

**REGLAMENTACIÓN DE LOS MEDIOS PARA LA DETERMINACIÓN
DE LA BASE IMPONIBLE SOBRE BASE PRESUNTA**

**RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 10-0017-13
La Paz, 08 de mayo de 2013**

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Que el Parágrafo II del Artículo 43 y Artículo 44 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, establecen como método de determinación de la Base Imponible la realizada sobre Base Presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación, método utilizado sólo cuando habiéndolo requerido, la Administración Tributaria 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 circunstancias establecidas en la normativa.

Que el Artículo 45 de la citada Ley, establece de manera general los medios para la determinación sobre Base Presunta, siendo necesario para las tareas de verificación y fiscalización que realiza la Administración Tributaria, la emisión de una norma reglamentaria que precise estos medios.

Que el Artículo 64 de la Ley N° 2492 faculta a la Administración Tributaria, a dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Que de conformidad al Inciso p) del Artículo 19 del Decreto Supremo N° 26462 de 22 de diciembre de 2001, el Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales en uso de sus atribuciones y en aplicación del Inciso a) del Numeral 1 de la Resolución Administrativa de Directorio N° 09-0011-02 de 28 de agosto de 2002, se encuentra facultado a suscribir Resoluciones Normativas de Directorio.

POR TANTO:

El Presidente Ejecutivo a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, a nombre del Directorio de la Institución, en uso de las facultades conferidas por el Artículo 64 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano y las disposiciones precedentemente citadas,

RESUELVE:

**CAPÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES**

Artículo 1.- (Objeto). La presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto reglamentar los medios para la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta y establecer el tributo que corresponda pagar.

Artículo 2.- (Alcance). La presente Resolución Normativa de Directorio alcanza a los procesos de determinación practicados por la Administración Tributaria cuando se hayan producido las circunstancias previstas en el Artículo 44 de la Ley N° 2492.

Artículo 3.- (Base Presunta). Para los efectos de la presente Resolución Normativa de Directorio, se entenderá por Base Presunta a la estimación de la Base Imponible, efectuada por la Administración Tributaria, considerando los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permiten deducir la existencia y cuantía de la misma.

CAPÍTULO II

CIRCUNSTANCIAS Y ELEMENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE SOBRE BASE PRESUNTA

Artículo 4.- (Circunstancias para la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta). I. La Administración Tributaria, una vez agotados los medios para la obtención de la documentación e información que permita conocer en forma directa e indubitable la base imponible para determinar el tributo sobre base cierta, podrá aplicar la determinación sobre Base Presunta en la parte que corresponda y de acuerdo a las circunstancias que señala el Artículo 44 de la Ley N° 2492.

II. Para realizar la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta, se considerará lo siguiente:

1. La determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta es aplicable cuando no se conozcan de forma directa e indubitable uno o más de los siguientes componentes de la obligación Tributaria:
 - a) Hecho Generador.
 - b) Periodo Fiscal.
 - c) Base Imponible (Importe, cantidad, volumen, precios, etc.).
2. En la determinación deberá aplicarse todo dato o antecedente del sujeto pasivo de periodos anteriores o diferentes, inclusive bases imponibles de impuestos relacionados, teniendo éstos prioridad sobre la información de contribuyentes similares o cualquier otro.

Artículo 5.- (Elementos). De manera enunciativa y no limitativa los elementos descritos a continuación podrán ser utilizados para realizar la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta. Los elementos podrán ser de periodos y/o gestiones en curso, anteriores o posteriores al periodo o gestión fiscalizado, debiendo escogerse los más idóneos para inferir el acaecimiento y la magnitud de los hechos imponibles:

1. De manera General

- a) Declaraciones Juradas.
- b) Talonario de Facturas.
- c) Dosificación de Notas Fiscales.
- d) Información de proveedores y clientes.
- e) Extractos bancarios.
- f) Compras y/o importaciones.
- g) Nómina de socios de la empresa.
- h) Estados Financieros.
- i) Planillas de sueldos y salarios.
- j) Aportes a la seguridad social a largo plazo.
- k) Alquileres.
- l) Pagos de intereses.
- m) Gastos administrativos y financieros.
- n) Otros.

