

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS  
CARRERA DE AUDITORIA  
MAESTRIA EN AUDITORIA Y CONTROL FINANCIERO



**MONOGRAFIA**  
**DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN**

**"LA NO APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN LA COMERCIALIZACIÓN DE  
FÁRMACOS"**

Postulante: Roxana Inés Laura Orihuela

La Paz - Bolivia

Gestión 2010

### ***AGRADECIMIENTOS***

En primer lugar agradecer a Dios por haberme dado salud y fuerzas para seguir adelante, a mis padres sin cuyo apoyo incondicional, este trabajo no hubiera sido posible.

Agradecer también a la Universidad Mayor de San Andrés, a los docentes del Diplomado por habernos inculcado valiosos conocimientos que me servirán de mucho en mi vida profesional

## **DEDICATORIA**

*La presente monografía la dedico a mis adorados padres: Mario y Nicolasa por brindarme todo el cariño y amor durante toda mi vida y por el gran esfuerzo y sacrificio que siempre hicieron para que pueda seguir adelante.*

1. INTRODUCCION .....	3
1.1 Antecedentes.....	3
2. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS .....	4
2.1 Objetivo General.....	4
2.2 Objetivo Especifico .....	4
3. DETERMINACIÓN DE PROBLEMAS.....	5
3.1. Determinar la distribución de la evasión y defraudación en su comercialización.....	5
3.2. Determinar el nivel de recaudaciones del IVA en esta área.....	5
4. FORMULACIÓN DE HIPOTESIS.....	5
4.1. Aspectos Metodológicos .....	6
4.1.1. Cálculos de La Información Básica de Cuentas Nacionales .....	6
4.1.2. Cálculos realizados en la obtención de insumos .....	7
4.1.3. Calculo de la Base Imponible a partir de la matriz insumo producto .....	9
4.1.3.1. Obtención de los Coeficientes Imponible.....	10
4.1.3.2. Metodología del Cálculo de la Base Impositiva Teórica.....	12
4.2. Calculo de Evasión en el IVA.....	13
4.2.1. Indicadores de Evasión.....	13
4.3. Resultados de las Estimaciones .....	15
4.4. Comparación con Otros Estudios: Estimación de la Evasión del IVA.....	19
4.5. Mecanismos de Control de las Facturas .....	23
4.6. Agentes de Retención.....	24
4.7. Agentes de percepción .....	24
4.8. Instrumentos de Política y Administración Tributaria para la Reducción de la Evasión.....	25
5. MARCO TEÓRICO .....	26
5.1. Marco Normativo y Conceptual.....	26
5.2. Sistema Tributario.....	27
5.3. Presión Tributaria .....	37
5.4. Impuesto al Valor Agregado.....	39
Crédito Fiscal.....	40
5.5. Débito Fiscal.....	43
5.6. Diferencia entre Crédito y Debito Fiscal.....	44
5.7. Período Fiscal de Liquidación.....	45
5.8. Alícuota.....	46
5.9. Concepto de Contravención y Evasión Tributaria .....	46
5.9.1. Contravención Tributaria.....	46
5.9.1.1. Evasión .....	47

5.10. Concepto de Delito y Defraudación Tributaria .....	48
5.10.1. Delito Tributario .....	48
5.10.1.1. Defraudación .....	48
6. METODOLOGIA .....	51
6.1. Metodología de la Investigación.....	51
7. JUSTIFICACIÓN.....	52
8. PROPOSITIVA.....	53
9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	54
10. BIBLIOGRAFIA .....	57
11. ANEXOS .....	58

# “LA NO APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMERCIALIZACIÓN DE FÁRMACOS”

## 1. INTRODUCCION

### 1.1 Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado grava la compra venta de bienes y la prestación de servicios, en cada una de las etapas de su comercialización. El impuesto se aplica sólo sobre el valor que se agrega en cada una de dichas etapas, estableciendo un sistema de débitos y créditos que facilitan este tratamiento.

En Bolivia, este impuesto grava la compra-venta de todos los bienes y servicios, incluso las ventas de los productos básicos que integran la canasta familiar. La única exención es la establecida en el Art. 14 de la Ley Nº 843, que señala que el IVA no se aplica a los bienes importados por los miembros del cuerpo diplomático y a las mercaderías que introducen “bonafide” (buena fé) los viajeros que llegan al país hasta un valor, en la actualidad, de \$u\$ 1.000.- También están excluidas del pago del IVA las exportaciones. La universalidad del tributo tenía por finalidad evitar que la cadena que se produce con la aplicación del IVA, no se trunque y sobretodo facilitar la administración de este impuesto. Sin embargo, esta finalidad se ha roto con la introducción de los llamados regímenes especiales que cobijan la informalidad. Estos regímenes son: el simplificado, integrado y unificado. (j)

El Código Tributario Boliviano en su Art. 13, indica: “*Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el poder de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*”. Siendo éstos: los impuestos, las tasas y las

---

(j ) Derecho Tributario y Legislación Tributaria, Dr. Oscar García Canseco.

contribuciones especiales. Situación por lo que el *"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente"*.

La recaudación tributaria está destinada al logro del bien común, lo que legitima, en los sistemas democráticos, el derecho de los Estados a imponer gravámenes a sus súbditos, el presupuesto público constituye el instrumento en el que se definen las políticas públicas para cubrir estos requerimientos de la sociedad. Asimismo, es fuente principal de financiamiento público, sin embargo el aumento de gastos públicos, eleva las dificultades de fuentes de financiamiento y para solucionar este problema se tienen que buscar recursos a través de los tributos para que pueda ocurrir el aumento de la recaudación.

## 2. DEFINICIÓN DE OBJETIVOS

### 2.1 Objetivo General

El objetivo principal es el de contribuir soluciones a partir del comportamiento, determinación y el estudio del IVA, su grado de recaudación especialmente en el sector farmacéutico, para poder establecer la evasión existente en dicho sector e identificar sus efectos en la economía y plantear ideas orientadas a la disminución de los casos de evasión del Impuesto al Valor Agregado.

### 2.2 Objetivo Especifico

El objetivo específico es la necesidad de ampliar la visión y misión del Servicio de Impuestos Nacionales frente a los contribuyentes con el fin de poner en forma oportuna, eficaz, segura y enérgica, acciones de control que anticipen y contrarresten las acciones de evasión impositiva e incumplimiento, además causando un daño económico al Estado Boliviano, es trascendental garantizar a la nación un continuo, constante y cada vez un mayor flujo de ingreso tributario, que incremente los grados de libertad de la política fiscal e incrementar el desarrollo de la economía y sustente las condiciones de estabilidad en el país.

### 3. DETERMINACIÓN DE PROBLEMAS

El impuesto puesto en vigencia en Bolivia, es una modalidad del Impuesto al Valor Agregado que no establece ninguna diferencia entre venta de bienes y prestación de servicios. El Impuesto al Valor Agregado es uno de los impuestos que más contribuye al fisco sin embargo existe también la dificultad de que es el impuesto que tiene mayor evasión. El principal problema por el que atraviesa el IVA es la evasión del impuesto por la comercialización de fármacos sin la aplicación del IVA. Por lo tanto se indica dos elementos importantes:

- 3.1. Determinar la distribución de la evasión y defraudación en su comercialización.
- 3.2. Determinar el nivel de recaudaciones del IVA en esta área.

### 4. FORMULACIÓN DE HIPOTESIS

El IVA se aplica en cada una de las etapas de la comercialización del bien o de la mercancía, sin embargo, el impuesto se aplica sólo sobre el valor que agrega en esa etapa, de tal manera que no existe la superposición de impuesto sobre impuesto. En la estimación de la evasión del IVA contribuyo en el promedio aproximadamente del 54% del total de los ingresos tributarios internos en el periodo 2008; lo que equivale a un 3,6% del Producto Interno Bruto.

Este impuesto es el más importante de los gravámenes al consumo y por tanto también importante dentro de la estructura impositiva boliviana, el presente documento se refiere a la cuantificación de la evasión del IVA siendo los principales objetivos: Analizar el comportamiento de la evasión en el IVA durante el periodo 2008 y generar un instrumento de la evaluación de la gestión fiscalizadora del IVA.



#### 4.1. Aspectos Metodológicos

Este tipo de Impuesto, grava cada etapa de la circulación de la mercadería, pero alcanza solamente la parte incorporada en cada etapa. Este gravamen se reconoce que equivale, en definitiva a un impuesto en una sola etapa pero difundido o dividido a través de todas las etapas de circulación de los bienes.

La metodología aplicada es doble en el tributo legal, que consiste en calcular la base imponible teórica (potencial) del IVA, aplicando a esa base la alícuota del impuesto para obtener seguidamente la recaudación teórica del IVA. Finalmente, se compara la recaudación teórica con la recaudación efectiva del IVA, obteniéndose a partir de la diferencia el monto de evasión estimado.

La base imponible teórica se estima a partir de la información de la matriz del insumo producto de las cuentas nacionales del Instituto Nacional de Estadística (INE), sobre la transacción que se realizan en la economía.

Los datos de recaudación efectiva del IVA corresponden actualmente el (SIN) clasificada a tres dígitos de la CIU (Clasificación Industrial Internacional Uniforme).

##### 4.1.1. Cálculos de La Información Básica de Cuentas Nacionales

El cálculo de la base imponible teórica se realizó en base a las matrices de insumos nacionales y de insumos importados, expresados en términos corrientes.

Se utilizo esta información por dos razones:

- ❖ Los insumos importados casi en su totalidad deben pagar el impuesto al valor agregado, exceptuándose las importaciones que por Ley no están grabadas (Por ejemplo, aquellos insumos que

ingresan a las zonas francas para luego ser procesados y ser parte enteramente del producto a exportarse).

- ❖ Las exenciones son diferentes para cada uno de los sectores productivos y adicionalmente, existen de regímenes especiales dentro del sistema tributario boliviano como ser: El régimen tributario simplificado, el régimen tributario integrado y el régimen unificado. (1)

#### 4.1.2. Cálculos realizados en la obtención de insumos

Se debe resaltar que la información proporcionada por el INE no se cumplía los requerimientos necesarios para ser procesada inmediatamente, con excepción de la gestión 1988, circunstancia por la cual se tuvieron que ejecutar los siguientes pasos intermedios:

- ❖ Para el periodo de 1989 solo se contaba con la matriz insumo producto total de términos constantes. (Actualmente existen en rubros) por lo tanto y en primera instancia se calculo la matriz de insumos nacionales e importados de acuerdo a los coeficientes técnicos obtenidos de la matriz de insumos nacionales e importados de la gestión 1988.

Una vez obtenidas las matrices de insumos nacionales e importados en términos constantes, se calcularon los respectivos deflatores para posteriormente obtener la matriz e insumos nacionales e importados en términos corrientes.

---

(1) El Sistema Tributario Simplificado está dirigido a los artesanos, gremialistas y pequeños comerciantes, el Sistema Tributario Integrado se aplica al transporte público y, por último, el Sistema Tributario Unificado al sector agrícola.

La obtención de las matrices de insumos nacionales e importados para la gestión 1990 fue más rápida y sencilla en el entendido de que se contaba con ambas, la matriz de insumos nacionales e importados en términos constantes, siendo solamente, necesario llevarla en términos corrientes a través de sus respectivos deflatores.

Otros cálculos adicionales se realizaron en la matriz de formación bruta de capital, debido a que la misma no presenta la misma desagregación que la matriz insumo producto; por ejemplo la matriz de formación bruta de capital presenta al sector industrial en general y no especifica si la inversión fue en productos alimenticios, bebidas, tabaco, textiles, etc. El mismo problema de agregación se presenta con la inversión de la administración pública.

En el caso de la inversión del sector privado por productos, se optó por asignar a cada rama de producción un promedio determinado por su participación. En cambio para la inversión pública se consideró la información del SISIN <sup>(2)</sup> de la cual se obtuvo la escritura y se la aplicó a la formación bruta de capital de la administración pública.

Adicionalmente, en vista de que no se contaba con la matriz de formación bruta de capital para las gestión 2008 y solamente se tenía del dato global, para la obtención de la formación bruta de capital por sectores, se consideró su estructura en la gestión 2008.

---

(2) SISIN: Sistema de Información Sobre la Inversión Nacional.

