

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

CONFERENCIA TÉCNICA



“PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA”

Subtema 3.1

AUDITORÍAS DE LOS SECTORES DE GAS, PETRÓLEO Y LUBRICANTES

**Servicio de Impuestos Nacionales
Bolivia**

**9 al 12 de septiembre de 2013
Nairobi, Kenia**

BOLIVIA: AUDITORÍAS DE LOS SECTORES DE GAS, PETRÓLEO Y LUBRICANTES

1. Antecedentes

Las reformas estructurales establecidas con las Leyes N° 1182 de Inversiones de 17 de septiembre de 1990 y la Ley N°1689 de Hidrocarburos, de 30 de abril de 1996, establecieron un escenario propicio para el aumento de la inversión privada en las actividades de los hidrocarburos, estableciendo un marco legal, regulatorio y tributario para este sector, con condiciones internacionalmente competitivas para la atracción de capitales externos a Bolivia.

Por mandato soberano del pueblo boliviano, expresado en la respuesta a la pregunta número 2 del Referéndum Vinculante de 18 de julio de 2004, y en aplicación del Artículo 139° de la anterior Constitución Política del Estado, se recupera la propiedad de todos los hidrocarburos en Boca de Pozo para el Estado Boliviano. El Estado ejerce, a través de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB), su derecho propietario sobre la totalidad de los hidrocarburos, aprobándose mediante la Ley N° 3058, el 17 de mayo de 2005, la nueva Ley de Hidrocarburos estableciendo la recuperación de la propiedad de los hidrocarburos, de dominio directo, inalienable e imprescriptible del Estado Boliviano y el marco regulatorio para los inversionistas.

El 1° de mayo de 2006, mediante Decreto Supremo N° 28701, El Órgano Ejecutivo en aplicación de la Ley N° 3058 nacionaliza los recursos naturales hidrocarburíferos del país, ratificando el rol del Estado en el control y dirección de la producción, transporte, refinación, almacenaje, distribución, comercialización e industrialización de hidrocarburos en el país, situación que fue confirmada y ratificada el 7 de febrero de 2009 mediante los Artículos 359, 360 y 361 de la nueva Constitución Política del Estado.

Ante la nueva coyuntura durante la gestión 2006, los Titulares que hubieran suscrito Contratos de Riesgo Compartido para ejecutar las actividades de Exploración, Explotación y Comercialización, y hubieran obtenido licencias y concesiones al amparo de la Ley de Hidrocarburos, N° 1689, de 30 de abril de 1996, obligatoriamente en aplicación del Artículo 65 de la Ley N° 3058, tendrían que ser adecuados a los tres tipos de contratos petroleros (producción compartida, operación y asociación).

En ese sentido en octubre de 2006, el Estado boliviano optó por el modelo de Contrato de Operación, que establece que YPFB obtiene los ingresos por la venta mensual de los hidrocarburos entregados por las empresas petroleras, deduciendo de dicho monto los costos de transporte y compresión de la comercialización de los hidrocarburos. Actualmente se encuentran vigentes 41 contratos para ejecutar las actividades de exploración y explotación.

En Bolivia, la producción de gas natural y petróleo entre el 2011 y 2012 se incrementó en un 13.8% y 15.5% respectivamente, mientras que la producción de GLP se redujo

debido a una menor producción en refinerías (ver cuadro 1), sin embargo esta situación se ha modificado en tanto que se prevé que a partir de septiembre de 2013, este producto sea exportado:

Cuadro 1. Producción de gas natural, petróleo y gas licuado de petróleo (GLP) Gestiones 2011 y 2012

| | Gas natural ¹ (Mm3/día) | | Petróleo ² (MMBbl/día) | | GLP ³ (Tm/día) | |
|----------|---------------------------------------|-------|--------------------------------------|-------|---------------------------|--------|
| | 2011 | 2012 | 2011 | 2012 | 2011 | 2012 |
| Promedio | 43,48 | 49,46 | 44,43 | 51,32 | 898,75 | 895,90 |

Fuente: YPFB. Boletín Estadístico 2012 (www.yxfb.gob.bo)

(1) Producción en punto de fiscalización. Valores actualizados en febrero de 2013.

(2) Producción certificada de petróleo, condensado y gasolina natural. Valores actualizados en febrero de 2013.

(3) Volúmenes producidos en planta y en refinerías. Valores actualizados en febrero de 2013.

