercial de los contribuyentes durante siete días de un mismo período fiscal, de los cuales se seleccionará tres días no consecutivos de máximo movimiento y cuatro de menos, en base a los cuales se promediará el total de ventas, servicios, prestaciones u operaciones de cualquier naturaleza, multiplicando por el total de días hábiles comerciales se establecerá el total de ventas presuntas del período fiscal, importe que se comparará con las ventas declaradas y registradas por el contribuyente, la diferencia en más se considerará ventas, servicios, prestaciones u operaciones gravadas omitidas.

Si el control de ventas comprendiera una gestión fiscal, se efectuará punto fijo por lo menos en tres períodos fiscales, dos de ellos no consecutivos, de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas obtenido se aplicará a los nueve períodos no controlados del mismo ejercicio fiscal y se cotejará con las ventas, servicios o

prestaciones anuales declaradas, debiendo ajustarse la diferencia en demasía a favor del Fisco.

- Cuando no fuera posible realizar el control del punto fijo, la Administración Tributaria una vez que compruebe la omisión de ventas y/o servicios en no menos de cuatro meses consecutivos o no, omisiones que en total sean iguales o mayores al 13% de las ventas declaradas de esos meses, se presumirá el porcentaje detectado de ventas omitidas para los periodos restantes según el alcance de periodos de la fiscalización, verificación y/o control.

En los casos en que los contribuyentes no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria y no proporcionen informes relativos al cumplimiento de la disposiciones normativas (circunstancia 4 del artículo 44 de la Ley 2492), el importe de las ventas omitidas se determinará confrontando el total de ventas y/o servicios mensuales comprobados por la Administración mediante la información obtenida de terceros y el monto de ventas declarados por el contribuyente en los periodos fiscales sujetos a fiscalización, verificación y control. De comprobarse omisiones en no menos de cuatro meses consecutivos o no consecutivos, que en total sean iguales o mayores al diez por ciento (13%) de las ventas y/o servicios declarados en los periodos respectivos, se presumirán ingresos gravados incrementando las ventas y/o servicios declarados en los meses restantes en el porcentaje de las omisiones constatadas, sin perjuicio de acotar las omisiones halladas en los citados períodos.

- Cuando se detecten copias de notas fiscales de ventas, servicios y/o prestaciones en blanco, se liquidará sobre base presunta tomando en cuenta el promedio de las facturas emitidas por el sujeto pasivo durante los tres últimos meses, consignando la fecha de la factura inmediata anterior. Para la proyección de las ventas también se puede utilizar la moda, es decir el dato que más se repita en el trimestre anterior. La constatación de talonarios con copias en blanco se tipificará como contravención de omisión de ventas.
- En los casos que exista alteración de los precios de venta, sobre la base de los costos sustentados con las respectivas facturas de compras, se determinará un porcentaje de utilidad comparando precios de venta y compra, la utilidad así determinada se agregará al costo de los productos vendidos con alteración de precios, obteniendo un total de ventas gravadas, que se cotejará con los precios de venta alterados, resultando una diferencia a favor del Fisco que se debe reintegrarse, sin derecho a crédito fiscal.
- De la revisión de los depósitos bancarios del contribuyente, informados por entidades del sistema bancario, si se determina depósitos no justificados se presumirá que se originaron en ventas y/o servicios no declarados.
- La omisión en el registro de compras o la alteración en los costos hará presumir la existencia de ventas omitidas no declaradas, cuyos precios de venta se establecerán en base al método establecido en el párrafo anterior.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos

- Cuando el contribuyente no presente las facturas originales de sustento de las compras, gastos o servicios, se presumirá su inexistencia debiendo depurarse el crédito fiscal de las citadas erogaciones.

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.

- Cuando se comprueben omisiones en el registro de las compras en no menos de cuatro periodos consecutivos o no, se incrementarán las ventas y/o servicios registrados o declarados de los periodos fiscales sujetos a revisión, de acuerdo al siguiente procedimiento:

En el caso de que las omisiones comprobadas sean iguales o mayores al 13% de las compras de los periodos fiscalizados, se incrementará las ventas y/o servicios registrados y declarados en el porcentaje que resulte de aplicar a las compras omitidas el índice calculado en base al margen de la utilidad bruta obtenida del Estado de Resultados del contribuyente correspondiente al ejercicio fiscal del periodo fiscalizado, o de no existir Estados Financieros del contribuyente en base al margen de utilidad obtenido de otras empresas similares calculando un promedio.