- ❖ Por último, otro de los cálculos realizados en la denominada “Imputación Bancaria” del Sistema Financiero, el mismo que fue calculado del siguiente modo: Utilizando las cifras proporcionadas por la Superintendente de Bancos y Entidades Financieras (S.B.F.), se calculo el monto obtenido por el sistema financiero por concepto de intereses cobrados; al monto total de cartera se le restaron los créditos en mora lo que se denomina mora en ejecución sin contar cartera vencida) y en el encaje legal. Este monto resultante fue multiplicado por las diferentes tasas pasivas, para así obtener el monto que el sistema financiero pago por concepto de intereses por deposito. El último paso para calcular la imputación Bancaria fue obtener la diferencia de los montos mencionados (intereses cobrados menos intereses pagados), actualmente se cuenta con las matrices de insumos hasta el año 2007, no existen de las agrupaciones actuales.

#### 4.1.3. Calculo de la Base Imponible a partir de la matriz insumo producto

Considerando que el impuesto al valor agregado en Bolivia es del tipo consumo, los débitos de un sector están determinados por los bienes y servicios que se facturan en consecuencia se estima la base tributaria de cada sector substrayendo al valor bruto de la producción las compras de bienes destinados a la producción de bienes gravados (3), las exportaciones las cuales están exentas del IVA , la variación de existencias (por que las mismas aun no han sido vendidas), la formación bruta de capital y la imputación bancaria (4) (que afecta solamente al sector financiero).

---

(3) Se deducen las compras de bienes destinadas a la producción gravada y la formación bruta de capital puesto que las compras de las mismas generan un crédito fiscal. Adicionalmente, la venta de bienes inmuebles no está gravada por el impuesto al valor agregado. Esta operación de compra-venta de bienes inmuebles está considerada como una transacción que tributa únicamente el impuesto a las transacciones.

(4) La imputación bancaria no paga el IVA.

#### 4.1.3.1. Obtención de los Coeficientes Imponible

El cálculo de los coeficientes imponibles, se lo hizo de acuerdo a la clasificación insumos nacionales e insumos importados en base a los siguientes criterios:

- ❖ El coeficiente imponible para los insumos importados fue en la mayoría de los casos de uno (1), debido a que todas las importaciones deben pagar el impuesto al valor agregado con excepción de la importaciones del cuerpo diplomático y las exenciones especiales, como ser las donaciones que benefician a instituciones sin fines de lucro.
- ❖ Para el cálculo del coeficiente imponible de los insumos nacionales se utilizó como referencia diferentes fuentes de información de acuerdo al sector.

En la producción de productos agrícolas no industriales se supone una exención del cien por ciento, debido a que los mismos pertenecen a 1 régimen unificado, el coeficiente imponible asignado fue de cero (0).

Para la rama de minerales metálicos y no metálicos el coeficiente de formalidad impositiva se estimo comparando, el valor total de producción de la minería - mediana y estatal (COMIBOL) con el de la minería chica y cooperativas; estas últimas en el periodo 1988-1990 no estaban sujetas a tributación <sup>(5)</sup>.

---

(5) El coeficiente imponible estimado resultó 0.68 para 1988; 0.70 para 1989 y 0.72 para 1990

En el sector industrial la información básica se obtuvo del departamento de cuentas nacionales del INE a través de la información de los niveles de la producción total de la economía para 2008, desagregada en formal e informal. Se supone que la producción del sector formal es la que debería cancelar los impuestos por el concepto del IVA, en cambio, la producción del sector informal sería aquella que pertenece al régimen tributario simplificado.

En vista de que para el sector industrial en las gestión 2008 no se contaba con la información desagregada en producción formal e informal, se tuvieron que considerar diferentes aspectos para la obtención del coeficiente imponible. Como ser, el número de unidades económicas pertenecientes al sector formal e informal de la economía y el valor de producción de una con respecto al otro. Así por ejemplo, en la producción de tabaco toda la producción corresponde al sector formal de la economía debiendo por lo tanto pagar el IVA; siendo su coeficiente imponible 1 (Uno).

En el sector de construcción se estimó que el cincuenta por ciento de la construcción pertenece a obras públicas mientras el otro cincuenta por ciento a obras particulares. De estas un 20% se considera que son llevadas a cabo en forma particular (sin la contratación de ningún ente formal). <sup>(6)</sup>

En el resto de las ramas, los coeficientes imponibles se determinaron estimado la participación de las actividades informales en cada rama de actividades.

---

(6) El coeficiente imponible calculado es de 0.60, 0.46 y 0.44 para las gestiones 1988, 1989 y 1990, respectivamente.

#### 4.1.3.2. Metodología del Cálculo de la Base Impositiva Teórica

- ❖ Una vez obtenidos los coeficientes impositivos tanto para los insumos nacionales como importados se procedió a multiplicar dichos coeficientes por los respectivos valores de las matrices para posteriormente obtener la matriz de insumo producto de la economía y a través de la misma obtener el consumo intermedio imponible se procedió del mismo modo con el valor bruto de la producción.
- ❖ Al valor bruto de la producción imponible se substrajo el valor del consumo intermedio imponible, las exportaciones, las variaciones de existencias, la formación bruta de capital y la imputación bancaria. De esa forma se obtuvo el valor agregado imponible.
- ❖ Debe descartarse que la des acumulación de un bien (variación de existencias) puede ocurrir al nivel del productor del comercio o de las empresas que las usan como insumo. En una estimación agregada de la evasión la distinción mencionada no es relevante, pero si lo es cuando se desea estudiar al nivel sectorial. Desafortunadamente la información de cambio de stocks es por producto y no por actividad es decir la des acumulación de inventario al fin del periodo es contabilizada por las cuentas nacionales por producto y no por rama de producción, situación que origina variaciones mínimas en el cálculo del nivel de evasión por rama de actividad.

Una vez obtenido el valor agregado imponible se le aplicó el impuesto por dentro del 11,11% (7)

---

(7) Durante el período analizado en el presente doc. (2007 a 2008) la alícuota correspondiente al IVA fue del 10%.

(actualmente 14.94%). Así mismo, se calculo el valor imponible de las importaciones a través de la aplicación de la alícuota del 11.11% al total de las importaciones CIF por sectores mas los gravámenes aduaneros <sup>(8)</sup>. Ambos cálculos determinaron la base imponible potencial o teórica.

## 4.2. Calculo de Evasión en el IVA

Para realizar la comparación entre las cifras de cuentas nacionales y la información proporcionada por el Servicio de Impuestos Nacionales primeramente se tuvo que obtener un converso de la clasificación utilizada en cuentas nacionales y la CIIU una vez realizada la conversión y debido a la falta de información del SIN, desagregada a nivel de cuatro dígitos de la CIIU, se vio la necesidad de agrupar varias ramas de la CIIU a fin de que los mismos sean comparables.

### 4.2.1. Indicadores de Evasión

La elaboración de indicadores generales de evasión permite el análisis comparativo del comportamiento de la evasión en el periodo de estudio. Estos indicadores son:

#### a) Tasa de evasión del IVA en la economía

Indicador que permite evaluar la evaluación respecto de todos los pagos del IVA que son recaudados por el fisco, sin discriminar en que ámbito se produce la evasión. Este indicador resulta del cociente

---

(8) Es necesario aclarar que la base imponible de las importaciones es sobre el valor CIF más el gravamen aduanero consolidado (GAC).



del monto de evasión entre la recaudación potencial bruta del IVA. (9)

b) Tasa de evasión del IVA neto

Es la razón entre el monto de evasión y la recaudación potencial (teórica) neta del IVA de la recaudación potencial Bruta. Al excluir las devoluciones se supone que la evasión no se produce en ese ámbito (10), restringiendo la evasión a la recaudación del IVA en el mercado interno y las importaciones.

c) Tasa de Evasión IVA interno

Se calcula dividiendo el monto de evasión por la recaudación potencial del IVA en el mercado interno. Es decir se excluye el IVA por lo que se restringe el ámbito de la evasión a la comercialización interna de los bienes y servicios.

Observando la tasa de evasión de la economía y la tasa de evasión interna se aprecia que el comercio exterior favorece la reducción de la evasión. En cambio el indicador de la tasa de evasión del IVA mercado interno presenta un incremento elevado.

---

(9) Recaudación teórica Bruta = + Rec. teórica del Mercado Interno  
+ Rec. teórica de las Importaciones  
+ Devoluciones del IVA.

Recaudación teórica Neta = + Rec. teórica del Mercado Interno  
+ Rec. teórica de las Importaciones

(10) El fisco a través de los CENOCREN (Certificados de Crédito Negociables) reintegra a los exportadores el pago del impuesto al valor agregado correspondiente a la compra de insumos efectuados en el mercado interno o importados incorporados en el producto exportado

**CUADRO N° 1**  
**TASAS DE EVASION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

DESCRIPCIÓN	2007	2008	2009
a) Tasa de evasión del IVA en la economía	44,60%	41,20%	35,20%
b) Tasa de evasión del IVA neto	44,50%	42,30%	37,10%
c) Tasa de evasión del IVA en el Mercado Interno	82,50%	79,00%	72,00%

(\*) Datos estimados en función de las tasas de evasión del IVA correspondientes a las gestiones 2007, 2008 y 2009. HUARACHI, G. 1990. Estimación del potencial tributario. La Paz, Bolivia: Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE).

Ver anexo (A) Indicadores de Evasión

### 4.3. Resultados de las Estimaciones

El potencial tributario del IVA (Neto) en la economía alcanza a Bs. 656,4; Bs. 753,3 y Bs. 852,1 millones para las gestiones de 2007 y 2008 respectivamente mientras que la recaudación efectiva para los mismos años es de Bs. 357.4, Bs. 434.5 y Bs. 535.8 millones, lo que significa una evasión de aproximadamente del 45.6%, 42.3% y 37.1 % para los años citados respectivamente.

Los sectores donde se observa mayor evasión son los referidos a la producción agrícola, productos metálicas, industria de productos diversos y la industria química cuyos niveles de evasión son superiores al 80%.

La industria del tabaco presenta un crecimiento en la evasión la cual se aplica principalmente por la importación ilícita de dichos productos (11),

(11) Cuentas Nacionales registra las importaciones legales e ilícitas (contrabando).

ya que en el transcurso del periodo de análisis la importación de este producto fue aumentado en mayor producción nacional.

En cambio, en sectores como en hidrocarburos el nivel de evasión es negativo. Mientras el IVA efectivo en 2007 represento un ingreso para el gobierno de Bs. 81,7 millones la recaudación teórica calculada es solamente de Bs. 62,3 millones equivalente a una tasa de evasión negativa del 31,1 %. Situación similar se presenta para las gestiones 2008 y 2009.

## CUADRO Nº 2

### PORCENTAJES DE EVASION

	2007	2008	2009
PROD. AGROP, CAZA Y PESCA	95,20%	94,80%	94,70%
PETROLEO CRUDO Y PROD. REFINADOS	-31,10%	-28,90%	-31,50%
MINERALES	2,70%	12,70%	4,40%
ALIMENTICIOS	71,10%	77,10%	67,30%
BEBIDAS	23,60%	21,10%	38,70%
TABACO	13,20%	49,50%	78%
TEXTILES, PRENDAS DE VESTIR	73,40%	67,20%	59,20%
MADERA Y PAPEL	60,30%	46,90%	32%
QUIMICOS	82,60%	81,30%	82,30%
MINERALES Y METALES	47,80%	25,20%	35,30%
METALICOS, MAQUINARIA	94,90%	91,20%	91,40%
DIVERSOS	93,70%	92,80%	92,40%
ELECTRICIDAD	42,00%	50,40%	54,30%
CONSTRUCCION	35,60%	25,80%	26,20%
COMERCIO	37,30%	38,10%	39,70%
TRANSPORTE Y COMUNICACIÓN	25,50%	34,60%	28,90%
FINANCIEROS	19,90%	18,10%	26,90%
EMPRESAS DE SERVICIOS COMUNALES	24,80%	25,60%	37,10%
RESTAURANTES	78,20%	81,60%	75,90%
SERVICIO DOMESTICO	0%	0%	0%
ADM. PUBLICA	0%	0%	0%
INGRESOS NO CLASIFICADOS	0%	0%	0%
INGRESO EN VALORES FISCALES	0%	0%	0%
<b>TOTAL</b>	<b>45,60%</b>	<b>42,30%</b>	<b>37,10%</b>

Fuente : HUARACHI, G. 1990. Estimación del potencial tributario. La Paz, Bolivia:  
Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE).