El sector hidrocarburífero en la economía nacional en cuanto a tributación, es muy importante, de las 100 empresas que más tributan en Bolivia, 15 corresponden al sector cuyo pago alcanzó a Bs18.912.- millones durante 2012 (ver cuadro 2), representando así el 50.50% de la recaudación total de impuestos generados a nivel nacional de Bs.37.460.47 millones, datos que reflejan la necesidad de la existencia de un área o sector especializado en realizar fiscalizaciones a las empresas, tanto del Upstream (búsqueda, extracción, procesamiento y adecuación del petróleo y gas) como del Downstream (Refinación de petróleo, comercialización, servicios y transporte).

Cuadro 2. Importes pagados por concepto de impuestos por empresas del sector de hidrocarburos Gestión 2012 (En millones de Bs)

| PUESTO | CONTRIBUYENTE | DEPARTAMENTO | TOTAL 2012 | % de Part. 2012 |
|--|--|--------------|-----------------|-----------------|
| 1 | YACIMIENTOS PETROLIFEROS FISCALES | LA PAZ | 13,422.2 | 35.8% |
| 2 | YPFB REFINACION S.A. | SANTA CRUZ | 2,381.0 | 6.4% |
| 4 | YPFB ANDINA S.A. | SANTA CRUZ | 807.1 | 2.2% |
| 5 | YPFB CHACO S.A. | SANTA CRUZ | 575.1 | 1.5% |
| 8 | PETROBRAS BOLIVIA S.A. | SANTA CRUZ | 401.2 | 1.1% |
| 14 | GAS TRANSBOLIVIANO SA | SANTA CRUZ | 258.4 | 0.7% |
| 15 | BG BOLIVIA CORPORATION SUC. BOLIVIA | SANTA CRUZ | 235.7 | 0.6% |
| 16 | TOTAL E & P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA | SANTA CRUZ | 220.9 | 0.6% |
| 18 | REFINERIA ORO NEGRO S.A. | SANTA CRUZ | 182.2 | 0.5% |
| 24 | PLUSPETROL BOLIVIA CORPORATION SA. | SANTA CRUZ | 134.8 | 0.4% |
| 25 | YPFB TRANSPORTE S.A. | SANTA CRUZ | 107.0 | 0.3% |
| 47 | REPSOL E&P BOLIVIA S.A. | SANTA CRUZ | 57.3 | 0.2% |
| 55 | VINTAGE PETROLEUM BOLIVIANA LTD | SANTA CRUZ | 50.5 | 0.1% |
| 66 | PETROBRAS ARGENTINA S.A SUCURSAL BOLIVIA | SANTA CRUZ | 42.2 | 0.1% |
| 79 | PAE E Y P BOLIVIA LIMITED SUC. BOLIVIA | SANTA CRUZ | 37.4 | 0.1% |
| Recaudación total Hidrocarburos | | | 18,912.9 | 50.5% |
| Recaudación Total | | | 37,460.5 | 100.0% |

Fuente: SIN - Memoria Anual 2012.

Nota: A la fecha el número de empresas en todo el sector asciende a 93, de las cuales: 48 pertenecen a exploración, 2 a refinación, 36 a servicios (corresponde a las empresas que prestan servicios a los contribuyentes de hidrocarburos), 6 a transporte y 1 a comercialización (YPFB comercialización mayorista). No incluye estaciones de servicio ni distribuidores de gas por redes.

2. Estructura tributaria de la cadena de producción de hidrocarburos

De acuerdo a la Ley N° 3058, Artículo 31 las actividades hidrocarburíferas se clasifican de la siguiente manera:

- a. Exploración;
- b. Explotación;
- c. Refinación e Industrialización;
- d. Transporte y Almacenaje;
- e. Comercialización;
- f. Distribución de Gas Natural por Redes

Estas actividades hidrocarburíferas en el marco técnico de operaciones también se definen como:

- **UPSTREAM**, comprenden todas las actividades de exploración, perforación y producción hidrocarburífera en Bolivia.
- **DOWNSTREAM** comprenden todas las actividades de refinación, industrialización, transporte, comercialización interna, distribución, logística, importación y exportación de gas natural, petróleo y sus derivados.

De acuerdo a lo establecido en la Ley N° 843 y normativa reglamentaria, las personas naturales o jurídicas estarán sujetas al siguiente régimen tributario general:

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA):** Grava la venta de bienes muebles situados o colocados en territorio nacional, los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza y las importaciones definitivas. Aplica una alícuota del 13%, conforme disponen los Artículos 1 al 4 y 15 de la Ley N° 843.

En el sector de hidrocarburos aplica a la venta de petróleo, gas natural, gas licuado de petróleo y derivados, así como los servicios de administración, alquileres de plantas y maquinarias y prestación de servicios técnicos.