Cuando el contribuyente incumpla sus deberes de presentación y/o exhibición de los libros y registros de contabilidad relacionados a las

compras, el monto de compras omitidas se determinará comparando el monto de las compras mensuales declaradas por el contribuyente y el total de las compras mensuales comprobadas por la Administración a través de información obtenida de terceros en los periodos fiscales respectivos. Al monto establecido como compras no declaradas por el contribuyente se le agregará el margen de utilidad bruta en ventas y/o servicios, extractado del Estado de Resultados o Estado de Pérdidas y Ganancias del contribuyente correspondiente al ejercicio fiscal fiscalizado, de no existir el citado estado financiero deberá recurrirse a otros de empresas con actividad similar, obteniendo un promedio representativo y sustentado.

- Cuando se constatará el registro de compras consignando costos diferentes a las facturas de compras, pólizas de importación y documentación probatoria, la Administración ajustará los costos mencionados sobre la base de la documentación respaldatoria, teniendo atribuciones para verificar los costos en otros negocios del mismo giro de actividades, costos a los que se adicionará el margen de utilidad bruta en ventas establecida conforme los párrafos anteriores para establecer las ventas omitidas.
- 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.
- Las diferencias físicas en inventarios de mercaderías constatadas por la Administración Tributaria en relación a sus registros, si corresponden a faltantes de inventarios, luego de su valoración

representan ventas omitidas de declarar o registrar, siguiendo el siguiente procedimiento: Dividir el importe total de ventas gravadas correspondiente al ejercicio fiscal del período que se revisa, sobre el valor de las mercaderías en existencia declaradas o registradas al final del ejercicio citado. El coeficiente obtenido será aplicado sobre el importe resultante de la valoración de las diferencias de inventarios verificadas, el importe calculado constituirá el monto de las ventas omitidas de declarar o registrar.

Las diferencias sobrantes no se ajustan, por cuanto se presume que integran el monto del inventario final de existencias y corresponde a compras no registradas o no declaradas, siendo pasible a sanción por incumplimiento de deberes formales. Si los excedentes de inventarios estarían constituidos por bienes importados, se presumirá admitiendo prueba en contrario, que los mismos no han cancelado los tributos por operaciones de importación, debiendo efectuar la correspondiente denuncia a la Administración de tributos aduaneros.

En las circunstancias definidas en los numerales 1, 2, 3, 4 y 6 la Administración Tributaria tendrá amplias facultades para establecer los mecanismos de presunción establecidos para el numeral 5, de acuerdo a los elementos inciertos que se tenga que estimar en cada caso particular.

ARTICULO 7 (OBLIGATORIEDAD). Las actuaciones de la Administración Tributaria en las determinaciones presuntas del IVA deben desarrollarse con carácter obligatorio en el marco normativo dispuesto en el artículo precedente, teniendo la responsabilidad de sustentar documentalmente

las circunstancias que motivaron este método de determinación, a fin de evitar la discrecionalidad en las intervenciones del Fisco y las nulidades expresas en los artículos 96 y 99 de la Ley 2492 originadas en la falta de fundamentación de hecho y derecho.

ARTICULO 8 (CARGA DE LA PRUEBA).- La carga de la prueba está vinculada con el tipo de presunción de que se trate y con el proceso de estimación de oficio, en el cual tienen especial relevancia la prueba preconstituída y el cambio del objeto de la prueba en las presunciones.

La clasificación de las presunciones legales en virtud de su intensidad probatoria presenta dos tipos contrapuestos: la presunción absoluta –iuris et de iure-, que en principio no admite prueba en contrario, y la presunción relativa –iuris tantum-, que está sujeta a contraprueba.

Se parte de un hecho conocido para deducir uno ignorado; justamente, el cambio en el objeto de la prueba reside no en probar el ignorado, sino en probar la existencia del hecho conocido que es soporte de la presunción. Es que la presunción supone un vínculo entre ambos hechos, establecido legalmente, de tal modo que una vez probado, al órgano jurisdiccional no le queda sino tener por cierto el thema probandi.

La aplicación de lo dispuesto en este artículo debe guardar coherencia con lo señalado en el artículo 80 de la Ley 2492.

DISPOSICIONES FINALES

DISPOSICION PRIMERA (CAPACITACION). Las autoridades ejecutivas del Servicio de Impuestos Nacionales a través de los responsables de las

áreas operativas de Fiscalización, programarán actividades orientadas a la capacitación y difusión de sus servidores públicos, para la correcta aplicación de la Ley 2492 y del presente Reglamento en lo referido a las Determinaciones Presuntas del IVA.