2) En la producción de bienes

- a) Inventarios de materia prima, productos en proceso y productos terminados.
- b) Bienes de capital utilizados.
- c) Medición de capacidades de producción (mínima, intermedia y máxima), por cada uno de los bienes de capital.
- d) Establecimiento de los coeficientes técnicos de producción:
 - i. Consumo de energía eléctrica.

- ii. Consumo de agua.
 - iii. Consumo de gas.
 - iv. Otros consumos relacionados a producción.
 - v. Lista de insumos.
 - vi. Compras de materia prima.
 - vii. Nivel de producción.
- e) Registros de control de almacenes.
- f) Otros.

3) En la comercialización de bienes

- a) Volumen de ventas.
- b) Inventarios de bienes (Inicial y Final).
- c) Consignaciones.
- d) Control de almacenes.
- e) Costos de comercialización (publicidad, transporte, distribución de productos por mayor y al detalle).
- f) Otros.

4) En la prestación de servicios

- a) Declaraciones RC-IVA.
- b) Gastos municipales.
- c) Listado de clientes.
- d) Consumo servicios públicos.
- e) Contratos suscritos.
- f) Aranceles profesionales.
- g) Otros.

CAPÍTULO III MEDIOS PARA ESTIMAR LA BASE PRESUNTA

Artículo 6.- (Medios para cuantificar la Base Presunta). Conforme lo establecido en el Artículo 45 de la Ley N° 2492, para cuantificar la Base Presunta se aplicarán los siguientes medios:

1. **Por deducción:** Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud.
2. **Por inducción:** Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.
3. **Por estimación:** 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.

Artículo 7.- (Medios por deducción). Se podrán aplicar las técnicas establecidas para cuantificar la Base Presunta de acuerdo a las circunstancias que amerite el caso.

a) Técnica Inventario de Bienes Realizables

Podrá efectuarse con base a las diferencias encontradas entre las ventas declaradas e inventarios de bienes en existencia, según el siguiente procedimiento:

- En la revisión de gestiones cerradas anuales, si al calcular el inventario inicial, más las compras, importaciones y/o productos elaborados en la gestión o periodo fiscal verificado, menos ventas y menos el inventario final; si la diferencia fuese mayor a cero se presumirá la existencia de ventas no declaradas. La fórmula a aplicarse será:

$$II + C + I \text{ y/o } PE - V - IF > 0 \quad \text{--}\blacktriangleright \text{ Se presumen ventas NO declaradas.}$$

Donde:

<i>II</i>	=	<i>Inventario Inicial</i>
<i>C</i>	=	<i>Compras</i>
<i>I y/o PE</i>	=	<i>Importaciones y/o Productos Elaborados</i>
<i>V</i>	=	<i>Ventas</i>
<i>IF</i>	=	<i>Inventario Final</i>

i) Si el cálculo anterior es realizado en cantidades, debe multiplicarse el resultado obtenido por el precio de venta, si se conociere o el promedio de venta por producto establecido por periodo fiscal.

ii) Si el cálculo anterior es realizado en valores, al resultado obtenido debe adicionarse el margen de utilidad presunto.

El margen de utilidad presunto podrá estimarse utilizando el Estado de Pérdidas y Ganancias aplicando la siguiente fórmula:

$$MUP = (UB/CV)*100$$

Donde:

<i>MUP</i>	=	<i>Margen de Utilidad Presunto</i>
<i>UB</i>	=	<i>Utilidad Bruta</i>
<i>CV</i>	=	<i>Costo de Ventas</i>

En caso de no contarse con el Estado de Pérdidas y Ganancias, para estimar el Margen de Utilidad Presunto se aplicará la relación Costo-Venta:

$$MUP = (Pv-Pc)/Pv*100$$

Donde:

<i>MUP</i>	=	<i>Margen de Utilidad Presunto</i>
<i>Pv</i>	=	<i>Precio de Venta</i>
<i>Pc</i>	=	<i>Precio de Costo</i>