- **Impuesto a las Transacciones (IT):** Se aplica al ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, asimismo, los actos a título gratuito que suponga la transferencia de dominio de muebles, inmuebles y derechos, con la

alícuota del 3%, de acuerdo a lo previsto en los Artículos 72 al 75 de la Ley N° 843.

En el sector hidrocarburos están gravadas las actividades de transporte de hidrocarburos ya sean a través de ductos o por cisterna, la refinación, distribución y comercialización de hidrocarburos. Se encuentran exentas de este impuesto la compraventa de hidrocarburos y/o derivados en el mercado interno que tenga como destino la exportación, siempre que los citados productos no hubieran sufrido un proceso de transformación.

- **Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE):** Se aplica el principio de fuente, que grava con el 25% de las utilidades resultantes de los Estados Financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, teniendo como regla general la deducibilidad de los gastos que se realicen en el país o en el exterior que se encuentren vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales, establecido en los Artículos 36 al 39 y 50 de la Ley N° 843.
- **Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE):** Se aplica únicamente cuando se pague, remese o acredite rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior por concepto de intereses, rendimientos o utilidades obtenidas, asimismo por la prestación de servicios: de consultoría, asesoramiento de todo tipo, asistencia técnica, investigación, profesionales y peritajes, realizados desde o en el exterior, con la alícuota del 25% sobre el 50% del monto pagado, conforme dispone el Artículo 51 de la Ley N° 843.

Quienes se dediquen al rubro de hidrocarburos y considerando la actividad económica además de los impuestos señalados en el párrafo anterior, se constituirán alcanzados con los siguientes impuestos:

- **Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD),** que grava la importación y comercialización en el mercado interno de hidrocarburos y sus derivados con tasas específicas por unidad de medida actualizable anualmente, establecido en los Artículos 108 al 113 de la Ley N° 843.

Se entiende por producidos internamente o importados, a los hidrocarburos y sus derivados que se obtienen de cualquier proceso de producción, refinación, mezcla, agregación, separación, reciclaje, adecuación, unidades de proceso (platforming, isomerización, cracking, blending y cualquier otra denominación) o toda otra forma de acondicionamiento para transporte, uso o consumo.

- **El Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH)** grava la producción de hidrocarburos en todo el territorio nacional, cuya alícuota es del 32% del total de la producción de hidrocarburos medida en el punto de fiscalización, que se aplica de manera directa no progresiva sobre el 100% de los volúmenes

medidos en el punto de fiscalización, en su primera etapa de comercialización, establecido por los Artículos 53 al 55 de la Ley N° 3058.

Toda la cadena se encuentra sujeta a los impuestos del régimen general de tributación con sus exenciones y a los específicos del sector (ver cuadros 3 y 4):

Cuadro 3. Impuestos del sector hidrocarburos según fase de operación y actividad

| FASE | ACTIVIDADES | IMPUESTOS DE CARÁCTER GENERAL | IMPUESTOS ESPECIFICOS |
|-------------------|--------------------------------|-------------------------------|-----------------------|
| UPSTREAM | Exploración | IVA, IT, IUE, IUE BE (1) | |
| | Explotación | | |
| DOWNSTREAM | Refinación e Industrialización | IVA, IT, IUE, IUE BE (1) | IEHD (2) |
| | Transporte y Almacenaje | | |
| | Comercialización | | IEHD (2) , IDH (3) |
| | Distribución de Gas Natural | | |

Fuente: Elaboración propia.

(1) El IUE-BE aplica únicamente en caso de remesas al exterior.

(2) El IEHD aplica a la importación y comercialización mayorista en el mercado interno.

(3) YPF, la empresa estatal se encuentra alcanzada con este impuesto, por el perfeccionamiento del hecho generador establecida en el momento de medición en el punto de fiscalización de la producción de hidrocarburos en su primera etapa de comercialización conforme Ley N° 3058 Artículo 54.

Cuadro 4. Impuestos del sector hidrocarburos según estructura

| Impuesto | Alícuota | Base Imponible | Exención | Normativa |
|--|---|---|--|-------------------------------------|
| IVA Impuesto al Valor Agregado | 13% | Ventas facturadas menos compras relacionadas a la actividad gravada | - | Ley N° 843, Artículos 1 al 4 y 15 |
| IT Impuesto a las Transacciones | 3% | Ingresos Brutos | La compraventa de hidrocarburos con destino la exportación | Ley N° 843, Artículos 72 al 75 |
| IUE Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas | 25% | Utilidad Neta sobre Estados Financieros | Liberación del pago por un período de 8 años a operaciones de industrialización. | Ley N° 843, Artículos 36 al 39 y 50 |
| IUE-BE Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior | 25% | 50% sobre una utilidad presunta | - | Ley N° 843, Artículo 51 |
| IDH Impuesto Directo a los Hidrocarburos | 32% | Producción de hidrocarburos en todo el territorio nacional | Volúmenes de gas destinados al uso social y productivo uso social y productivo del gas natural en el mercado interno | Ley N° 3058, Artículos 53 al 57 |
| IEHD Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados | Tasa específica por litro de producto derivado del petróleo | Importación y comercialización en el mercado interno de hidrocarburos y sus derivados | - | Ley N° 843, Artículos 108 al 114 |

Fuente: Elaboración propia.