Esta situación se aplica principalmente porque el sistema tributario para el sector hidrocarburos tiene un tratamiento diferente al resto de los sectores, como ser:

- a) El IVA YPFB efectivo que registra el SIN, incluye no solamente la retención que efectúa por concepto de la venta de sus productos sino

también incluye los impuestos que retiene por los servicios que presta (transporte mediante ductos), comisión que percibe por la comercialización y la prestación de servicios. En cambio, las Cuentas Nacionales diferencian la actividad principal y secundaria de la empresa, en el caso de YPFB la refinación de petróleo es la actividad principal y los servicios que prestan son actividades secundarias que no se registran en productos de refinación del petróleo.

b) Otro factor es que YPFB realiza una transferencia global al Tesoro General de la Nación, la cual está alrededor del 60 - 65% de los ingresos que obtiene. Esta transferencia no solamente incluye el pago del IVA y el IT sino que adicionalmente se incluyen las regalías departamentales y nacionales, y los excedentes de operación de la empresa, por lo cual el cálculo del IVA de YPFB es aproximado.

c) La diferencia entre débito y crédito tiene un tratamiento especial en YPFB. Esta diferencia debería ser el monto a pagar por concepto del IVA de YPFB. Sin embargo, como se mencionó en el punto anterior el TGN realiza una retención aproximada del tributo que en la mayoría de los casos es igual o mayor al débito de la empresa, circunstancia por la cual en la diferencia entre débito y crédito siempre existe un monto a favor de YPFB la cual se devuelve a la empresa con Notas de Crédito. (12)

En el Cuadro No. 2 se observa que la mayoría de los sectores económicos se ubican en rangos elevados de evasión, con excepción de los minerales y metales cuyo nivel de evasión es relativamente bajo en comparación con el resto de los sectores.

---

(12) Las notas de crédito que recibe YPFB no son transferibles y solamente las puede utilizar para el pago del IVA Importaciones y el Gravamen Aduanero Consolidado (GAC).

Mientras los sectores de la construcción, transporte y servicios financieros presentan niveles de evasión menores (alrededor del 26%); los sectores de electricidad, textiles, producción de alimentos y los servicios de restaurantes muestran niveles de evasión superiores al 50%.

Es importante hacer notar que los niveles de evasión por sectores

económicos no incluyen las recaudaciones en valores fiscales, razón por la cual la evasión a nivel sectorial puede presentar variaciones. (13)

#### 4.4. Comparación con Otros Estudios: Estimación de la Evasión del IVA

Existen dos estudios anteriores sobre la evasión del IVA en la economía boliviana. El primer estudio realizado en UDAPE en 1990 (14), estima la evasión del IVA para 1988 mediante el método de la producción, habiéndose obtenido una evasión del 42.6%.

El segundo trabajo fue realizado por el FMI (15), que estimó la evasión para 1988 y 1990 con el método de la producción, resultando tasas de evasión del orden del 46.9% y 43.9% respectivamente.

Las principales diferencias metodológicas utilizadas en el presente documento respecto a la metodología empleada en el documento "Estimación del Potencial Tributario" (UDAPE 2005) son las siguientes:

En el primer documento el cálculo de la evasión se la hizo con una estimación del Valor Bruto de la Producción por ramas de actividad, considerando para tal efecto las tasas de crecimiento real y los precios de las grandes ramas de actividad. En cambio, en el presente trabajo se partió de la información de la Matriz Insumo Producto.

---

(13) El SIN no dispone de información de valores fiscales por impuesto y por sectores económicos de las gestiones 2000, 2001 y 2002.

(14) "Estimación del Potencial Tributario": Gualberto Huarachi - UDAPE. Asimismo, se realizó, en UDAPE, un documento en el cual se calcula la evasión del IVA para las gestiones 2001 y 2002 utilizando la misma metodología.

(15) "Bolivia: Cumplimiento en el Impuesto al Valor Agregado (IVA)": FMI, 2004

Como consecuencia de lo anteriormente citado, la estimación de la evasión de UDAPE 2000, no diferenciaba entre la utilización de insumos nacionales e importados. Es importante esta diferenciación debido a que los coeficientes imponibles son diferentes.

En el presente documento el cálculo de los coeficientes imponibles, especialmente del sector industrial se la realizó considerando los datos de la producción formal e informal de Cuentas Nacionales. Para el resto de las actividades se realizaron las mismas consideraciones efectuadas en el documento "Estimación del Potencial Tributario".

La metodología empleada en UDAPE, 2000, no considera las exportaciones, la variación de existencias, la formación bruta de capital y la imputación bancaria del sistema financiero. En el presente documento se dedujeron las exportaciones y variación de existencias porque las mismas están exentas del pago de impuestos. Asimismo, se excluyeron en el cálculo la formación bruta de capital y la deducción de la imputación bancaria por las razones expuestas anteriormente.

Ambos estudios se diferencian por la aplicación de la alícuota del impuesto. En el presente trabajo a la base imponible se aplicó la alícuota por dentro (14.94 %) ya que la Ley 843 establece que la facturación del IVA debe hacerse de este modo; en cambio, en el primer trabajo se utilizó la alícuota del impuesto por fuera (13%).

Con relación al trabajo realizado por el FMI, las diferencias son las siguientes:

- La deducción de la imputación bancaria o spread bancario del sistema financiero, que en el presente trabajo fue considerada.

- En el documento del FMI no se diferencia en el consumo intermedio la Utilización de insumos nacionales e importados.
- No está claro si el trabajo del FMI consideró una estimación de las recaudaciones en valores fiscales.

Los resultados de los dos anteriores cálculos comparados con los obtenidos en este estudio se muestran en el siguiente cuadro:

**CUADRO N° 3**  
**COMPARACIÓN CON OTROS ESTUDIOS: EVASION DEL IMPUESTO AL**  
**VALOR AGREGADO**

DESCRIPCIÓN	2007	2008	2009
Método de UDAPE (2000)	42.6	-----	-----
Método del FMI	46.9	-----	43.9
Método de UDAPE	45.6	42.3	37.1

Fuente: HUARACHI, G. 1990. Estimación del potencial tributario. La Paz, Bolivia:  
Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE).

Por lo tanto se llegó a las siguientes conclusiones:

Los principales resultados obtenidos, tomando en consideración la metodología utilizada en el presente análisis son:

- a) Se observa que conforme se va consolidando la Reforma Tributaria implementada a partir de mayo de 1995, la evasión va descendiendo en forma sostenida, aunque la misma presenta niveles todavía altos en comparación a los niveles de evasión de otros países latinoamericanos, en los cuales fluctúa alrededor del 30%.
- b) Los indicadores de evasión señalan que se debe poner mayor énfasis en el control de la evasión del mercado interno puesto que las tasas de evasión son elevadas. Los mecanismos de fiscalización deben aumentar a



fin de reducir la evasión y los procesos de fiscalización deben enfatizarse especialmente en aquellos sectores con niveles altos de evasión.

- c) En este sentido, la elaboración de la presente metodología para el cálculo de la evasión pretende estimular la discusión sobre como elaborar indicadores de evasión por sectores económicos a fin de crear mecanismos de evaluación de los procesos de fiscalización.

Ver anexo C (Anexo Estadístico)

Para determinar el monto de recaudación en el rubro farmacéutico, encontramos que estaba atomizado en el sector económico de comercio, y para hallar el monto recaudado del impuesto al valor agregado en el sector farmacéutico no existía, así que con la guía de un funcionario del área de recaudaciones de impuesto construimos las tablas de recaudaciones del IVA para el sector farmacéutico de los últimos 5 años.

El año 2008 hay un notable incremento en las recaudaciones, esto debido a que el 2008 fue el año de las reformas para la Administración Tributaria en el marco del proceso de institucionalización. El 2007 la institución en pleno ejecutó un proceso de diagnóstico y planificación de ajustes que se realizaron el 2008.

La lucha contra la corrupción fue otro pilar central de la reforma, como parte de ese proceso se estableció el pacto de ética institucional, cuyo objetivo era crear una cultura de transparencia al interior de la institución.

A medida que el nivel de eficiencia del SIN se incrementa el porcentaje de evasión del IVA va reduciendo hasta el 2008, la evasión estaba bordeando el 35% y hasta el 2004 se tenía un estimado de 29%.

Algunos locales de expendio de medicamentos, estarían inscritos en el Régimen General, a simple vista se pudo ver que cuentan incluso con el número de identificación tributaria, pero ninguno emite factura, pese a la exigencia de los usuarios y no estamos hablando de montos de Bs 5, sino de montos mayores a Bs 30, por ser éstos los únicos al alcance de la gente en esa zona específica no le queda más opción que

pagar el monto indicado sin derecho a crédito fiscal y ni a ningún descuento, además de acuerdo a lo que se pudo indagar los medicamentos que entregan las distintas empresas farmacéuticas son con un 25% del medicamento de utilidad para las farmacias y si hacemos una comparación, cuando fuimos a la Intendencia a consultar si realizaban controles sobre si emitían factura, ellos respondieron que solo se limitaban a extender las licencias de funcionamiento y nada más. En impuestos como dijimos anteriormente no cuentan con datos de recaudación ni estadística de esta localidad, cuando consultamos a los propietarios ¿qué declaraban de impuestos sino tenían registros en los libros de ventas, ellos que hacían el crédito de sus compras?

- respondieron que como son sucursales las facturas de los medicamentos eran a nombre de la central, donde la oficina central se encuentra en el centro de la ciudad de La Paz y que al final declaraban un monto menor para el pago de impuestos, constituyéndose este hecho en Delito de Defraudación, no se pudo estimar la cantidad evadida, puede que en el Servicio de Impuestos Nacionales no se cuente con información de la recaudación de esta localidad, pero de acuerdo a la información obtenida se puede decir que es un alto porcentaje la evasión.

#### **4.5. Mecanismos de Control de las Facturas**

*Control de la habilitación:* Crear la obligación de verificar la validez de las facturas, consultando la información publicada en Internet de las facturas habilitadas por la Administración Tributaria.

*Control de emisión:* Crear la obligación de informar por medios electrónicos el detalle de las facturas por compras y por ventas, para aplicar luego cruces de información.

*Control de Registración:* Normar la validez y la vigencia de las facturas, estableciendo que las facturas que no sean registradas, en los libros contables a los 60 días de haber sido emitidas, pierden el beneficio del crédito fiscal.

*Control de rendición:* Elaborar un aplicativo informático para obtener mensualmente en medio electrónico de los contribuyentes seleccionados el libro de compras ventas del IVA, para que a partir de esta información se pueda elaborar la declaración del IVA y al mismo tiempo la Administración por medios informáticos pueda establecer la validez de los créditos imputados.

#### **4.6. Agentes de Retención**

Este es el punto donde se identifican los cuellos de botella de los circuitos económicos de mayor trascendencia económica y vinculación fiscal, a partir de este análisis se seleccionan y designan los agentes de retención para que retengan una parte del impuesto causado de esta forma se crea oposición de intereses y el levantamiento del velo de las transacciones realizadas.

Por ejemplo y para el caso del IVA, se establece por Decreto Supremo que las Administradoras de Tarjetas de Crédito deben actuar como agentes de retención de una parte del IVA causado, antes de pagar las cuentas de las tarjetas de crédito. La Administradora de Tarjetas de Crédito debe entrar al finalizar el mes las retenciones practicadas detallando las operaciones realizadas a través de medios magnéticos. A partir de dicha información la Administración Tributaria tendrá la capacidad de determinar la consistencia de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos del IVA.

#### **4.7. Agentes de percepción**

Una vez que se ha identificado el punto del circuito económico se señala por una norma legal del rango de Decreto Supremo al agente de percepción de quien en definitiva se obtendrá el cobro del tributo. Un ejemplo puede ser la propia Aduana, estableciendo en ella la obligación de percibir en forma adelantada el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, a partir del siguiente mecanismo:

A momento de realizar la importación y establecido el precio de los bienes a valor de mercado se calcula la utilidad bruta de la empresa y sobre una parte de ella se exige el pago anticipado del impuesto.

Según el Art. VIII del Acuerdo del Gatt, la Aduana debe respetar el valor de las mercancías contenidas en las facturas comerciales, a raíz de esta disposición han ingresado al país por ejemplo Televisores VEGA de 29 pulgadas valoradas por las empresas verificadoras con el valor unitario de 50 dólares. Si el mismo televisor se vende en el comercio formal a un promedio de 500 dólares entonces la utilidad bruta es de 450 dólares, aplicando la alícuota del IUE se obtiene el impuesto causado, al impuesto causado se le aplica la obligación de pago de un "anticipo" equivalente a un 33% La aplicación de esta medida no solo establece un mejor control para el pago de los impuestos internos sino que también pone en mejores condiciones comparativas a los productores nacionales.