DISPOSICION SEGUNDA (VIGENCIA). El presente Reglamento entrará en vigencia a partir de

Es dado en el Palacio de Gobierno de la ciudad de la Paz, a los

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Agreda Maldonado Roberto, *Diccionario de investigación científica*. Grupo Editorial Kipus. Segunda Edición.2007. Cochabamba Bolivia.
- Alvarez de Zayas, Carlos. *Metodología de la investigación científica*. Cuarta edición. Cochabamba, Kipus, 2003.
- Adam Smith, La Riqueza de las Naciones
- Asorey, R. (2009). Memoria de las Ilas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 7, 8 y 9 de octubre de 2009, Cochabamba – Bolivia.
- Autoridad de Impugnación Tributaria AIT. (2009). La Determinación sobre base presunta en Latinoamérica. Asorey, R. *II Memoria de las Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*.(1a. ed. pp. 281-310). La Paz, Bolivia: Presencia.
- Benítez Rivas, A. (2009). *Derecho Tributario. El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas*. (1ª. ed.). La Paz, Bolivia: Azul Editores.
- Bravo Cucci, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario* (2a. ed.). Lima, Perú: Palestra Editores S.R.L.
- Buitrago, Josué Ignacio. (2010). *Análisis del instituto de la presunción tributaria*. Buenos Aires, Argentina.
- Cabanellas de Torres, G. (2002). *Diccionario Jurídico Elemental*. (10ma. 3ra. Ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- Código Tributario de Bolivia, Ley 2492 de 2 de agosto de 2003.
- Código Tributario del Perú, Decreto Supremo N° 135-99-EF de 19 de agosto de 1999.
- Código Tributario Nacional de Brasil, Ley 5172 del 25 de octubre de 1966.

Código Tributario de Chile (Decreto Ley N° 830 del 31 de diciembre de 1974, con última modificación de la Ley 20.343 del 28 de abril de 2009)

Código Tributario de Ecuador, complementada por el Régimen Tributario Interno (RTI), Codificación elaborada por el Honorable Congreso Nacional, con las reformas realizadas por la Asamblea Nacional Constituyente mediante Ley reformativa expedida el 29/12/07, de acuerdo con el Mandato Constituyente 1.

Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales. No 2. Mayo-Agosto 1986).

Díaz, Vicente Oscar (1986). *La Utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación*. En Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales N° 2. Madrid – España: Edersa.

Gaceta Oficial de Bolivia. (2009). *Constitución Política del Estado*. (1ª. ed.). La Paz, Bolivia: Autor.

García Canseco, Oscar (2009). *Derecho Tributario y Legislación Tributaria*. La Paz – Bolivia: Editorial Jurídica Temis.

García Viscaíno, Catalina. (3a. Ed.) (2007). *Derecho Tributario* (Vols. I-III). Buenos Aires, Argentina: Lexis, Nexis Argentina SA

Hensel. A. Traducción de Stock L. y Cejas, M.B.F. (2004). *Derecho Tributario*. (1a. ed.). Rosario, Santa Fé, Argentina: Nova Tesis.

Hernández, Roberto; *Metodología de la investigación*. 3ra. ed. La Paz-Bolivia. MacGraw – Hill

JIMENEZ, Pablo; *Metodología para las investigaciones jurídicas*. 1ra ed. Uma co.

Ley 843 Texto Ordenado, de Bolivia

Ley 11.683 de la Argentina. Ley 21.858 en 1978 que introduce presunciones absolutas y relativas a la Ley 11.683.

Marín Barnuevo, Fabo Diego. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario* (1a. ed.). Madrid, España: McGraw-Hill.

Mendez A., Carlos, *Metodología*, tercera edición. Colombia Mc. Graw Huill, 2001.

Mostajo Machicado, Max. *Seminario Taller de Grado*. 2005. La Paz, UMSA.

Navarrine, S.C. y Asorey R. O. (2006). *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario* (3ra. ed.). Buenos Aires – Argentina: Lexis Nexis Argentina S.A.

Quisberth, E., 2006, recuperado el 29 de julio de 2011 de <http://ermoquisbert.tripod.com/dc/05.p.d.f>.

Ramón, Fredianini. *“Sistemas presupuestarios y política fiscal en el orden económico” Contribuciones N°1*. Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano - CIEDLA. 2001.