(*) Se encuentra en etapa de reglamentación para su aplicación.

3. Procedimiento general de fiscalización

La auditoría tributaria siendo un proceso sistemático de verificación con el objetivo de establecer si se han aplicado correctamente las normas contables, si se han interpretado y aplicado correctamente las normas legales tributarias y si, consecuentemente, se han elaborado correctamente las declaraciones juradas de los contribuyentes.

El procedimiento de fiscalización es un proceso administrativo que establece el inicio y culminación eficiente y oportuna de los procesos de determinación en sus distintas modalidades, conforme dispone la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano.

El Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a las facultades dispuestas por el Artículo 66 del Código Tributario Boliviano, en cuanto a control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación cuenta con las siguientes modalidades de procesos de fiscalización (ver cuadro 5).

Cuadro 5. Modalidades de Procesos de Fiscalización



Para llevar adelante una fiscalización, se establece un procedimiento uniforme cuya orden de fiscalización, asignación de funcionarios, requerimiento, verificación y análisis de la documentación variará en función a la modalidad aplicada, mismo que se presenta a continuación:

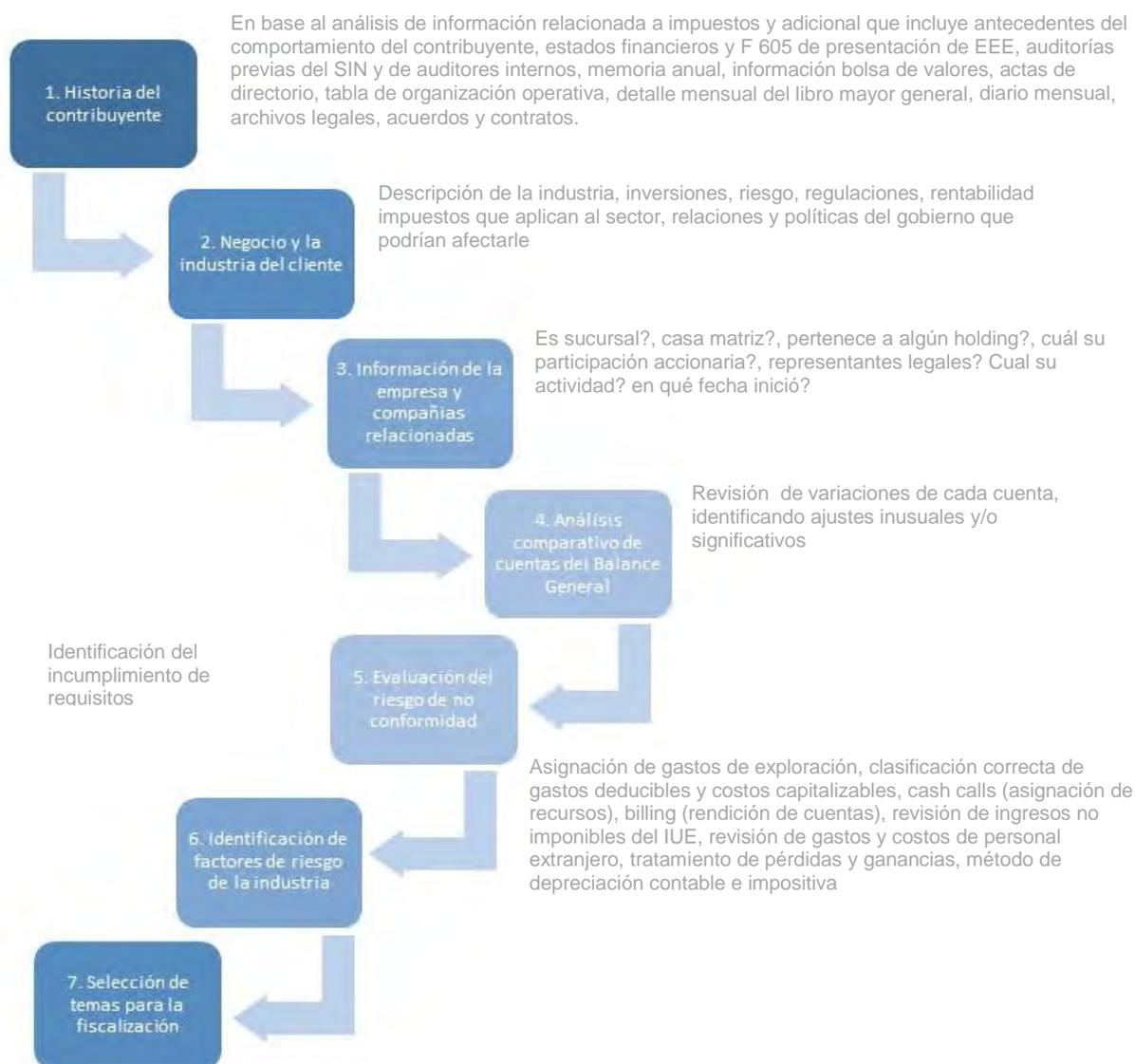
- Elaboración de estudios de inteligencia fiscal para identificar posibles fiscalizaciones.
- Generación de orden de fiscalización, a partir del informe aceptado de petición de orden de fiscalización y la asignación de funcionarios