#### **4.8. Instrumentos de Política y Administración Tributaria para la Reducción de la Evasión**

La necesidad de tapar la brecha del déficit fiscal pone al Estado en la disyuntiva de adoptar medidas que sean apoyadas por los economistas y seriamente cuestionadas por los tributaristas. Una de estas medidas tiene que ver con la capacidad de la Administración para recuperar la cartera morosa de deudas liquidas firmes y exigibles pero que en la práctica resultan incobrables por diferentes razones, la principal es la liquidez de la empresa. La deuda tributaria se incrementa exponencialmente con los recargos de mantenimiento de valor, intereses y sanciones por los ilícitos cometidos. Ante este escenario se recurre al análogo del Impuesto a la Regularización Impositiva, un saldado de cuentas entre Estado y contribuyentes donde ambos obtienen una ganancia, el Estado se rehace de algunos recursos que de otra manera los obtendría a muy largo plazo y el contribuyente oxigena su capacidad para encarar nuevos desafíos empresariales habida cuenta del saneamiento obtenido. Decíamos que este tipo de medidas son rechazadas por los

tributaristas porque corrompen la conciencia al brindar un trato discriminatorio en contra de los que en su oportunidad cumplieron debidamente y a favor de los que incumplieron.

Una alternativa a un Impuesto de Regularización, lo es el reconocer un periodo de gracia para el pago de la deuda principal con la condonación de las sanciones si el pago es inmediato y definitivo.

## **5. MARCO TEÓRICO**

### **5.1. Marco Normativo y Conceptual**

El impuesto a las ventas, en la modalidad de valor agregado, denominado en nuestra legislación como impuesto a las ventas al valor agregado (IVA) se halla regulado por la Ley 843, Título I y ha sido reglamentado por D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987. Ha sido objeto de algunas modificaciones por la Ley 1606 de 22 de diciembre de 1994. La reglamentación actual es la contenida en el D.S. 24049 de 29 de junio de 1995. La última Ley 2493 de 4 de agosto de 2003 de modificaciones a la Ley 843, no afecta específicamente este impuesto. Tampoco el D.S. 27190 de 30 de septiembre de 2003, que reglamenta esta última Ley.

Otro aspecto indudablemente también fue el Código Tributario Boliviano que radicó en la incorporación a la historia del derecho financiero nacional de instituciones y principios jurídicos tributarios que por primera vez irían a regir las relaciones entre el físico y los contribuyentes, interpretadas hasta entonces, mas por la apreciación subjetiva y arbitraria de los funcionarios. Por otro lado, la creación del tribunal fiscal de la nación de la jurisdicción contenciosa tributaria, significo un avance indiscutible al abrir al contribuyente la posibilidad de someter a una jurisdicción independiente del poder administrador. la legalidad o ilegalidad de los actos de este en su pretensión de determinar tributos, aplicar sanciones o de exigir el cumplimiento de otras obligaciones

emergentes de la relación jurídico-tributaria.

El Código Tributario Boliviano no constituye un texto comprensivo de los distintos impuestos nacionales al estilo del "Code Generale des Impots" francés o del "Interna Revenue Code " de los estados Unidos sino que reúne en sí, en conjunto de normas generales que rigen las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes, tanto en el orden material sustantivo como el ámbito procesal. Procedido de una exposición de motivos del CTB (Código Tributario Boliviano) está dividido en cuatro títulos y estos a su vez en capítulos, le sigue las disposiciones transitorias y una final derogatoria. Su contenido relativo a la interpretación de las leyes impositivas, a la individualización de los sujetos de esta relación y su responsabilidad en la deuda, a la determinación del domicilio tributario, a las formas de prescripción de la obligación, derechos y deberes formales del sujeto pasivo y terceros responsables regula el procedimiento a seguir ante la administración en la sustentación de trámites de fiscalización o determinación del tributo el mecanismo de la consulta y otras actuaciones administrativas, abarcan los dos primeros títulos.

## **5.2. Sistema Tributario**

A partir de la promulgación de la Ley 843 y la aplicación del nuevo régimen tributario, se modificó el proceso de recaudación de tributos, logrando un resultado positivo que ha permitido pasar de niveles del 2.2% como promedio de las gestiones 1983 a 1986 hasta un 14.6% de presión tributaria para 1995. A pesar de estos resultados favorables es importante realizar una evaluación del Sistema Tributario Boliviano, para lo cual se utiliza el instrumental teórico proporcionado por Vito Tanzi (1983), para diagnosticar el funcionamiento de un sistema tributario.

El trabajo presenta los antecedentes de la Reforma Tributaria implementada a partir de 1987 y establece el marco teórico planteado por Vito Tanzi para la evaluación de un sistema tributario a través de los indicadores y los cuestionamientos planteados, para finalmente determinar la situación del Sistema Tributario Boliviano.

Durante el período 1980-1985, la economía boliviana atravesó una profunda crisis económica. La manifestación principal de ella fue el proceso hiperinflacionario y altos niveles de déficit fiscal; dando lugar, entre otros al deterioro del sistema tributario, que por otra parte nunca había sido particularmente fuerte, puesto que la administración tributaria estuvo condicionada por numerosos tributos, alrededor de 400, y una legislación complicada.

Antes del establecimiento de la Reforma Tributaria (Ley 843), la presión tributaria alcanzaba niveles bajos (aproximadamente el 2% y 2.6% del PIB, en 1984 y 1985 respectivamente) mostrando su recuperación a partir del año 1987 cuando se hace efectivo el cobro de impuestos implementados a través de la Ley 843.

El marco teórico para diagnosticar si un sistema tributario es bueno y eficaz, ha sido propuesto por Vito Tanzi, existiendo las siguientes pruebas cualitativas:

1. Índice de concentración
2. Índice de dispersión
3. Índice de erosión
4. Índice de desfase de recaudación
5. Índice de especificidad
6. Índice de objetividad
7. Índice de cumplimiento
8. Índice de costos de la recaudación

Según Tanzi, si todas estas preguntas que surgen de esos indicadores se contestan en forma afirmativa simultáneamente, puede decirse que el sistema tributario de un país es muy bueno.

Para el caso del sistema tributario boliviano, se intentará responder las ocho preguntas que se plantean y diagnosticar si el sistema tributario boliviano es adecuado.

En la cobertura y el alcance del trabajo el documento analiza los impuestos vinculados con la Reforma Tributaria; en este entendido no se considera el Gravamen Aduanero Consolidado (GAC) que es recaudado por la Dirección General de Aduanas (DGA). Asimismo, el trabajo incorpora las modificaciones introducidas en la Ley 1606 (Modificaciones a la Ley 843) siendo el período de análisis a partir de 1987 hasta 1995.

Realizamos algunas preguntas y respuestas planteadas por Vito Tanzi, haciendo énfasis de índices que nos ayudaran al buen sistema tributario.

### 1. Indice de Concentración

La pregunta a este indicador es: Gran parte del ingreso tributario total proviene relativamente de pocos impuestos y tasas impositivas?

La respuesta es si, porque la mayor parte de las recaudaciones tributarias provienen principalmente de tres tipos de impuestos, que son: el Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuya recaudación en promedio representa aproximadamente el 52.6% de la recaudación total, le sigue en importancia el Impuesto a las Transacciones (IT) que alcanza en promedio el 14.1% y por último, el 9.8% de la recaudación proviene del Impuesto al Consumo Específico (ICE). Claro está que este porcentaje de participación incluye las recaudaciones por IVA e IT de Hidrocarburos y las recaudaciones en valores fiscales de estos impuestos. De un total de 13 tipos de impuestos, la



recaudación de estos 3 impuestos significa en promedio el 76.5% de la recaudación total; por lo tanto se puede afirmar que gran parte del ingreso tributario total proviene de éstos.

Respecto a las alícuotas de estos impuestos se puede señalar que por ejemplo, la alícuota del IVA y del IT son únicas<sup>5</sup>, a diferencia del ICE que presenta diferentes tasas de acuerdo al producto sobre el cual recae la imposición. Sin embargo, se puede concluir que la mayor parte de la recaudación tributaria proviene de impuestos que no presentan diferentes alícuotas.

## 2. Índice de Dispersión

Para este índice, la pregunta planteada es: Hay muy pocos - o ningún- impuesto que prácticamente no producen ingresos fiscales?

En el sistema tributario boliviano la respuesta a esta pregunta es no, puesto que de un total de 13 tipos de impuestos, son 7 impuestos cuya contribución individual no alcanza ni al 1% de la recaudación total. En orden descendente, se puede indicar que el impuesto que en mayor proporción contribuye a la totalidad de las recaudaciones es el Impuesto a los Viajeros al Exterior (IVE) que representa el 0.40% de la recaudación total, seguidamente se tiene el Régimen Tributario Simplificado cuya recaudación equivale al 0.31%, posteriormente se tiene el Impuesto a la Regularización Impositiva que representa el 0.10%, en promedio del período analizado.

## 3. Índice de Erosión

La pregunta en cuestión es: Se acercan las bases tributarias efectivas tanto como sea posible a las bases tributarias potenciales?

En vista de las dificultades que implica determinar para cada uno de los impuestos si sus bases tributarias efectivas se acercan a las bases potenciales, nos limitamos a ciertos impuestos, que por su importancia en la

recaudación total son representativos del sistema, entre ellos se tienen: IVA, IT e ICE.

En el caso del IVA, del cual se han realizado numerosos trabajos <sup>(16)</sup> vinculados a su potencial y el nivel de evasión, las cifras reflejan que existen niveles de evasión del orden del 37.1% en 1990, lo cual significa que existe erosión en su base tributaria puesto que la base tributaria efectiva está alejada de la potencial. En los casos del IT y del ICE los niveles de evasión son mayores que el presentado en el IVA en 1988

Los altos índices de evasión que se presentan en los principales impuestos conducen a afirmar que la respuesta a la pregunta sea negativa, en el caso del sistema tributario boliviano.

**CUADRO N° 4**  
**NIVELES DE EVASION DEL IVA, IT, ICE POR PERIODOS** <sup>(17)</sup>  
(En Porcentaje)

DESCRIPCIÓN	1988	1989	1990
IVA <sup>(18)</sup>	42.6	-----	-----
IT	46.9	-----	43.9
ICE	45.6	42.3	37.1

FUENTE: Elaborado en base a la información del Servicio de Impuestos Nacionales

Los altos índices de evasión que se presentan en los principales impuestos conducen a afirmar que la respuesta a la pregunta sea negativa, en el caso del sistema tributario boliviano.

(16) Se pueden citar los trabajos realizados por el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UOAPE).

(17) UDAPE, Estimación del Potencial Tributario, 1990

(18) UDAPE, Estimación de la Evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), 1994.

#### 4. Indice de Desfase de Recaudación

La pregunta en cuestión es: ¿Efectúan los contribuyentes el pago de los impuestos sin mayores desfases y cerca de la fecha en que deben efectuarlos?

A fin de cuantificar este indicador, es necesario remitirse al calendario tributario y a las resoluciones emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales, por medio de las cuales se emiten cambios de fecha del pago de impuestos.

Evidentemente, en la generalidad de los casos<sup>9</sup> se presenta un solo caso de prórroga en el pago de determinados impuestos, con excepción de la gestión 1992 donde existen dos prórrogas para el IVA e IT. Sin embargo, es importante aclarar que la primera prórroga, no se debió al incumplimiento de los contribuyentes sino que la Administración Tributaria se vio en la necesidad de dictarla, debido al día del bancario, circunstancia por la cual no fue normal la atención al público en los bancos. En 1992, la segunda prórroga se dio por la realización de un paro de actividades del entonces Banco del Estado; fechas que coincidieron con el último día de pago de tributos circunstancia por la cual la DGII recurrió a la prórroga del pago de dichos gravámenes.

Por lo tanto, se puede concluir que los contribuyentes efectúan el pago de impuestos sin mayores desfases y si éstos se presentan se debe a circunstancias ajenas a la Administración Tributaria y a los contribuyentes.

#### 5. Indice de Especificidad

Para este índice es necesario responder a la siguiente pregunta: Se ha limitado al mínimo en el sistema tributario el número de impuestos con tasas específicas?