- En la revisión de una gestión o periodo en curso, se deberá realizar el corte de inventarios a la fecha de revisión, debiéndose aplicar la siguiente formula:

$$IIP = IF + CV - C$$

Dónde:

<i>IIP</i>	=	<i>Inventario Inicial Presunto</i>
<i>IF</i>	=	<i>Inventario Final</i>
<i>CV</i>	=	<i>Costo de Ventas Declaradas o Cantidad de Productos Vendidos</i>
<i>C</i>	=	<i>Compras Declaradas</i>

i) Si el cálculo fuera en importes, debe adicionarse a la valuación del inventario final el costo de ventas y restar las compras declaradas.

ii) Si el cálculo fuera en cantidades, debe adicionarse a la cantidad determinada como inventario final, la cantidad de productos vendidos y restar la cantidad en compras declaradas.

Es decir, se determinará el Inventario Inicial Presunto para compararlo con el inventario inicial declarado por el contribuyente.

Las diferencias mayores a cero serán consideradas como ventas no declaradas, y las menores a cero serán consideradas compras no registradas, debiendo aplicarse el Inciso b) del presente Artículo.

b) Técnica de Compras No Registradas

Cuando el sujeto pasivo no registre en su contabilidad y/o en el Libro de Compras IVA, compras locales y/o importaciones, detectadas por información de terceros u otros medios de investigación, se presumirá la realización de ventas no facturadas ni declaradas de esos productos, presumiendo que todo lo que compró y/o importó fue vendido. Al precio de costo, se adicionará el margen de utilidad presunto desarrollado en el Inciso anterior.

c) Técnica por Control Directo

Esta técnica consiste en designar en las instalaciones donde el contribuyente realiza su jornada laboral y/o actividad económica, a funcionarios de la Administración Tributaria, en no menos de tres (3) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, considerando tanto los días de mayor, mediano y menor movimiento económico, para obtener un promedio de ingreso diario, el mismo que será multiplicado por la cantidad de días comerciales del mes donde se efectuó el control directo para determinar el ingreso de ese mes.

Se entenderá por días comerciales a aquellos en los que el sujeto pasivo realiza actividades económicas.

Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones exentas y/o no gravadas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos efectivamente gravados, para la determinación de la Base Presunta de los impuestos que correspondan.

Para obtener importes equiparables, el ingreso determinado en párrafos precedentes se convertirá en Unidades de Fomento a la Vivienda del último día del periodo en que se efectuó el control directo y se llevará al valor de la UFV del último día del periodo a determinar.

Asimismo, se deberá realizar la comparación entre periodos similares a fin de disminuir la variación por estacionalidad.

Corresponde aclarar que esta técnica debe ser utilizada como complemento a otros indicios que permitan cuantificar y estimar la Base Presunta.

d) Otras

Considerando las características de cada contribuyente y en función a la documentación e información que obtenga la Administración Tributaria, se podrá aplicar lo dispuesto en los

Artículos 44, 45 y 80 de la Ley N° 2492. Esta técnica será evaluada y aprobada por la Gerencia de Fiscalización.

Artículo 8.- (Medios por inducción). Las técnicas establecidas a continuación se podrán aplicar de acuerdo a las circunstancias que amerite el caso:

a) Técnica Insumo-Producto

Para la determinación de la Base Presunta, en los casos de bienes sujetos a un proceso productivo, deberá establecerse la relación de los coeficientes técnicos de producción, con énfasis en la valoración del costo de las materias primas o insumos principales en la obtención del producto, bajo los siguientes lineamientos:

1. Determinar las relaciones de costo en las que se insumen estas materias primas durante la obtención de la unidad de volumen o masa del producto terminado final. Es decir, determinar cuánto de materia prima o insumo se utiliza para obtener un producto terminado.
2. Cuantificar la disponibilidad de las materias primas, con las que contó el contribuyente para el proceso productivo a partir de datos del Inventario Inicial, más importaciones y/o compras en el mercado interno, menos el Inventario Final.
3. Identificar y estimar las mermas que regularmente se producen durante el proceso de producción.
4. Determinar las cantidades producidas, considerando además otros datos relevantes como por ejemplo consumo de energía eléctrica, horas hombre pagadas, etc.