A partir de la identificación del sector, rubro y contribuyente, el Departamento de Fiscalización, procederá a ejecutar el cronograma siguiente:

- a. Emisión de la Orden de Fiscalización o Verificación.
- b. Notificación al contribuyente con la Orden incluido el Requerimiento de Información con plazos perentorios.
- c. Recepción de los documentos solicitados
- d. Verificación y análisis de la documentación (Revisión de escritorio y/o Trabajo de Campo).
- e. Determinación de los resultados y los reparos encontrados.
- f. Elaboración de informes
 - Emisión de Informe y Resolución Determinativa por Inexistencia de Deuda Tributaria por no encontrarse reparos o pago total (impuesto omitido, intereses, multas y sanción si corresponde).
 - Emisión de Informe y la Vista de Cargo, en caso de que el pago de la deuda se omitiera o se efectuara de manera parcial.
- g. Notificación al contribuyente con la Vista de Cargo.
- h. Contribuyente tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días a partir de su notificación de la Vista de Cargo, para pagar o presentar los descargos que estime convenientes.
- i. Cumplido el Plazo, se emite la Resolución Determinativa, que se constituye en Título de Ejecución Tributaria, notificando al contribuyente.

En base al procedimiento detallado, se desarrollan las particularidades de la fiscalización al sector de hidrocarburos, que es efectuada en base a un análisis estratégico (ver cuadro 6):

Cuadro 6. Análisis estratégico del sector



4. Auditoría tributaria al sector hidrocarburos

Actualmente la empresa estatal YPFB, es dependiente de la Gerencia de Grandes Contribuyentes del Departamento de La Paz. Hasta el momento, la tarea más importante se concentra en la recepción y pago del IDH¹, conciliaciones y rectificatorias además de habersele efectuado verificaciones internas.

1 Si bien el IDH en términos estrictos corresponde al Downstream las auditorías se realizan en la etapa de producción considerando que se debe 1) Comparar la cantidad producida según fiscalización, con la cantidad certificada por entidades autorizadas; 2) Verificar la liquidación del pago del IDH de acuerdo a los contratos de operación; y la 3) Verificación de los anexos de liquidación del tributo, tanto en producción de petróleo, gas natural y GLP de plantas.

El resto de empresas del sector se encuentran distribuidas entre las gerencias de grandes contribuyentes de los departamentos de Santa Cruz y Cochabamba, quienes tienen a su cargo la labor de fiscalizar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

4.1. Auditorías a las operaciones en el Upstream

Este proceso abarca el segmento de la industria que se ocupa de la extracción del hidrocarburo (Petróleo, Gas Natural y GLP de Plantas), que consiste en exploración, perforación, explotación hasta su entrega en refinería, plantas de proceso o fraccionamiento para el inicio del proceso industrial. Los impuestos gravados en operaciones en el Upstream, IVA, IT e IUE.

En procesos de Auditorías Tributarias, se analiza el hecho generador del tributo, que se perfecciona en el punto de fiscalización, consiguientemente el objetivo central es la determinación del ingreso percibido en función al precio establecido y la cantidad producida, para lo cual se efectúan técnicas de reconstrucción del proceso productivo en función a los insumos requeridos y/o activos fijos utilizados (capacidad de producción).