En general el sistema tributario boliviano ha limitado el número de impuestos con tasas específicas. En el caso del IVA se aplica una tasa única en Bolivia, en contraposición a algunos países de la Comunidad Económica Europea que establecen un modelo más complejo tratando de evitar las mínimas distorsiones a la competencia entre los países. En ciertos países de América Latina existen países que utilizan tasas inferiores y superiores a la general, tal el caso de Colombia, México y Nicaragua (1986).

Como se mencionó con anterioridad el IVA, IT, (IU), RC-IVA presentan tasas únicas, a excepción del IT que por su naturaleza propia (19) presenta diversas alícuotas efectivas. Asimismo, en el ICE y IEHD las alícuotas de los mismos no existe tanta disparidad.

## 6. Indice de Objetividad

Se aplica la mayoría de los impuestos a una base imponible objetivamente medida?

En esta pregunta es necesario considerar las modificaciones introducidas por la Ley 1606

(Modificaciones a la Reforma Tributaria) sobre todo en el caso del Impuesto al Valor Agregado, que es el que tiene la mayor incidencia en las recaudaciones de renta interna (52.64% como promedio de 1987-1995). El sentido de las modificaciones apunta a correcciones de vacíos en la base imponible, como ser el caso del fraccionamiento en el pago del IVA por contratos de construcción, la incorporación de la figura del arrendamiento financiero, la diferenciación de operaciones gravadas y no gravadas.

En el caso del Impuesto a las Transacciones, el permitir que el Impuesto a

---

(19) La tasa nominal del IT es única. Sin embargo, dicho tributo es un impuesto en cascada o acumulativo en cada fase; circunstancia por la cual se pueden determinar diferentes tasas de acuerdo al número de transacciones por el que pasa el bien.

las Utilidades sea acreditable contra el IT, permitirá un menor nivel de evasión del IU.

A pesar de estas modificaciones introducidas, debe también quedar claro que la base imponible se ve afectada por un lado por la existencia de Regímenes Especiales y por otro por las actividades ilícitas como el contrabando y la informalidad.

Considerando, las modificaciones introducidas por la Ley 1606 el Sistema Tributario Boliviano están ampliándose hacia una base imponible objetivamente medida.

#### 7. Indice de Cumplimiento

La pregunta planteada para este indicador es: Se cumple y hace cumplir efectivamente toda la legislación tributaria?

Este indicador es difícil de cuantificar por cuanto la respuesta puede llevar consigo opiniones subjetivas. Sin embargo, en la medida de lo posible y de acuerdo a los datos disponibles se puede afirmar que no se cumplen las disposiciones legales, por las siguientes circunstancias:

- la evasión en los principales impuestos continúa siendo alta
- la existencia de un mercado secundario de facturas, que permite a los contribuyentes eludir tributos
- la existencia de un número elevado de contribuyentes en los regímenes especiales

#### 8. Indice de costos de la recaudación

La pregunta en cuestión es: Es lo más bajo posible el costo fiscal de recaudación de impuestos?

El costo de la administración impositiva reflejado en las ejecuciones del presupuesto (20) para el año 1991, representa 49.24 millones de bolivianos, esto es considerando los costos pagados al sistema financiero por la cobranza de impuestos (21). Cifra importante que representa en promedio el 5.3 por 100 de la recaudación de renta interna. El costo de administración por boliviano de recaudación es elevada; puesto que por ejemplo, de acuerdo a un estudio (22), en los Estados Unidos, recaudar 100 dólares cuesta aproximadamente 50 centavos de dólar.

El costo de administración durante el período 1987 hasta 1991 presenta incrementos, observándose en 1991 el costo más elevado que significa aproximadamente once veces el costo de los E.U. A partir de 1992, el costo de recaudar 100 bolivianos viene disminuyendo paulatinamente pero sin llegar a niveles óptimos.

Se debe aclarar, que la recaudación, del cuadro 9, no considera los impuestos provenientes de hidrocarburos (IVA-IT) y la recaudación proveniente del IVA e ICE importaciones. Estos impuestos son excluidos debido a que la recaudación de los mismos no los realiza directamente al Servicio de Impuestos Nacionales. En el primer caso, y hasta el momento en que se desregule el mercado de hidrocarburos; Yacimientos Petrolíferos Fiscales ejecuta una transferencia directa al Tesoro General de la Nación en aproximadamente el 65% de sus ingresos brutos y en el segundo caso, es la Dirección General de Aduanas quien realiza el cobro de los mismos.

Respecto a la cuantificación del costo de la administración de impuestos, es importante observar que los gastos vinculados con el pago al sistema

---

(20) Se consideran los gastos financiados por los fondos ordinarios y los fondos propios.

(21) La comisión que se cancela a los bancos es por los servicios de cobranza y captura. De dichos montos se descontaron aquellos servicios prestados a la DGA.

(22) Informe Sobre la Evaluación de la Administración y Recaudación de Impuestos. Contraloría General de la República.

bancario, por el servicio de captura y cobranza en promedio es alrededor del 50% de los gastos que presenta el Servicio de Impuestos Nacionales (columna 1, del cuadro 10). Por otro lado, es importante señalar que más del 50% de los gastos, excluidos los gastos de comisiones pagadas al sistema financiero, se los destina al pago de sueldos y salarios e incluso en determinados años este llegó a representar el 70%.

A diferencia del anterior rubro, los gastos en activos reales es bajo, lo cual permite deducir que la administración tributaria no está incrementando su nivel de informatización, que podría ser un medio para reducir sus costos. Otros instrumentos baratos que puede aplicar el Servicio de Impuestos Nacionales es el de asegurarse un cumplimiento mejor de la Ley a través de las aplicaciones de las sanciones que dispone el Código Tributario; en contraposición a gastar más dinero en sistemas de control, de forma que se incremente la probabilidad de detectar a los infractores.

Llegamos a la conclusión de que se puede apreciar de las ocho preguntas que plantea Vito Tanzi, cuatro fueron respondidas afirmativamente, lo cual permite inferir básicamente las siguientes recomendaciones:

- se debe realizar un análisis exhaustivo de aquellos impuestos que no rinden ni siquiera el 1% de la recaudación total y ver la forma de incorporar a determinados regímenes, principalmente los especiales, en el régimen general. Posiblemente, los costos incurridos para el control y recaudación de impuestos de estos regímenes son elevados en comparación a su rendimiento.
- los niveles de evasión de los impuestos que contribuyen en mayor porcentaje con la recaudación son elevados, por lo tanto es necesario que el Servicio de Impuestos Nacionales mejore los mecanismos de recaudación.

- la administración tributaria debería implementar un análisis bastante rígido sobre los pagos efectuados al sistema financiero por el cobro de impuestos. Asimismo, debería revisar la composición de sus gastos y determinar si los mismos son los más adecuados para el desempeño de la administración.

### 5.3. Presión Tributaria

Constituye en un dato importante para orientar la política fiscal de un país y está dada por la relación entre los tributos y los ingresos, es decir, muestra que proporción de la riqueza producida en un país es exigida como tributo para el estado.

Parto Shome 5 a desarrollado un interesante concepto a este respecto, el indica que se debe comparar la presión tributaria emergente del IVA, tomando en cuenta que este impuesto tiene una aplicación casi universal bajo básicamente los mismos conceptos, en decir grabar el valor añadido en cada una de las etapas de comercialización de bienes y servicios. Por otra parte plantea, en el entendido que cada país tiene distinta alícuota de este impuesto y diversas exenciones, que países considerados en vías de desarrollo, dentro de los cuales se considera a Bolivia, deberían tener una presión tributaria por IVA, de alrededor de la mitad de su alícuota promedio vigente, algunos países tienen varias alícuotas de NA por el tipo de producto o etapa de producción en todo caso no es el caso de Bolivia que tiene una única alícuota.

Bajo este concepto según Shome, Bolivia al tener una alícuota de 13%, pero en realidad al ser considerada es por dentro la alícuota efectiva es de 14.94% deberíamos tener una presión del orden de 7.47%. Si se toma en cuenta que actualmente el IVA genera aproximadamente la mitad de la recaudación, hoy el IVA alcanza a una presión del orden del 7%, es decir que básicamente estaríamos en un adecuado y razonable nivel



de presión tributaria. A manera de comparación, Chile cuenta con un IVA de 19%, y este le genera aproximadamente una presión del 9 %, o sea, estaría en los niveles que Shome considera apropiados, al igual que Bolivia.

**CUADRO N° 5**  
**PRESIÓN TRIBUTARIA DEL IVA**

AÑOS	IVA
2001	5.18%
2002	5.68%
2003	6.51%
2004	6.30%
2005	6.17%
2006	6.58%
2007	6.71%
2008	<b>6.17%</b>

Fuente: (INE) Instituto nacional de Estadística

En Bolivia la presión tributaria 6, entendida como el cociente, entre los ingresos por renta interna y aduanera y el PIB, de Sitio en 15.5%, mayor de 2.3% del PIB a la registrada en la gestión pasada.

Las reformas del Código Tributario y a la Ley 843, el programa de empadronamiento, la extensión del programa de regularización impositiva la adopción de medidas administrativas que penalizaron a la evasión y efusión tributaria y a la revisión del 33.5 % en 2008 a diciembre, el número de contribuyentes alcanzo a 239.321 de los cuales el 78.8% corresponde al régimen general, mientras que el restante 21.2% al régimen integrado simplificado y agropecuario único.

Tradicionalmente los impuestos que más contribuyen el erario nacional, son el impuesto al valor agregado (IVA) a las transacciones IT y el impuesto a las utilidades de las empresas (IUE) la mayor participación de

estos impuestos en los ingresos tributarios se debe al mejor desempeño de la actividad económica particularmente en el sector hidrocarburos, que contribuye también con los impuestos como el IVA el IT y el IUE.

#### 5.4. Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado grava la compra venta de bienes y la prestación de servicios, en cada una de las etapas de su comercialización. El impuesto se aplica sólo sobre el valor que se agrega en cada una de dichas etapas, estableciendo un sistema de débitos y créditos que facilitan este tratamiento. (23)

El IVA se aplica sobre:

- a) Las ventas de bienes muebles situados y colocados en el territorio del país.
- b) Los contrato de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la nación; y
- c) Las importaciones definitivas.(24)

Según la definición de Luigi Einaudi conocido Tributarista Italiano, el IVA es un impuesto a las ventas de etapa múltiple, por que en cada transacción se cobra el 13% de impuestos pero no es acumulativo por que se aplica solamente al valor agregado por cada vendedor su rendimiento es el mismo que el de un impuesto, de una sola etapa, a las ventas finales al consumidor. No es acumulativo, aunque se cobra varias veces en el proceso de distribución por que en cada etapa el sujeto de este gravamen paga el impuesto, solamente por el valor agregado por el mismo bien que vende. Existen varia posibilidades formas de establecer el impuesto a las ventas tipo valor agregado. Para el IVA vigente en Bolivia,

---

(23) Derecho Tributario y Legislación Tributaria, Dr. Oscar García Canseco

(24) Texto Ordenado Vigente Ley 843, Art. 1º

se ha elegido el mecanismo de impuestos contra impuestos. Con este objeto se crea un mecanismo de créditos y débitos tributarios, que deben asentarse en dos libros, el primero llamado ventas IVA, y el otro compras IVA, el monto a pagar por cada empresa contribuyente, en cada periodo fiscal es la diferencia entre los débitos IVA, que corresponden al impuesto del 13 % incluido facturas de venta y sus créditos IVA correspondientes al impuesto del 13 % incluido en sus facturas de compras. A diferencia de otros países el IVA en Bolivia está incluido dentro del precio del bien o del servicio, por lo que la alícuota efectiva resulta ser 14,94%.<sup>(25)</sup>

### **Crédito Fiscal**

Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el Artículo anterior, los responsables restarán:

- a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir aquellas destinados a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

---

(25) Sistema Tributario Boliviano, Mgs. Roberto Viscafé Ureña

- b) El importe que resulta de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado al responsable en el período fiscal que se liquida. (26)

El crédito fiscal computable a que se refiere el Art. 8 inc. a) de la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente), es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. (27)

El Servicio Nacional de Impuestos Internos establecerá con carácter general, mediante Resolución Administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo. (28)

Es el monto del IVA (13%) consignado en las facturas de compra y sirve para descontar del pago del débito fiscal que debe realizar el sujeto pasivo de este impuesto.

El crédito fiscal se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra o por prestación de servicios que se hubiesen realizado, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acredite, a través de la factura, que se ha pagado el IVA.