Ramos, Suyo Juan Abraham. *Elabore su tesis en Derecho*. Primera edición. Perú. 1994

Ruiz de Castilla, F., año 2002, *“Sistema Tributario y Equidad”*, En Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque,) Rodríguez Villalba, Gustavo. *Las Facultades de la Administración Tributaria en los procedimientos de Determinación Tributaria*. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

SANTIVANEZ, Waldo. Método práctico de elaboración del diseño de tesis en derecho. Ed. WIRKER, Jorge, Larios Rogelio. Metodología jurídica. Mc. Graw Hill. Mexico. Universidad Autónoma de México. 1997.

Universidad Andina Simón Bolívar (UASB), año 2.000. *Copiado de Derecho Tributario*.

Villavicencio Eyzaguirre, Daniel y Oscar Agüero Aguilar. Manual de los procedimientos y procesos tributarios. (Ed. 2007, pp. 286). Perú: ARA Editores E.I.R.L.).

Villegas, Héctor B. año 2002, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributari.* (3ra. ed.) Buenos Aires – Argentina: Astrea.

Yacolca Estares, Daniel I., Gamba Valega, C., Camus Graham, D., Villavicencio Eyzaguirre, D., Agüero Aguilar, O., Pacci Cárdenas, A.C. & et. al. (2007). *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios.* (1a. ed.). Lima, Perú: ARA Editores EIRL.

La Paz, 25 de julio de 2011

Señores:
Universidad Andina Simón Bolívar
Presente.

REF: CUESTIONARIO A FISCALIZADORES

Señores:

Una vez revisados los cuestionarios para Fiscalizadores del Área de Fiscalización de las Gerencias Grandes Contribuyentes y Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, se evidenció que cumplen con los requerimientos planteados en la investigación titulada: “El Debido Proceso en la Determinación de la base presunta del IVA”, consiguientemente, certifico mi conformidad con la técnica aplicada al referido cuestionario.

Sin otro particular y agradeciendo su deferencia, me despido de Ud., atentamente,

GPS/gps

HOJA DE VIDA

DATOS PERSONALES

Nombres y Apellidos: **Gari Eduardo Perales Sánchez**
Fecha de Nacimiento: 14 de marzo de 1962
Estado Civil: Casado
Dirección: Villa Fátima, Barrio Comibol, Av. José María Pérez, esq. Calle 20 N° 686
Cédula de identidad: 2698795 LP
Teléfono: 701-11402
Correo electrónico: gperales44@hotmail.com

ESTUDIOS REALIZADOS

Escuela Luxemburgo: Nivel primario

Colegio René Barrientos Ortuño: Nivel Intermedio y medio

Cema Felix Eguino Zabala: Bachiller en Humanidades

Universidad Mayor de San Andrés: Licenciado en Derecho
Abogado

Universidad Andina
Simón Bolívar : Maestrante en Derecho Tributario

SEMINARIOS

Universidad Mayor de San Andrés:	Racionalización Administrativa
Universidad Mayor de San Andrés:	Administración de Personal
UMSA Facultad de Derecho: Jurídica	Primer Seminario de Filosofía
UMSA Facultad de Derecho: Aplicación	El Derecho Tributario y su
Univ. Privada Franz Tamayo:	La Evaluación: Perspectivas desde el Constructivismo
UMSA Facultad de Derecho:	La Nueva Legislación Minera en Bolivia Ley General de Aduanas y su Aplicación El Sistema Oral Acusatorio Boliviano Etapa Preparatoria de Juicio Juicio Oral Público y Contradictorio Sistema de Recursos en el Sistema Oral Acusatorio
Universidad Salesiana de Bolivia:	Las Nuevas Tecnologías de Información Comunicación en el Ambiente Educativo
Colegio de Abogados de La Paz:	Legislación y Normativas de Catastro Municipal

CURSOS

Instituto Softech:	Curso de Actualización de Windows
I.B.A. Don Bosco:	Técnico en Aplicación de Computación
Contraloría General de la República:	Ley 1178

Fundamentos del Sistema de
 Programación De Operaciones (SPO)
 Fundamentos del Sistema de
 Administración de Bienes y Servicios
 Estructura del Estado Boliviano

Universidad Católica de
 Brasilia – UCB:

Aprendizaje y Tecnología Educativa
 Universitario en el Estilo Salesiano

Universidad Salesiana de Bolivia: Aprendizaje Corporativo y Tecnología
 Educativa Universitaria en Estilo
 Salesiano

EXPERIENCIA DE TRABAJO

Películas Internacionales “PI”: Administrador Cines Ebro - Esmeralda

Dirección Nacional del Registro
 Civil:

Oficial del Registro Civil
 1989-1992

Estudio Jurídico SJ Abogados: Procurador

Notaría de Fe Pública:
 Dra Isabel Lavadenz Paccieri

Primer Oficial

Aduana Nacional de Bolivia:

Organización Métodos y Sistemas
 Gerencia Nacional Jurídica
 Auxiliar - Abogado

Corte Superior de Justicia

Distrito Judicial de La Paz: Secretario – Abogado
Juzgado Primero de Partido de
Sustancias

Controladas – Liquidador
2002 - 2006

Superintendencia Tributaria General

Analista II – Profesional III
Secretario de Cámara
2006-2007

Autoridad General de Impugnación

Tributaria Secretario de Cámara
2007-2009

Autoridad Regional de Impugnación

Tributaria Regional La Paz Secretario Jurídico
2009-2011

DOCENCIA UNIVERSITARIA

Instituto de Negocios Los Andes Diplomado en Comercio Exterior
Derecho Aduanero

Univ. Privada Franz Tamayo Derecho Penal I y Derecho Penal II
(Gestión I y II/2000)

Legislación Aduanera
(Gestión I/2001)

Derecho Penal I y Derecho Penal II
(Gestión I y II/2001)

Derecho Constitucional
(Gestión I y II/2002)

Universidad Salesiana de Bolivia Derecho Aduanero
(Gestión I y II/2004)

Derecho Municipal
(Gestión 1 y II/2005)

Derecho Aduanero
(Gestiones I-II/2005, I-II 2006 y I-II/2007)

Universidad Mayor de San Andres

Seminario Taller de Procedimientos de
Transporte De Drogas, Víctimas y
Laboratorio Toxicológico.

(Expositor)

La Paz, julio de 2011

ANEXO 2

El objetivo del presente cuestionario es identificar como se realiza la determinación sobre base presunta, por ello solicito llenarlo con sinceridad,

- I. SEXO: a) F
b) M

Actividad:

II. PREGUNTAS:

1. ¿REALIZO DETERMINACIONES PRESUNTAS DEL IVA?
2. ¿EN CUANTAS OCASIONES, VARIAS VECES O ALGUNA VEZ?
3. ¿CUAL FUE LA CIRCUNSTANCIA POR LA QUE EFECTUÓ DETERMINACION PRESUNTA EN EL IVA Y COMO DOCUMENTO O SUSTENTO ESTA SITUACIÓN?
4. ¿QUÉ MÉTODO O PROCEDIMIENTO APLICÓ?
5. ¿EXISTE ALGUN INSTRUCTIVO RELACIONADO O LA DETERMINACION PRESUNTA ES DISCRECIONAL?
6. ¿EN EL INFORME FINAL DE FISCALIZACIÓN SE CAPTURA EL DATO DE LA DETERMINACION PRESUNTA, PARA FINES ESTADISTICOS?
7. ¿SON CONFORMADAS LAS DETERMINACIONES PRESUNTAS DEL IVA?

GRACIAS!!!