Asimismo, el sector petrolero tiene particularidades en su aplicación para realizar su registros contables es decir existe normas específicas tanto técnicas y legales.

Por tanto, realizando la verificación del manejo contable y tributario en operaciones en el Upstream, se ejecutan principalmente las siguientes técnicas:

Para IVA

1. Revisión la retribución del titular, que consiste en la recuperación de costos, es decir mano de obra, materiales, depreciación de activos fijos y entre otros.
2. Revisión de los documentos relacionados a la producción de petróleo y gas.
3. Revisión de las compras, verificando que estén vinculados con la actividad gravada, que cumplan las formalidades y estén respaldas con medios fehacientes de pago de acuerdo a la normativa.
4. Contrastar las compras y las ventas con terceros informantes.

Para el IT

- 1.- Comparar la cantidad vendida en mercado interno con la cantidad producida, para identificar Ingresos no declarados.

Para el IUE

1. Comparar la cantidad vendida en mercado interno y/o externo con la cantidad producida, para identificar Ingresos no declarados.
2. Identificación de errores contables, lo cual genera apropiaciones indebidas de gastos.
 - El no diferimiento de un gasto
 - Imputaciones indebidas
 - Depreciación de activos fijos de acuerdo a normas tributarias específicas vigentes.
- 3.- Identificación de operaciones marginadas de la contabilidad
 - Simulación de pérdidas
 - Ocultamiento de utilidades
 - Simulación de pasivos
 - Ocultamiento de activos (Cuentas por Cobrar).
- 4.- Revisión la retribución del titular, que consiste en la recuperación de costos, es decir mano de obra, materiales, depreciación de activos fijos y entre otros.
- 5.- Revisión de gastos deducibles y no deducibles para la determinación de la base imponible.

4.2. Auditorías a las operaciones en el Downstream

En el estudio de inteligencia fiscal se determina el alcance de la auditoria impositiva que comprende: impuestos, periodos y conceptos a revisar de acuerdo a las modalidades establecidas en el punto 3.

En las operaciones de Downstream, corresponde revisar las actividades de:

- a. Refinación e Industrialización;
- b. Transporte y Almacenaje;
- c. Comercialización;
- d. Distribución de Gas Natural por Redes

4.2.1 Refinación

La refinación es el proceso que convierte el petróleo en productos genéricamente denominados carburantes, combustibles líquidos o gaseosos, lubricantes, grasas, parafinas, asfaltos, solventes y otros subproductos que generen dichos procesos.

En las refinerías se pueden revisar los siguientes impuestos: IVA, IT, IUE, IUE-BE, RC-IVA y IEHD, de acuerdo a procedimientos específicos para cada uno de ellos.

4.2.2 Comercialización minorista

Comprende la comercialización al por menor al consumidor final de las actividades de estación de servicios y venta de lubricantes, de los productos provenientes del petróleo genéricamente denominado carburante, combustible líquido o gaseoso, lubricantes, grasas, parafinas, asfaltos, solventes y otros subproductos que generen dichos procesos. Dicha actividad es

En esta actividad se pueden revisar los siguientes impuestos: IVA, IT, IUE, IUE-BE, RC-IVA, de acuerdo a procedimientos específicos para cada uno de ellos.

4.2.3 Transporte de hidrocarburos

Es toda actividad para trasladar o conducir de un lugar a otros hidrocarburos o sus derivados por medio de tuberías, utilizando para ello diversos medios e instalaciones auxiliares, que incluyen el almacenaje necesario para esta actividad y que excluyen la distribución de gas natural por redes.

En el transporte de hidrocarburos se pueden revisar los siguientes impuestos: IVA, IT, IUE, IUE-BE, RC-IVA, de acuerdo a procedimientos específicos para cada uno de ellos.

4.2.4 Algunas técnicas adicionales de revisión downstream

Para IEHD se revisa:

1. Si el impuesto fue pagado en la salida de la refinería
2. Los tipos de productos y cantidades refinados de acuerdo a sus reportes presentados a entidades reguladores.
3. La coherencia entre la cantidad comprada y cantidad refinada.
4. El movimiento del volumen de productos refinados y vendidos
5. La cantidad importada e impuestos pagados.

Para IVA se revisa:

1. Las ventas, considerando los volúmenes comprados, transportados, reportados a las autoridades competentes respecto a las ventas facturadas y declaradas.
2. Que la facturación corresponda al periodo de comercialización y/o medición (servicios continuos).
3. Las compras, verificando que estén vinculados con la actividad gravada, que cumplan las formalidades y estén respaldadas con medios fehacientes de pago de acuerdo a la normativa
4. Contrastar las compras y las ventas con terceros informantes.