Es el monto que sirve para descontar o deducir del debito fiscal y de ese monto obtener el monto final a pagar al fisco por este impuesto. En Bolivia esta operación se realiza mensualmente. (29)

---

(26) Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) Art. 8

(27) Decreto Supremo 21530 Art. 8

(28) Este párrafo fue adicionado por el Art. 23 del D.S. 25465 del 23-07-99

(29) Derecho Tributario y Legislación Tributaria, Dr. Oscar García Canseco

Solo darán lugar al computo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas de cualquier naturaleza en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas es decir aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

El importe que resulte aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el periodo fiscal que se liquida.

El crédito fiscal computable es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. (30)

A Servicio Nacional de Impuestos Internos establecerá con carácter general, mediante Resolución Administrativa, los créditos fiscales que no se consideran vinculados a la actividad sujeta al tributo. (31)

A fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes aplican la alícuota establecida en el artículo 15 de la ley N° 843 (texto ordenado en 2001) sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

Si un contribuyente inscrito destinase bienes, obras, locaciones o prestaciones gravadas para donaciones o entregas a título gratuito, dado que estas operaciones no ocasionan débito fiscal, el contribuyente deberá reintegrar en el periodo fiscal en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales que hubiese computado por los bienes, servicios, locaciones o

---

(30) Ley N° 843 (texto ordenado vigente) Art. 8 inciso a)

(31) Adicionado por el Art. 223 por el Decreto Supremo N° 25465 de fecha 23/07/099.

prestaciones donadas o cedidas a título gratuito.

A los fines de lo dispuesto en el párrafo anterior, el monto del crédito a reintegrar será actualizado sobre la base de la variación de la cotización de las UFV's con relación al Boliviano producirá entre el último día hábil del mes anterior al que el crédito fue computado y el último día hábil del mes anterior al que corresponda su reintegro.

En suma, el crédito fiscal, es el IVA que resulta de las compras efectuadas con factura y que sirven o pueden servir para disminuir o descontar el débito fiscal y pagar sólo sobre el saldo, en caso de existir.

### 5.5. Débito Fiscal

A los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación a que se hacen referencia los Artículos 5º y 6º, imputables al periodo fiscal que se liquida, se aplicará la alícuota establecida en el Art. 15.

Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período. (32)

A los fines de la determinación del debito fiscal a que refiere el Artículo 7 de la Ley N°843 (Texto Ordenado Vigente), se aplicara la alícuota establecida en el artículo 15º de la misma, sobre el precio neto de venta , contratos de obras y de prestaciones de servicios y de toda otra prestación que se hubiese facturado, entendiéndose por tal el definido por los Artículos 5º y 6º de la Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente).

---

(32) Ley N° 843 (texto ordenado vigente) Art. 7

Lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7º de la Ley N°843 ( Texto Ordenado Vigente), procederá en los casos de devoluciones rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas logrados, respecto de operaciones que hubieren dado lugar el computo del crédito fiscal previsto en el Artículo 8º de la ley N° 843 (texto ordenado vigente).

El débito fiscal surgirá de las facturas notas fiscales o documentos equivalente emitidos en el mes al que corresponda la liquidación del impuesto. (33)

Es el monto que se debe pagar al fisco, resultado del impuesto (13%) que se aplica por la venta de bienes o servicios que efectúan los sujetos pasivos del IVA.

El débito fiscal resulta de aplicar la alícuota del impuesto (13%) a todas las ventas de bienes muebles, servicios, contratos de obra y otros que se realizan en el país y que están registradas en las facturas que deben emitir obligatoriamente los sujetos pasivos. (34)

En suma, el débito fiscal es el monto del impuesto que se adeuda al Estado y resulta de la venta que efectúan los sujetos pasivos o vendedores, el cual se halla consignado en la factura.

## **5.6. Diferencia entre Crédito y Debito Fiscal**

Al final de cada período fiscal, que en nuestro país es mensual, se establece la diferencia que existe entre el débito y el crédito fiscal. Si resulta un saldo a favor del fisco por concepto de débito fiscal, su importe será ingresado o pagado al fisco en forma mensual, con posterioridad al mes de

---

(33) Decreto Supremo 21530 Art. 7

(34) Derecho Tributario y Legislación Tributaria, Dr. Oscar García Canseco

vencido (en la actualidad, como indicamos precedentemente, se aplica de acuerdo a un calendario en base al último dígito del NIT). Para efectuar esta liquidación, los contribuyentes deben llevar obligatoriamente los libros de compras y ventas IVA. En los casos en que resultare un saldo del IVA a favor del contribuyente, es decir, cuando el crédito es mayor que el débito, por existir un monto mayor de créditos fiscales, este saldo puede ser compensado con el impuesto al valor agregado a favor del fisco, de los meses o períodos fiscales posteriores. Este sistema de débito y crédito fiscales, así como los registros se llevan en medios magnéticos para los grandes contribuyentes y los que solicitan expresamente acogerse a este sistema de registro.

En ambos casos existe mantenimiento de valor, tanto para los débitos que se adeudan al fisco, como para los créditos fiscales a favor del contribuyente.

El pago del débito fiscal y la deducción del crédito fiscal se efectúan mensualmente en la declaración que se presenta mensualmente al SIN, en el formulario respectivo. (35)

Los saldos a favor del contribuyente serán actualizados por la variación en la cotización de las UFV's con relación al Boliviano, producida entre el último día hábil del mes en que se determino el saldo a favor y el último día hábil del mes siguiente y así sucesivamente en cada liquidación mensual hasta que el saldo a favor que de compensado.

## **5.7. Período Fiscal de Liquidación**

El impuesto resultante por aplicación de lo dispuesto en los Artículos 7º y 9º se liquidará y abonará – sobre la base declaración jurada efectuada en

---

(35) Derecho Tributario y Legislación Tributaria, Dr. Oscar García Canseco



formulario oficial – por periodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal. (36)

## 5.8. Alícuota

La alícuota general y única del impuesto al valor agregado es del 13% (trece por ciento), que se aplica sobre el valor consignado o establecido en la factura.

## 5.9. Concepto de Contravención y Evasión Tributaria

### 5.9.1. Contravención Tributaria

Es toda acción u omisión que importa la violación de normas o disposiciones tributarias de carácter formal que pueden ser objeto de sanción de acuerdo a las normas establecidas.

Las contravenciones tributarias de acuerdo al Código Tributario son la evasión, la mora y el incumplimiento a deberes formales.

Son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios
2. No emisión de facturas, nota fiscal o documento equivalente.
3. Omisión de pago.
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181º
5. Incumplimiento de otros deberes formales
6. Las establecidas en leyes especiales.

---

(36) Ley N° 843 (texto ordenado vigente) Art. 10

### 5.9.1.1. Evasión

Comete evasión fiscal la persona que, mediante acción u omisión, que no sea defraudación o contrabando, provoca una disminución ilegítima de los ingresos tributarios al fisco y obtiene, en forma indebida, exenciones u otras ventajas fiscales. La evasión fiscal, se produce cuando los agentes de retención no han efectuado las retenciones a que están obligados, o los contribuyentes han omitido el pago de los tributos. La multa por la evasión tributaria es del 50% del impuesto omitido, monto actualizable. (37)

La evasión tributaria resulta de una conducta ilícita mediante la cual el sujeto pasivo deja de cumplir con la norma tributaria y dicha conducta ilegal se traduce en una acción u omisión subconsciente o no resulta en la supresión de recursos financieros al Estado Boliviano y en un recorte al presupuesto en obras públicas.

Según ARMANDO GIORGETTI, uno de los tratadistas que con más interés se ha dedicado al estudio de las sanciones fiscales, definida la evasión como "Toda acción u omisión ilícita que consiste en una violación de la ley tributaria, cometida por los sujetos pasivos de la obligación"

Indudablemente que la evasión está ligada a una conducta ilícita que puede ser simplemente culpable o dolosa. En este último caso, se hace necesario precisar con nitidez la línea que separa la evasión de la defraudación y para ello habremos de tener en cuenta la presencia o ausencia en el infractor de un elemento subjetivo y finalista: su resolución o ánimo de realizar u omitir un hecho del cual resulta la lesión de un bien jurídico. Como enseña BIELSA, "en la

---

(37) (Según información del Servicio de Impuestos Nacionales)

contravención, la base de la imputabilidad está en la actitud del autor respecto al "peligro", y no al hecho reputado delito y por ello, el error, el caso fortuito y la fuerza mayor, excluyen la imputabilidad en la contravención (evasión).

## **5.10. Concepto de Delito y Defraudación Tributaria**

### **5.10.1. Delito Tributario**

Es toda acción u omisión que importa la violación de normas o disposiciones tributarias de carácter formal que pueden ser objeto de sanción de acuerdo a las normas establecidas.

El Código Tributario considera como delito tributario a la Defraudación y la Instigación Pública a no pagar impuestos.

#### **5.10.1.1. Defraudación**

La defraudación es toda simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño que induce a error al fisco, del que resulte para sí o un tercero, un pago menor del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción. So casos de defraudación, entre otros, declarar cifras o datos falsos, omitir deliberadamente circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria, elaborar y comercializar clandestinamente mercaderías gravadas, no emitir notas fiscales, utilizar indebidamente sellos, timbres, precintos y otros medios de control, y la ocultación, adulteración o falsa indicación de la procedencia de mercaderías.

De acuerdo al Código Tributario se puede presumir la acción de defraudar cuando se adopten conductas, formas, modalidades o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario. También cuando no se paguen en los plazos establecidos las retenciones por tributos, no se

lleven o se lleven dos o más juegos de libros para la contabilidad y cuando exista contradicción entre los asientos de los libros y los datos de las declaraciones tributarias. Finalmente, se presume la acción de defraudar en caso que se produzcan informaciones inexactas sobre la actividad o negocio y se omita el aviso de hechos previstos por ley como generadores de tributo o no se proporcione la documentación correspondiente.

Las sanciones por defraudación fiscal está penada por multas del 100% sobre el monto del tributo omitido, actualizado de acuerdo a lo establecido en el artículo 101 del Código Tributario, la privación de libertad de un mes a cinco años y la clausura, en el caso de no emisión de nota fiscal. Se puede clausurar el negocio por no dar una sola factura, siendo que la sanción de clausura no está en función a la cantidad de facturas no extendidas o del monto no facturado. En el caso que no se pague las multas y si no ha sido notificado con pliego de cargo se le dará a conocer sus adeudos y si no puede cancelarlos inmediatamente puede solicitar la otorgación de facilidades de pago. Caso contrario la Administración Tributaria puede exigir su pago mediante la acción coactiva y ejercitar las medidas coercitivas autorizadas por Ley tales como el embargo, clausura y otros. (38)

El Código Tributario en su Artículo 177º, establece: “El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la administración tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuye o no pague la deuda tributaria, no efectuó las retenciones a que está obligado obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuenta sea mayor o igual a UFV's 10.000 (Diez mil unidades de fomento de vivienda), será sancionado con una

---

(38) Según información del Servicio de Impuestos Nacionales

pena privativa de libertad de (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación. Estas penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial. En el caso de los tributos de carácter municipal y liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor UFV'S 10000 (Diez mil unidades de fomento de vivienda) por cada periodo impositivo.

A efecto de determinar la cuantía señalada, si se trata de tributos de declaración anual, el importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los doce (12) meses del año natural (UFV S 120.000). En otros supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho imponible sea una susceptible de una liquidación.

En el nuevo Código Tributario por tanto podemos decir que la evasión es la forma específica que adopta la defraudación cuando el afecto es el físico. Por tanto no se puede hablar de que algún comportamiento orientado a no pagar los impuestos que la ley señala constituye evasión y otro, de la misma naturaleza constituye defraudación fiscal. Siempre que un contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales está cometiendo un acto de defraudación.

Sobre la evasión tributaria específicamente del impuesto al valor agregado, solo existen dos estudios realizados en los periodos 1988-1990, esto debido a la complejidad en el manejo de la información y mas a un específicamente a la evasión impositiva del IVA en el sector farmacéutico, no existen datos de ningún tipo ni siquiera el Servicio de Impuestos Nacionales cuenta con esta información.

## 6. METODOLOGIA

### 6.1. Metodología de la Investigación

La metodología que se realizará para la investigación será desplazar un estudio descriptivo y analítico. Será descriptivo porque se identificarán los niveles de recaudación, los grados de evasión, la forma de aproximación o estimación de la evasión, finalmente se analizará los resultados y surgirán correcciones que permitan reducir la evasión en el sector farmacéutico.