ANEXO 3 RECAUDACION DE IMPUESTOS GESTIONES 1990 A 2010

A fecha de acreditación
(En millones de Bs)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010(p)	
Impuestos																						
IVA (Mercado Interno)	296,9	381,4	575,0	691,3	862,4	892,9	1.177,3	1.220,9	1.293,4	1.278,5	1.204,2	1.274,8	1.442,2	1.736,1	1.893,6	1.933,6	2.465,3	3.000,8	3.750,8	3.554,1	4.100,0	
IVA (Importaciones)	178,3	275,3	480,4	596,2	700,1	892,2	1.028,4	1.398,4	1.612,8	1.410,7	1.445,2	1.536,2	1.697,8	1.720,6	1.407,9	1.452,1	2.079,2	2.797,2	3.733,6	4.642,6	5.192,8	
IT	157,3	245,3	312,5	370,1	451,9	566,6	743,4	662,4	692,7	770,9	943,2	879,0	955,0	1.103,6	1.307,7	1.454,5	1.556,9	1.906,4	2.252,6	2.003,1	2.174,2	
I LE	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	35,0	485,0	429,9	506,7	621,1	545,8	551,1	565,3	646,0	945,5	1.481,4	1.569,4	2.250,6	3.657,3	3.761,3	3.874,0	
I LE RE	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	207,5	266,2	298,0	246,6	264,7	318,3	345,6	315,1	560,8	518,9	570,6	622,8	742,2		
ICE (Mercado Interno)	61,0	110,9	128,5	153,5	123,5	190,3	193,9	171,4	145,9	158,1	244,5	224,1	237,9	198,7	279,5	208,4	448,9	587,9	716,7	739,0	592,9	
ICE (Importaciones)	22,1	30,0	44,8	50,3	76,3	92,5	138,2	205,1	348,8	199,5	297,6	42,4	52,4	77,3	115,9	207,8	317,7	495,5	594,3	366,7	378,7	
RC IVA	62,1	86,4	105,7	150,2	164,3	192,2	167,5	180,7	168,6	151,6	161,4	131,7	147,0	147,6	170,2	186,7	166,9	195,0	231,9	255,2	237,1	
IEHD (Mercado Interno)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1,1	5,8	4,2	8,7	18,6	26,7	27,8	22,9	17,8	31,5	51,4	128,9	81,3	98,5	
IEHD (Importaciones)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	9,6	47,4	37,4	201,7	156,3	197,8	183,5	164,1	53,1	15,2	13,7	12,5	18,1	21,6	23,8	30,2	
IEHD (Refinerías)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	1.141,1	1.063,5	1.110,7	988,0	979,9	1.497,0	1.454,1	2.003,6	1.880,7	544,5	941,4	
TGB	0,8	1,1	0,9	1,4	1,2	1,3	1,5	2,5	3,0	3,5	3,0	3,2	4,0	4,5	5,8	6,9	8,8	10,9	13,8	18,4	20,2	
IUM	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ISME	1,9	11,2	17,8	21,2	18,8	10,8	10,1	11,2	11,6	11,5	15,0	14,4	16,3	19,9	27,9	31,6	40,4	32,5	31,4	37,7	47,2	
ITE ¹	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	103,7	27,1	147,1	792,0	31,7	26,3	33,6	23,2	14,1	10,0	1,6
Conceptos Varios ²	133,6	180,6	213,1	266,7	266,8	162,0	48,2	8,3	2,2	5,7	9,2	10,5	27,4	26,5	36,7	116,9	167,1	206,6	448,9	493,9	419,9	
Programa Transitorio	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Otros Ingresos en Efectivo	19,9	17,1	12,2	13,5	16,9	23,9	45,8	33,6	29,3	30,7	27,8	23,2	25,2	21,7	27,0	29,3	33,5	23,2	14,1	10,0	1,6	
Régimen Tributario Simplificado	3,3	1,9	2,4	2,7	3,3	4,1	4,9	5,5	5,0	4,8	5,9	6,1	6,2	6,7	7,6	4,4	6,8	7,9	10,9	11,5	12,1	
Sistema Tributario Integrado	1,0	0,5	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	
Régimen Agropecuario Unificado	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	2,8	1,1	6,3	4,0	5,1	11,2	7,2	9,1	12,3	14,0	
Subt. impuestos en Efectivo	938,2	1.341,8	1.894,4	2.397,2	2.735,2	3.095,3	4.074,1	4.546,2	5.419,9	5.063,7	6.599,4	6.314,7	6.801,9	7.252,9	9.443,7	10.991,3	12.789,7	15.574,5	19.421,4	17.092,1	20.037,5	
IDH ³	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
GA ⁴	162,7	205,7	276,8	305,1	363,8	417,2	452,5	565,7	676,5	574,9	615,7	551,7	597,4	590,6	661,0	777,2	879,0	1.079,5	1.313,6	1.143,8	1.504,1	
Subt. Efectivo = IDH + GA	1.100,9	1.548,4	2.171,2	2.672,3	3.099,0	3.513,5	4.526,5	5.111,9	6.096,4	5.638,6	7.125,1	6.869,3	7.398,2	7.893,5	10.094,7	13.996,8	19.155,9	22.860,4	21.376,5	24.701,0	28.285,9	
Valores IVA (Mercado Interno)	55,3	49,5	69,3	97,7	135,5	256,6	97,2	171,5	197,8	243,1	201,5	327,4	346,9	308,5	357,5	461,5	614,6	653,5	439,7	710,7	472,4	
Valores IVA (Importaciones)	19,6	10,7	16,4	23,7	80,6	73,5	54,0	91,0	108,6	123,3	76,4	78,7	56,1	50,6	73,3	156,2	194,1	99,3	436,4	309,5	366,3	
Valores IT	15,3	11,9	8,7	22,0	46,2	70,1	36,9	32,2	53,5	88,6	61,7	71,7	107,7	108,3	206,0	249,5	214,8	175,8	307,7	163,1	79,9	
Valores I LE	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	23,5	49,3	83,9	175,1	174,7	191,4	193,3	153,5	124,0	176,7	284,1	362,0	288,3	274,1	2.787,8	741,9	
Valores ICE (Mercado Interno)	34,4	19,6	27,0	29,3	73,7	87,1	68,0	101,8	161,1	127,5	117,6	75,8	115,3	177,8	153,1	298,1	159,6	111,2	121,8	153,6	151,2	
Valores ICE (Importaciones)	0,1	0,1	0,1	0,3	0,3	0,2	1,5	4,7	1,1	1,2	0,2	1,3	4,8	3,1	9,5	10,7	5,7	7,4	8,0	6,1	3,8	
Valores RC IVA	5,5	5,2	3,2	6,0	28,7	10,1	3,4	1,2	15,7	42,2	52,2	51,2	32,1	23,5	22,6	26,6	29,0	22,5	26,5	33,1	25,2	
Valores IEHD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	38,1	51,2	67,7	39,7	34,1	10,2	18,4	128,8	349,7	400,3	271,3	
Valores IUM	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Valores GA ⁴	41,3	22,6	36,7	20,5	32,6	33,1	24,4	49,2	54,7	63,7	24,2	17,9	15,3	15,6	21,0	25,7	42,7	34,2	54,6	26,5	40,6	
Valores Conceptos Varios ²	3,4	1,9	16,0	31,7	16,9	184,3	2,4	0,0	0,0	0,6	0,0	0,0	0,2	18,4	0,0	4,5	16,2	31,3	28,5	47,5	2,6	
Subtotal Impuestos en Valores	175,8	121,4	177,4	231,2	415,6	723,9	340,0	589,1	819,7	956,6	765,0	851,4	841,1	948,2	1.148,5	1.377,7	2.126,8	2.430,7	2.289,5	5.890,7	2.952,6	
Recaudación Total	1.276,7	1.869,9	2.348,5	2.843,6	3.514,7	4.237,4	4.986,6	5.650,9	6.916,0	6.995,2	7.890,1	7.720,8	8.230,3	8.851,7	11.243,2	15.874,3	21.282,7	24.307,9	29.639,0	30.561,7	30.978,6	