Con esta información, comparar la cantidad producida determinada con la cantidad producida registrada por el contribuyente, la diferencia mayor a cero, hará presumir ventas no declaradas.

b) Técnica Relación Ingreso – Gasto

Para aplicar esta técnica deberá efectuarse un análisis de los datos proporcionados por el contribuyente u obtenidos directamente por la Administración Tributaria, aplicando lo siguiente:

1. Cuantificar los ingresos registrados a favor del contribuyente que se reflejen en extractos del sistema financiero (extractos bancarios, de tarjetas de débito o de crédito y otros) que estén a nombre del contribuyente fiscalizado o de terceros vinculados con éste. Se considerarán las cuentas que hayan sido utilizadas para las transacciones del giro comercial del contribuyente.
2. Cuantificar el nivel de gastos del contribuyente, considerando también los pasivos de éste y contrastarlos con los ingresos percibidos.
3. En servicios prestados, determinar la cartera de clientes del contribuyente y la frecuencia histórica de los servicios prestados, estableciendo un monto promedio por cada tipo de servicio y/o utilizando al efecto los aranceles profesionales vigentes, si existieren.
4. Contrastar datos con la información proporcionada por terceros vinculados con el contribuyente.

Si los gastos son mayores que los ingresos registrados y no existen justificaciones razonables se presumirá la existencia de ventas no declaradas.

c) Técnica de Contribuyentes Similares

Cuando la Administración Tributaria no pueda acceder a datos o hechos conexos, aplicará la determinación presunta tomando en cuenta información obtenida de Contribuyentes Similares realizando un análisis comparativo proporcional de las bases imponibles entre éstos.

Se entenderá por Contribuyentes Similares aquellos que desarrollan la misma actividad económica registrada en el Padrón de Contribuyentes y con similares obligaciones tributarias que las del sujeto pasivo verificado.

Para establecer si un contribuyente es similar, al menos tres de los siguientes parámetros deberán ser parecidos:

1. Mercaderías, productos y/o servicios.
2. Precios unitarios.
3. Total Activo.
4. Lugar donde se desarrollen las actividades gravadas, misma jurisdicción.
5. Volumen de Transacciones (Montos de compras y ventas).
6. Patrimonio.
7. Número de empleados y/o personas al servicio de la actividad.
8. Bienes de capital.
9. Materias primas, insumos y/o consumo de servicios básicos.

d) Otras

Considerando las características de cada contribuyente y en función a la documentación e información que obtenga la Administración Tributaria, se podrá aplicar lo dispuesto en los Artículos 44, 45 y 80 de la Ley N° 2492. Esta técnica será evaluada y aprobada por la Gerencia de Fiscalización.

Artículo 9.- (Medios por estimación). Las técnicas establecidas a continuación se podrán aplicar de acuerdo a las circunstancias que amerite el caso:

a) Técnica por existencia de copias de facturas en blanco o no presentadas o presentadas parcialmente

Si en el proceso de revisión se identificara la existencia de copias de facturas en blanco (es decir facturas que no consignen información alguna en el cuerpo), o habiendo la Administración Tributaria solicitado la misma, el sujeto pasivo no presenta o presenta parcialmente las facturas y las mismas no se encuentran registradas como anuladas y/o extraviadas o no fueron reportadas por terceros, se presumirá que el documento original fue utilizado para la venta de bienes o servicios y fue emitido.