5. Al revisar IVA se tendrá presente la particularidad en la facturación: débito fiscal y crédito fiscal del comprador
 - a) El Impuesto Especial a los Hidrocarburos (IEHD) se muestra por separado en la factura. El precio del producto y el IEHD = Total factura, el vendedor paga el débito fiscal sobre el precio total, sin considerar el IEHD.
 - b) El Crédito Fiscal IVA se computa sobre el total de la factura emitida por la Refinería (incluido el IEHD).

Para IT se revisa:

1. Si la alícuota del impuesto se aplica sobre el margen (ventas menos compras).

Para IUE se revisa:

1. Los ingresos, considerando la incidencia de revisión de ventas, las ventas no declarados constituyen ingresos gravados del IUE, asimismo verificar los ingresos imponible y no imponible declarados por el contribuyente.
2. Los gastos, estén vinculados a la renta gravadas, respaldos con documentos originales comerciales, contables, financieros y que los mismos cumplan con la normativa tributaria (gasto deducible y no deducible).
3. Las operaciones bancarias para establecer remesas al exterior y su correspondiente retención de IUE-BE.

5. Casos

Caso 1 Facturas con hechos generadores en otra gestión

Del análisis de las facturas que respaldan el Crédito Fiscal de la Empresa Productora, se detectó facturas que fueron emitidas por la empresa "Servicios Bolivia" el 24 de octubre de 2002 y 7 de marzo de 2003, pero por hechos generadores acaecidos en una gestión anterior, vale decir en 1998, los conceptos de dichas facturas vienen a ser, pagos de Leasing de la planta criogénica del Campo X por los meses de abril, mayo y junio de 1998, así como los gastos de importación, pagos que la Empresa Productora realizó a la empresa "Servicios Company" con sede en Houston USA, mediante giro bancario al exterior sin haber realizado la retención correspondiente de IUE Beneficiarios del Exterior, cabe recalcar que los pagos realizados a la empresa norteamericana fueron respaldados por las facturas internacionales 980017a, 980017b, 980017d, 980018a y 980018b.

Al respecto, es necesario acotar lo siguiente:

Si bien los servicios fueron prestados por "Servicios Bolivia", pero facturados por "Servicios Company", los pagos fueron realizados mediante transferencia bancaria

directamente a cuentas bancarias de “Servicios Company”, sin efectuar las retenciones y pago del impuesto IUE-BE.

Por recomendación de la auditoría practicada por los auditores externos y al asumir la falta de retención del IUE-BE, así como el correspondiente pago; el contribuyente luego de analizar la situación y con el claro afán de obtener ventajas fiscales decide devolver las facturas inicialmente recibidas de “Servicios Company”, para reemplazar con facturas locales emitidas por “Servicios Bolivia” lo que aparentemente le permite beneficiarse del crédito fiscal de las mismas.

Otra de las pruebas que demuestra la intencionalidad del contribuyente de favorecerse del crédito fiscal que genera las facturas locales, es que cancela adicionalmente a “Servicios Bolivia” el importe correspondiente al impuesto IT que debió asumir el proveedor.

La Empresa Productora señala que según lo establecido en el contrato de arrendamiento financiero de la planta criogénica, “Servicios Bolivia” debió haber facturado localmente por este concepto. Posteriormente ante reclamos realizados por parte de Empresa Productora dicha situación fue subsanada mediante la emisión de dichas facturas, las cuales cumplen los requisitos principales para ser válidas para el cómputo del crédito fiscal, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 5 de la Ley No. 843.

Además menciona el contribuyente, que el hecho generador en el caso de prestaciones de servicios nace en el momento que se finalice la ejecución del mismo o desde la percepción total del precio el que fuera anterior, consecuentemente cabe destacar dos aspectos: i) las facturas observadas se refieren a un servicio que a la fecha de facturación estaba en curso y no había finalizado en relación a su ejecución, como se lo evidencia en el contrato de arrendamiento financiero entregado al equipo de fiscalización; y ii) si bien hubo un pago parcial del precio, el proveedor no facturó en tiempo y forma.

El contribuyente argumenta que los montos pagados a la empresa “Servicios Company” con sede en Houston USA, son por servicios que a la fecha estaban en curso, al respecto hacemos notar que el servicio al que hace referencia el contribuyente se refiere a un contrato de arrendamiento financiero y pagos por importación de equipos, como se podrá notar la normativa tributaria establece en el caso de arrendamiento financiero que el hecho imponible se perfecciona en el momento del vencimiento de cada cuota, Ley N° 843 Artículo 4; en el caso de las importaciones el hecho imponible se perfecciona en el momento que finalice su ejecución Ley 843 Artículo 4; de lo que se concluye que las cuotas por arrendamiento financiero estaban vencidas y que el servicio por las importaciones ya se había realizado, hechos que conocía el contribuyente al momento que realizó del pago a la empresa del exterior sin haber realizado la retención correspondiente.