(p) Preliminar.
 (1) El cobro por concepto de ITF se inicia en la gestión 2004 mediante Ley N° 2592.
 (2) El rubro de Conceptos Varios incluye la recaudación por concepto de adeudos tributarios, mora, multas, fiscalizadas de pago y la recaudación desde la gestión 1990 de los impuestos: i) PIPF hasta 1994, ii) EIR hasta 1995, iii) PFR hasta 1999, iv) PPFE hasta 2002. La gestión 2009 incluye Bs. 470.0 de endeudamiento en liquidación según R.A. N° 174 de 31 de agosto de 2009.
 (3) El cobro por concepto de IDH de mora en la gestión 2005 mediante Ley N° 3608.
 (4) Información a fecha de pago de 1990 a 2004.

Fuente: Boletín de Ingresos Tributarios. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

ANEXO 4

Las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario se realizaron en Cochabamba, los días 7, 8 y 9 de octubre de 2009.

INTERVENCION DE RUBEN ASOREY

1. La doctrina latinoamericana desde hace más de medio siglo viene tratando el tema, estableciendo recomendaciones que no necesariamente han sido incorporadas en las respectivas legislaciones.

Así se introdujo en ciertos códigos como el de Ecuador (artículo 92) y Uruguay (artículo 66) el principio liminar de que la determinación sobre base presunta corresponde, únicamente, **cuando no es posible determinarla en forma cierta o directa** con clara influencia del texto literal del artículo 137 del modelo.

2. La evolución legislativa llevo a que el principio mencionado en el párrafo precedente fuera complementado con presunciones de la inexistencia de base cierta que habilitan la determinación sobre base presunta. En algunos Códigos Tributarios tales supuestos son más genéricos (México, artículo 55, Ecuador artículo 92 y 23 LRTI y Chile artículo 21 y 22) y en otros existe una formulación legal expresa de tales supuestos de aplicación como el actual artículo 66 del Código Tributario de Uruguay y el artículo 132 del Código de Venezuela.