Consecuentemente, debe aplicarse las siguientes operaciones para determinar el importe de ventas de las facturas en blanco, no presentadas o presentadas parcialmente:

1.- Se procederá a determinar el monto estimado para cada factura tomado en cuenta la actividad del contribuyente y la información correspondiente mínimamente a los últimos 3 meses anteriores, donde se verifique la emisión de notas fiscales (copia emisor) o se tenga información de terceros (Cliente) mediante el libro de compras IVA Da Vinci o RC IVA Da Vinci enviado al Servicio de Impuestos Nacionales, considerando la siguiente formula:

$$MPF = \frac{\sum MTF}{\#FVE}$$

Dónde:

MPF = Monto Presunto por Factura

MTF = Monto Total Facturado en los últimos tres meses

#FVE = Número de Facturas Válidas Emitidas

El promedio simple obtenido de esta forma constituye el primer parámetro de comparación.

2.- Determinar el monto estimado para cada factura, utilizando el valor modal, para lo cual se tomará en cuenta la información correspondiente a los últimos tres (3) meses, y se utilizará la siguiente fórmula:

$$M_o = L_i + \frac{f_i - f_{i-1}}{(f_i - f_{i-1}) + (f_i - f_{i+1})} * a_i$$

Donde:

M_o = Valor modal.

L_i = Límite inferior de la clase modal.

f_i = Frecuencia absoluta de la clase modal.

f_{i-1} = Frecuencia absoluta inmediatamente inferior a la clase modal.

f_{i+1} = Frecuencia absoluta inmediatamente posterior a la clase modal.

a_i = Amplitud de la clase (rango de agrupación).

El valor modal obtenido constituye el segundo parámetro de comparación.

Se elegirá el que tenga mayor valor entre los parámetros promedio simple y valor modal.

Dicho valor será aplicado a cada una de las facturas en blanco, facturas no presentadas o presentadas parcialmente.

El periodo o fecha a consignar por factura presunta, es aquel consignado en la factura anterior emitida o informada por terceros.

En los casos en que las facturas en blanco, facturas no presentadas o presentadas parcialmente superen el veinte por ciento (20%) del total de facturas que se presumen como emitidas en el periodo verificado, esta técnica debe ser aplicada complementaria a otros métodos de inducción, deducción o estimación, a fin de que los importes determinados reflejen la deuda con racionalidad.

b) Otras

Considerando las características de cada contribuyente y en función a la documentación e información que obtenga la Administración Tributaria, se podrá aplicar lo dispuesto en los Artículos 44, 45 y 80 de la Ley N° 2492. Esta técnica será evaluada y aprobada por la Gerencia de Fiscalización.

CAPÍTULO IV MEDIOS DE PRUEBA

Artículo 10.- (Medios de prueba). I. La información y los documentos obtenidos de toda persona natural o jurídica que obran en poder de la Administración Tributaria, constituyen medios de prueba fehaciente, pudiendo ser utilizados en la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta de conformidad a lo señalado en el Parágrafo III del Artículo 80 de la Ley N° 2492.

II. En aplicación de los Artículos 71, 73 y 100 de la Ley N° 2492, la Administración Tributaria podrá requerir de oficio, a las personas naturales o jurídicas toda la documentación e información que considere necesaria, para la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta.

Artículo 11.- (Prueba en contrario). **I.** El contribuyente podrá presentar, toda prueba válida que crea conveniente, para desvirtuar la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta efectuada por la Administración Tributaria.

II. Cuando la Determinación de la Base Imponible hubiere sido realizada sobre Base Presunta, esta podrá modificarse a Base Cierta, como efecto de los descargos y documentos aportados por el contribuyente (que demuestre directa e indubitablemente la Base Imponible sobre Base Cierta) después de emitida la Vista de Cargo y dentro de los treinta (30) días otorgados al contribuyente para la presentación de descargos, en estricta aplicación del Parágrafo II del Artículo 80 de la Ley N° 2492, hecho que deberá estar señalado en la Resolución Determinativa correspondiente.

CAPÍTULO V DISPOSICIÓN FINAL

Única.- (Vigencia). La presente Resolución Normativa de Directorio entrará en vigencia a partir de su publicación, alcanzando la misma a los procesos de determinación en los que la Vista de Cargo aún no haya sido emitida.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Roberto Ugarte Quispaya
Presidente Ejecutivo a.i.
Servicio de Impuestos Nacionales