Para obtener mejores resultados en cuanto a la investigación se utilizarán los métodos deductivo y analítico para analizar la información recopilada, haciendo una comparación de datos obtenidos y sacar conclusiones, para que así se pueda dar una propuesta de solución al problema planteado.

En la parte del marco teórico y normativo de la investigación se definen los principales conceptos que permitirán el desarrollo del problema de investigación, en tal sentido se hace referencia conceptual a la problemática del régimen tributario, si es equitativo, a los factores de la evasión sobre todo del Impuesto al Valor Agregado, siendo esta una parte muy importante donde se pueda establecer leyes, normas y reglamentos vigentes en la cual nos servirá de base para una buena determinación y solución de la investigación.

También se presentará el método utilizado actualmente para el cálculo o estimación de la evasión del IVA, así como la cantidad recaudada por este sector.

Las cantidades recaudadas en este rubro que es objeto del presente estudio, se presentarán resultados y conclusiones de la investigación, también se presenta una propuesta orientada a contribuir y mejorar el sistema de recaudación impositiva referida al sector farmacéutico.

Se utilizarán 2 fuentes de recolección de información para llevar a cabo la elaboración de la investigación, :

- ❖ *Fuentes Primarias:* son fuentes en base a documentos como ser: compendios y libros tributarios, artículos y publicaciones de periódicos referente al tema, cuadros estadísticos del INE, página web del SIN (Servicio de Impuestos Nacionales).
- ❖ *Fuentes Secundarias:* las que se utilizarán serán compilaciones de referencias, páginas en Internet y otros acordes a la investigación.

Una vez que se recolecte toda la información necesaria se procederá a un análisis exhaustivo para poder identificar los grados de evasión en el sector comercial farmacéutico y así poder obtener una propuesta orientada a la solución del problema o tratar de que disminuya la evasión del IVA en el sector farmacéutico.

## 7. JUSTIFICACIÓN

La inquietud para iniciar una investigación en el campo impositivo más concretamente en el tema de la no aplicación del Impuesto al Valor Agregado en la comercialización de algunos medicamentos, responde a que existe una mayor evasión impositiva que se produce al Estado Boliviano y más aún siendo el Impuesto al Valor Agregado uno de los impuestos de mayor contribución al erario nacional, orientado a identificar los grados de evasión en el rubro farmacéutico.

La evasión impositiva es un problema mundial, es decir afecta a todos los estados del mundo con diversos tipos de gravedad, es un problema que ha suscitado el interés académico de muchos especialistas preocupados por encontrar vías de solución o alternativas para disminuirlo, por tanto la

evasión seguirá ocupando un papel importante en el debate tributario de los próximos años, también se ha observado en varios países latinoamericanos una tendencia a privilegiar más los objetivos de reducción de este ilícito tributario en las diferentes reformas tributarias.

Otro elemento que justifique esta investigación es la necesidad de desarrollar la misión del SIN (Servicio de Impuestos Nacionales) frente a los Contribuyentes con el fin de poner en forma oportuna, certera y enérgica, acciones de control que anticipen y contrarresten las acciones de evasión e incumplimiento, es tan urgente y tan importante como garantizarle a la nación un continuo, constante y cada vez un mayor flujo de ingreso tributario, que incremente los grados de libertad de la política fiscal e incrementar el desarrollo de la economía y sustente las condiciones de estabilidad en el país.



# PROPOSITIVA

## 8. PROPOSITIVA

El tratamiento de los ilícitos tributarios, tiene elementos propios dentro del campo tributario que han permitido desarrollar un tratamiento de los ilícitos tributarios que están deviniendo en un desarrollo independiente del derecho tributario penal. Su vinculo está referido casi exclusivamente al cumplimiento de la obligación tributaria, el cual corresponde a un interés superior del Estado y no afecta solo el interés particular de algún otro ciudadano, por lo tanto en este entendido nuestro objetivo es aportar soluciones a partir del diagnostico y análisis del comportamiento del IVA, su grado de recaudación específicamente en el sector farmacéutico, para poder determinar la evasión e identificar sus efectos en la economía y proponer ideas orientadas a la disminución de los casos de evasión tributaria.

En tanto quién estando obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documento equivalente no emita, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla su actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria. Debiendo concientizar a los contribuyentes de una forma contundente, de que si no cumplimos con nuestra obligación tributaria las consecuencias aparte de sanciones por incumplimiento no solo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal; se tendría consecuencias mucho más graves, ya que el Estado no contaría con recursos propios para poder cumplir con funciones básicas relacionadas con salud, educación, caminos, etc., repercutiendo esta situación en forma directa a la ciudadanía en general que realmente necesita de estos servicios.

Al contribuyente también debemos impartirle una cultura tributaria a través de cortes publicitarios en medios televisivos y radiales, publicidad escrita concientizando del riesgo que correría en caso de no cumplir con la obligación de emitir facturas, teniendo conocimiento que si falta a esta

obligación correrá el riesgo de la clausura de su negocio de seis días continuos hasta un máximo de 48 días, atendiendo el grado de reincidencia del infractor, la primera contravención será penada con el mínimo de la sanción y por cada reincidencia será agravada en el doble de la anterior, hasta la sanción mayor, con ese máximo se sancionará cualquier reincidencia posterior. Durante la clausura cesara totalmente la actividad del establecimiento pasible a la sanción, teniendo en cuenta estas sanciones el contribuyente tomara conciencia y conocimiento que se estaría enfrentando a un alto riesgo por incumplimiento a la emisión de una nota fiscal, atrayendo una carga más pesada la que no solo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal. Por lo tanto sería una solución al problema de esta contravención tributaria.

## **9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Del análisis efectuado de la Constitución Política del Estado, El Código Tributario, la Ley 843, conceptos de los diferentes autores en materia tributaria y la situación actual en que se encuentra la evasión tributaria del sector farmacéutico, se llegó a las siguientes conclusiones:

La evasión tributaria del sector farmacéutico en la comercialización de fármacos se manifiesta con la recarga de tributos a otros sectores de la sociedad, en realidad no se cumple con el Principio Tributario de Generalidad, es decir que todos los bolivianos están obligados a tributar la toma de conciencia sobre la función social, el tributo y la seguridad de que los gastos y las inversiones públicas son bien administradas constituyendo elementos indispensables para formar al ciudadano esclarecido, participativo y dotado de buena voluntad contributiva que ciertamente conlleva a la reducción de la evasión y al aumento de las recaudaciones.

Una de las herramientas decisivas para estabilizar el cambio es la culturización tributaria, de la población a modo de ejemplo se puede citar: los cortes publicitarios realizados en los medios televisivos y radiales, los que dan ejemplo sobre actos de evasión consumada, la falta de exigir factura.

Se puede ver, que los mismos no tuvieron el efecto adecuado, fundamentalmente por la forma en que fueron expuestos los casos, en este sentido considero que ellos deberían estar orientados a explicar cuáles son las consecuencias directas de esa omisión ilustrando que si el Estado no cuenta con recursos no puede cumplir con sus funciones básicas, que esta situación repercute en forma directa en los ciudadanos que realmente necesitan de estos servicios.

Se ve otro aspecto que incide negativamente es la falta de cooperación de los organismos oficiales provinciales para proporcionar datos requeridos por la administración tributaria nacional, situación ésta que deberá ser modificada en el corto plazo fundamentalmente por la necesidad de implementar los controles en forma cruzada con las Jurisdicciones Provinciales y Municipales.

Esta situación deberá regularizarse en lo inmediato contando para ello con el apoyo gubernamental de las provincias, sobre todo si consideramos que si bien los impuestos son recaudados a nivel nacional, y el IVA es precisamente uno de los impuestos que más contribuye al erario Nacional, luego por aplicación de Coparticipación, vuelve a las jurisdicciones provinciales las que en definitiva se benefician con la mejor recaudación.

El contribuyente debe tener bien en claro que se está enfrentando a un alto riesgo de sanciones tributarias, en este sentido y que de materializarse

esa situación, la sanción por incumplimiento le traerá una carga más pesada la que no solo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal.

Si es detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta o misiva, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones.

En la presente investigación se debe reflexionar sobre los graves daños que producen en la sociedad la evasión fiscal. Debemos pues concientizar reflexionar sobre los grandes problemas que producen la falta de ingresos a las arcas del Estado.

Por lo tanto, convivir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de igualdad y generalidad es fomentar de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía que como mencionaremos, erosiona los más profundos cimientos de la estructura de nuestro país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado. Sin lugar a dudas que la lucha no es fácil, no solo hace falta una decisión política sino, que es un verdadero desafío de toda la sociedad.

Como contribuyentes debemos tomar conciencia del grave problema que acarrea esta situación es interpretar con madurez cívica y republicana, los principios fundamentales de la convivencia humana. No solo hablamos de lo antijurídico del acto, dado que de ello no existen dudas, ni si son valederos los argumentos superfluos esgrimidos que incentiva tal actitud, deberíamos interpretar los hechos en lo más profundo del sentimiento humano y social por naturaleza.

Se puede concluir que la columna vertebral del sistema tributario boliviano lo constituye el IVA y la base de éste es la Factura. Una medida de administración tributaria es concentrar esfuerzos en mejorar su control en las etapas de habilitación, emisión, registración y rendición.

## 10. BIBLIOGRAFIA

- Dr. ODSCAR GARCÍA CANSECO. Derecho Tributario y Legislación tributaria
- Mgs. ROBERTO VISCAFÉ UREÑA. Sistema Tributario Boliviano, Compendio de Normas.
- BENITEZ RIVAS, ALFREDO. Compendio de Derecho Financiero Boliviano.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO
- COSSIO MUÑOZ R., FERNANDO. FELIX DELGADII LO, MARTA, 1989/1990. Estimación de la Evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), La Paz, Bolivia: Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE).
- DIAZ GARCIA, O; HERRERA ALVAREZ, O 1993. El fraude en el Impuestos sobre el valor añadido. Santiago de Chile: CEPAL, Proyecto Regional de Política Fiscal.
- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, 1992. Bolivia: Cumplimiento del Impuesto al valor agregado. La Paz, Bolivia
- HUARACHI, G. 1990. Estimación del potencial tributario. La Paz, Bolivia: Unidad de Análisis de Políticas Económicas (UDAPE).
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA. 1992. Nueva base de las cuentas nacionales de Bolivia - 1998 métodos y resultados. La Paz, Bolivia.
- LOAYZA MONTOYA, RAÚL. Sistema Tributario e Informalidad.

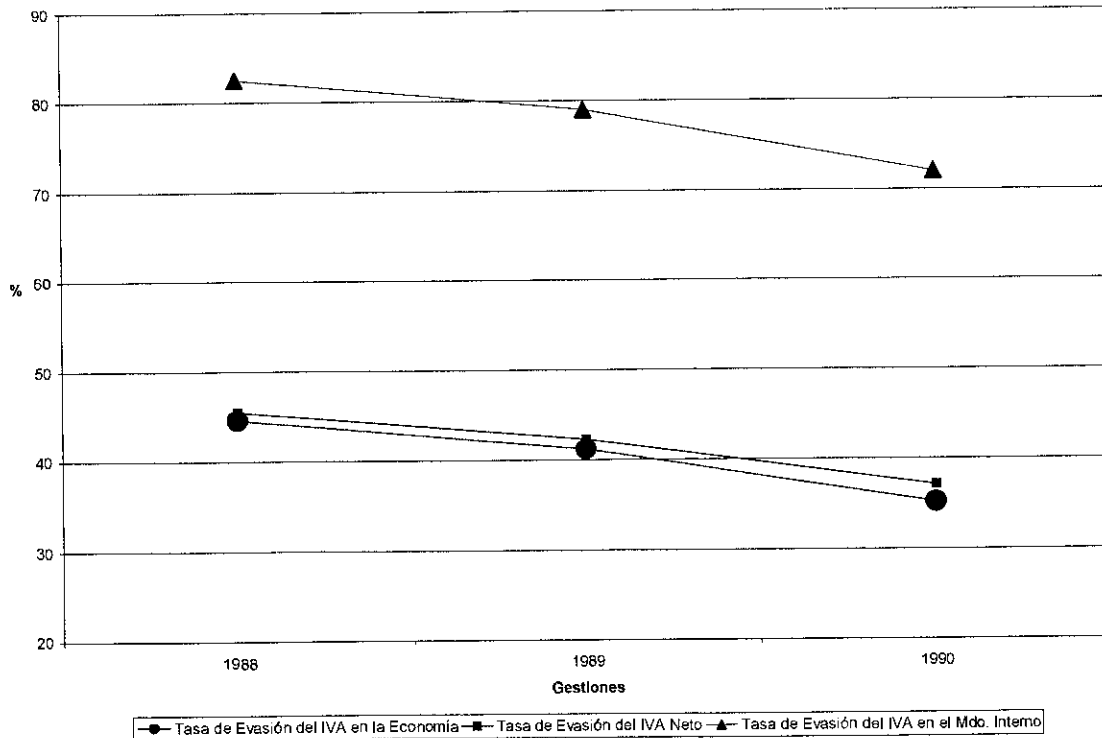
## 11. ANEXOS

CUADRO 1  
TASAS DE EVASIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

	1988	1989	1990
a) Tasa de Evasión del IVA en la Economía	44.6%	41.2%	35.2%
b) Tasa de Evasión del IVA Neto	45.5%	42.3%	37.1%
c) Tasa de Evasión del IVA en el Mdo. Interno	82.5%	79.0%	72.0%