3. Sin duda que la consagración legal como técnica jurídica contribuye al principio de seguridad, de contarse con textos adecuados, frente a situaciones como la de Argentina donde los supuestos de habilitación no están legalmente previstos sino que son parte de la elaboración jurisprudencial.
4. Algunas legislaciones contemplan presunciones hominis, a modo enunciativo y que admiten prueba en contrario, como Argentina (artículo 18), Chile (artículos 21 y 63), Brasil (artículos 148), Ecuador (artículo 92) y Perú (artículo 63, p 2 y en cierta medida el artículo 74).
5. Una vez habilitado el proceso de determinación presunta, en relación a las presunciones que pueden utilizar las Administraciones fiscales, existen legislaciones como la de Argentina (artículo 18), de Uruguay (artículo 66) – por influencia de la legislación Argentina-, Mexico (artículo 56), Ecuador (artículos 24 y 25 LRTI y su reglamento) que tienen un cierto grado de desarrollo de las presunciones, a diferencia de otras legislaciones donde tal tratamiento legal es más breve.
6. Frente a situaciones como la de Brasil (artículo 148) y Chile (artículos 63 y 64) donde las presunciones son enunciadas en forma excesivamente escueta, el caso de Perú parece ser excepcional en cuanto al extenso tratamiento legislativo de las presunciones que puede utilizar la Administración, de la misma forma que en relación a los supuestos que habilitan el proceso presuntivo.

7. Se observa en la jurisprudencia analizada que en la interpretación de la determinación con base presunta, el poder judicial y los tribunales fiscales vienen cumpliendo un rol relevante en la aplicación de la figura, exigiendo la demostración del hecho base de la presunción, la necesidad de una aplicación reglada, la no discrecionalidad de la presunción, la existencia de fundamentos en su aplicación que se funden en hechos y circunstancias conocidas que, además de razonables, se vinculen con el hecho imponible y, fundamentalmente, reafirmando el carácter excepcional del proceso de determinación presunta.
8. Existen en los distintos países (Brasil, Chile, Venezuela, etc.) regímenes en el impuesto a la renta de estimación sobre base presunta, de carácter excepcional, con exigentes requisitos que tratan de facilitar la percepción de la renta de contribuyentes de menor capacidad económica o jurídica.
9. En cuanto a la aplicación de sanciones a base de presunciones en algunas legislaciones como en Argentina, el tema no se encuentra legislado y ha sido materia de debate jurisprudencial, mientras que otros Códigos se ha establecido expresamente su procedencia (México, artículo 55, último párrafo; Perú, artículo 65, último párrafo).

Fuente: Memoria de las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, realizado por la Autoridad de Impugnación Tributaria AIT.

ANEXO 5

DEUDA TRIBUTARIA DETERMINADA SOBRE BASE PRESUNTA CONTRIBUYENTES RESTO GESTIONES 2004 – 2010

ADMINISTRACION REGIONAL	DEUDA TRIBUTARIA (a)	PAGOS ANTES DE VISTA DE CARGO (b)	PAGOS DESPUES VISTA DE CARGO ©	DEUDA NO CONFORMADA FINAL (a-b-c) Bs
Cobija	536.880	0	0	536.880
Cochabamba	4.786.759	252.713	9.911	4.524.135
DIF	3.894.860	0	0	3.894.860
El Alto	21.703	0	537	21.166
La Paz	2.410.540	4.066	1.727	2.404.747
Oruro	321.078.522	9.889.407	325.615	310.863.500
Potosí	11.936	0	0	11.936
Santa Cruz	65.852.628	282.104	2.064	65.568.460
Sucre	9.286.204	0	0	9.286.204
Tarija	115.148	0	0	115.148
Trinidad	63.770.094	0	0	63.770.094
Yacuiba	403.231	0	0	403.231
	472.168.505	10.428.290	339.854	461.400.361

Fuente: Gerencia de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales

RESUMEN DE NUMERO DE INTERVENCIONES FISCALES CON DETERMINACION PRESUNTA 2004 - 2010	
Cobija	8
Cochabamba	26
DIF	1
El Alto	4
La Paz	22
Oruro	30
Potosí	2
Santa Cruz	141
Sucre	4
Tarija	5
Trinidad	22
Yacuiba	3
	268

**DEUDA TRIBUTARIA DETERMINADA SOBRE BASE PRESUNTA
GRANDES CONTRIBUYENTES**

GESTIONES 2004 – 2010

ADMINISTRACION REGIONAL	DEUDA TRIBUTARIA (a)	PAGOS ANTES DE VISTA DE CARGO (b)	PAGOS DESPUES VISTA DE CARGO ©	DEUDA NO CONFORMADA FINAL (a-b-c) Bs
GRACO LA PAZ	17.855.929	5.333	598.646	17.251.950
GRACO STA. CRUZ	16.426.183	0	368.736	16.057.447
	34.282.112	5.333	967.382	33.309.397

Fuente: Gerencia de Fiscalización del Servicio de Impuestos Nacionales

RESUMEN NUMERO DE INTERVENCIONES FISCALES PRESUNTAS	
	NUMERO
GRACO LA PAZ	9
GRACO STA CRUZ	2
	11