GRAFICO 1

INDICADORES DE EVASION  
(1988-1989-1990)



¡Error! Marcador no definido. ANEXO ESTADISTICO

RECAUDACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
(En millones de bolivianos)

	1988	1989	1990
TOTAL RECAUDACIONES	628.3	789.7	1072.8
TOTAL IVA	357.3	434.5	535.8
IVA MDO.INTERNO	128.5	158.4	178.1
IVA IMPORTACIONES	143.9	159.0	178.3
IVA YPFB (*)	75.8	95.9	118.9
IVA VALORES	9.1	21.2	60.5

(\*) No incluye a las contratistas

RECAUDACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
(Estructura Porcentual)

	1988	1989	1990
TOTAL RECAUDACIONES	100.0	100.0	100.0
TOTAL IVA	56.9	55.0	49.9
IVA MDO.INTERNO	20.5	20.1	16.6
IVA IMPORTACIONES	22.9	20.1	16.6
IVA YPFB (*)	12.1	12.1	11.1
IVA VALORES	1.5	2.7	5.6

(\*) No incluye a las contratistas

RECAUDACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
(Como Porcentaje del PIB)

	1988	1989	1990
TOTAL RECAUDACIONES	6.0	6.5	7.5
TOTAL IVA	3.4	3.6	3.8
IVA MDO.INTERNO	1.2	1.3	1.2
IVA IMPORTACIONES	1.4	1.3	1.2
IVA YPFB (*)	0.7	0.8	0.8
IVA VALORES	0.1	0.2	0.4

(\*) No incluye a las contratistas



CUADRO 2  
IVA EFECTIVO Y POTENCIAL  
(En miles de bolivianos)

ACTIVIDAD	1988		1989		1990	
	IVA	IVA	IVA	IVA	IVA	IVA
	POTENCIAL	EFFECTIVO	POTENCIAL	EFFECTIVO	POTENCIAL	EFFECTIVO
PROD AGRDP.,CAZA, Y PESCA	35,934.3	1,714.4	36,323.8	1,884.9	37,944.2	2,028.3
PETROLED CRUDO Y PROD.	62,304.1	81,697.4	88,223.9	113,690.0	96,749.8	127,240.3
MINERALES	2,794.6	2,719.2	5,156.5	4,500.3	4,864.2	4,650.6
ALIMENTICIOS	75,674.4	21,866.3	82,929.3	18,992.8	69,486.1	22,734.4
BEBIDAS	19,879.3	15,181.6	20,780.7	16,400.0	21,737.2	13,317.6
TABACO	2,260.1	1,962.8	2,262.0	1,142.2	2,352.7	517.3
TEXTILES, PRENDAS DE VESTIR	27,988.4	7,451.6	31,549.5	10,355.8	32,973.3	13,451.9
MADERA Y PAPEL	17,422.8	6,919.6	19,004.6	10,087.8	16,529.5	11,236.4
QUIMICOS	48,644.9	8,448.6	54,631.1	10,236.9	71,195.7	12,612.6
MINERALES Y METALES	11,414.3	5,954.0	11,250.9	8,411.6	17,243.5	11,157.1
METALICOS, MAQ.	135,243.6	6,918.8	138,742.3	12,169.9	171,651.0	14,715.5
DIVERSOS	12,321.5	779.5	12,593.4	901.7	10,335.9	781.0
ELECTRICIDAD,	11,707.7	6,787.6	17,110.4	8,479.9	20,664.2	9,451.5
CONSTRUCCION	8,033.5	5,170.1	4,724.9	3,506.9	5,804.9	4,282.1
COMERCIO	103,922.8	65,179.8	130,142.0	80,604.4	157,146.5	94,703.3
TRANSPORTE Y COMUNICACIÓN	15,101.1	11,248.7	19,758.5	12,921.5	30,439.0	21,651.8
FINANCIEROS	8,664.4	6,937.3	11,246.6	9,206.6	10,419.1	7,612.9
EMPRESAS Y COMUNALES	68,138.2	51,234.8	80,800.9	60,100.1	96,179.2	60,534.4
RESTAURANTES	27,508.8	6,004.5	31,055.2	5,704.4	30,191.5	7,288.4
DOMESTICOS	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
ADM. PUBLICA	-38,577.0	0.0	-44,960.6	0.0	-51,778.9	0.0
<b>TOTAL RAMAS</b>	<b>656,381.7</b>	<b>314,176.6</b>	<b>753,325.9</b>	<b>389,297.5</b>	<b>852,128.7</b>	<b>439,967.3</b>
INGRESOS NO CLASIFICADOS	0.0	34,066.0	0.0	24,004.0	0.0	35,267.9
INGRESO EN VALORES FISCALES (*)	0.0	9,139.0	0.0	21,160.1	0.0	60,544.0
<b>TOTAL</b>	<b>656,381.7</b>	<b>357,381.6</b>	<b>753,325.9</b>	<b>434,461.6</b>	<b>852,128.7</b>	<b>535,779.1</b>

(\*) Datos estimados en función de las recaudaciones correspondientes a las gestiones 1991, 1992 y 1993.

En cambio, en sectores como hidrocarburos el nivel de evasión es negativo. Mientras el IVA efectivo en 1988 representó un ingreso para el gobierno de Bs. 81.7 millones la recaudación teórica calculada es solamente de Bs. 62.3 millones, equivalente a una tasa de evasión negativa del 31.1%. Situación similar se presenta para las gestiones 1989 y 1990.

**Estimación del IVA Potencial – 1990**  
**(En Miles de Bolivianos)**

Sectores Económicos	PB	PB-EX	PB-EX-VE	PB-EX-VE-IN	CII	PBI	VAI	M	IVAP
1. PRODUCTOS AGRICOLAS NO INDUSTRIALES	1 643,257	1,618,432	1,616,128	1,616,128	51,033	0	(51,033)	94,327	4,909
2. PRODUCTOS AGRICOLAS INDUSTRIALES	447,024	400,397	400,397	290,879	62,985	174,527	111,543	927	12,506
3. COCA	209,209	23,714	23,714	23,714	9,963	0	(9,963)	0	(1,107)
4. PRODUCTOS PECUARIOS	765,364	579,125	571,408	569,765	88,444	274,285	185,841	13,890	22,254
5. SILVICULTURA, CAZA Y PESCA	254,502	182,279	182,279	182,279	6,145	0	(6,145)	505	(618)
6. PETROLEO CRUDO Y GAS NATURAL	687,052	328,524	326,143	326,143	193,481	270,952	77,472	63	8,616
7. MINERALES METALICOS Y NO METALICOS	1,182,737	392,969	393,799	393,799	240,324	281,666	41,341	2,076	4,864
8. CARNES FRESCAS Y ELABORADAS	836,220	836,220	835,302	815,965	355,474	462,857	107,384	5,395	12,650
9. PRODUCTOS LACTEOS	103,109	102,232	102,397	83,060	45,021	56,493	11,472	22,594	3,982
10. PRODUCTOS DE MOLINERIA Y PANADERIA	1,028,070	970,552	977,735	958,398	313,374	651,634	338,160	94,807	48,960
11. AZUCAR Y CONFITERIA	299,825	191,537	190,345	171,008	114,876	114,876	7,103	37,167	5,132
12. PRODUCTOS ALIMENTICIOS DIVERSOS	307,034	186,175	184,463	165,126	135,978	78,988	(56,990)	41,149	(1,258)
13. BEBIDAS	431,442	422,715	418,008	398,671	184,566	354,817	170,251	23,888	21,737
14. TABACO ELABORADO	36,732	36,729	35,792	35,792	34,002	34,002	5,479	14,717	2,353
15. TEXTILES; PRENDAS DE VESTIR Y CUERO	555,393	428,604	417,027	397,690	262,596	270,236	7,640	273,706	32,973
16. MADERA Y PRODUCTOS DE MADERA	374,529	169,939	153,711	134,374	74,877	81,329	6,452	13,155	2,332
17. PAPEL Y PRODUCTOS DE PAPEL	211,693	205,775	186,438	129,786	129,786	129,786	4,224	111,807	14,198
18. SUBSTANCIAS Y PRODUCTOS QUIMICOS	235,512	216,680	204,760	185,423	113,776	174,452	60,675	530,823	71,196
19. PRODUCTOS DE REFINACION DEL PETROLEO	1,057,186	1,013,718	1,004,183	822,811	80,167	822,811	742,644	47,864	88,134
20. PRODUCTOS DE MINERALES NO METALICOS	301,593	295,863	293,388	262,003	94,440	250,640	166,201	68,338	25,713
21. PRODUCTOS BASICOS DE METALES	457,827	6,382	(37,856)	(63,078)	239,479	(63,078)	(302,557)	193,879	(8,469)
22. PRODUCTOS METALICOS, MAQUINARIA Y EQUIPO	271,999	271,261	226,772	96,051	151,804	44,150	(107,654)	1,506,754	171,651
23. PRODUCTOS MANUFACTURADOS DIVERSOS	69,917	66,741	66,526	(38,008)	30,443	(26,889)	(57,332)	141,962	10,336
24. ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	380,775	380,345	380,345	326,316	95,562	277,369	181,807	4,171	20,664
25. CONSTRUCCION Y OBRAS PUBLICAS	1,490,877	1,490,877	1,490,877	1,385,870	558,202	610,446	52,244	0	5,805
26. COMERCIO	2,534,460	2,534,460	2,534,460	2,480,109	433,362	1,847,681	1,414,319	80,391	157,147
27. TRANSPORTE Y ALMACENAMIENTO	2,611,089	2,478,483	2,478,483	2,414,465	975,829	950,672	(25,157)	80,391	6,136
28. COMUNICACIONES	320,671	286,009	286,009	263,462	53,928	263,462	209,533	9,193	24,303
29. SERVICIOS FINANCIEROS	460,052	460,052	460,052	429,624	275,705	369,477	93,772	0	10,419
30. SERVICIOS A LAS EMPRESAS	224,132	213,320	213,320	213,320	63,941	191,988	128,047	51,988	20,003
31. PROPIEDAD DE VIVIENDA	1,058,464	1,058,464	1,058,464	1,036,555	22,876	0	(22,876)	0	(2,542)
32. SERVICIOS COMUNALES, SOCIALES Y PERSONALES	1,090,289	1,090,289	1,090,289	974,981	202,382	877,483	675,102	33,217	78,718
33. RESTAURANTES Y HOTELES	998,121	998,121	998,121	998,121	327,149	598,873	271,723	0	30,191
34. SERVICIOS DOMESTICOS	92,534	92,534	92,534	92,534	0	0	0	0	0
35. SERVICIOS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA	2,127,564	2,127,564	2,127,564	1,507,266	466,010	0	(466,010)	0	(51,779)
<b>TOTAL</b>	<b>25,156,254</b>	<b>22,162,960</b>	<b>22,002,734</b>	<b>20,127,055</b>	<b>6,471,174</b>	<b>10,425,866</b>	<b>3,954,712</b>	<b>3,418,753</b>	<b>852,129</b>

NOTA:

PB = Producción Bruta; EX = Exportaciones; VE = Variación de Existencias; IN = Inversiones (Formación Bruta de Capital); CII = Consumo Intermedio Imponible; PBI = Producción Bruta Imponible  
VAI = Valor Agregado Imponible; IVAP = IVA Potencial del Mercado Interno; M = Importaciones; IVAMP = IVA Potencial de las Importaciones; IVAP = IVA Potencial.