Por lo tanto, no corresponde que Empresa Productora, cuatro años después, en el intento de subsanar su falta de retención del impuesto IUE-BE en su momento, tome un crédito Fiscal por un hecho que originalmente de acuerdo a los antecedentes le correspondía haber realizado la Retención IUE Beneficiarios del Exterior.

Al respecto el Decreto Supremo N° 24051, Artículo 34 (Beneficiarios del Exterior) estipula: “Según lo establecido en el Artículo 51° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana de las detalladas en los Artículo 4° del presente reglamento y 19° y 44° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), deberán retener y pagar hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se produjeron dichos hechos, la alícuota general del impuesto sobre la renta neta gravada equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto total acreditado, pagado o remesado.

Ley N° 843, Artículo 4°, Inciso e) En el caso de arrendamiento financiero, el hecho imponible se perfecciona en el momento del vencimiento de cada cuota.

Ley N° 843, Artículo 46°, El impuesto IUE tiene carácter anual y será determinado al cierre de cada gestión en las fechas en que disponga el reglamento, para el efecto, los ingresos y gastos serán considerados del año en que termine la gestión, en el cual se han devengado.

Por el presente concepto, la Corte Departamental de Justicia de Santa Cruz ha fallado en primera instancia a favor de la Administración Tributaria, encontrándose en éstos momentos en la Corte Suprema de Justicia en espera de un fallo definitivo.

Caso 2 Ingresos por Overhead no facturados

De la revisión de los registros contables y documentación de respaldo proporcionada por Empresa Petrolera, se identificó que durante el periodo sujeto a fiscalización, el contribuyente recibió ingresos (efectivo) que fueron abonados en las siguientes cuentas bancarias contables del activo disponible: *5730012813 BANCO X, CUENTA CORRIENTE, USD - C5* y *5730003312 CHASE MANHATTAN, CUENTA CORRIENTE, DOLARES (USD)-C4*, por concepto de overhead cobrados a los socios de los Bloques Petroleros operados por el contribuyente Empresa Petrolera, correspondiente a los periodos fiscalizados y a otros periodos anteriores a este, sin embargo no emitió las facturas respectivas.

No obstante de que el contribuyente Empresa Petrolera dispone de un Manual de Cuentas (que se muestra a continuación) que determina la forma de registro contable de los overheads “gastos para el bloque petrolero beneficiario”, así como “ingresos recibidos efectivamente por los servicios prestados a los socios por el operador”, no se emitieron las facturas respectivas por los importes registrados en las cuentas bancarias.

Como se puede apreciar, en la siguiente descripción obtenida del Manual de Cuentas para el tratamiento contable de las operaciones del contribuyente, la cuenta de Ingresos 75.903.100 *RECUPERACION POR OVERHEADS SEGÚN ACUERDOS*”, se abonará (registro del ingreso) por el importe de los *overheads facturados* a socios (socios de los bloques operados por el contribuyente), con cargo a las cuentas corrientes (cuenta de banco, efectivo).

Considerando que los overhead constituyen costos corporativos de administración y apoyo prestados por el operador de un bloque petrolero, por cuyos servicios prestados, recibe ingresos que corresponden a los costos de los mismos; independientemente del sujeto que lo presta (por sí mismo o por terceras personas), el efectivo recibido por el contribuyente Empresa Petrolera, representan ingresos gravados por los Impuestos al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones.

El contribuyente menciona que los ingresos no corresponden a ningún servicio sino que representan a la contabilización del reembolso que hacen los socios al operador del bloque petrolero, en este caso a la Empresa Petrolera y que por lo tanto no corresponde su facturación.

Por otra parte, indica que se hizo una incorrecta interpretación del manual de cuentas que de forma clara denomina a la cuenta 75.903.100 como RECUPERACIÓN POR OVERHEADS SEGÚN ACUERDOS, identificación que, independientemente del texto que la acompaña, demuestra su característica esencial (recuperación/reembolso) y lo que es más importante concuerda con la *realidad económica* de las *operaciones* que en ella se consignan, *que no son* otros que la efectivización de REEMBOLSOS por gastos incurridos por nuestra empresa como operador respecto la administración del bloque petrolero.

Por lo mencionado, el contribuyente afirma que los ingresos por reembolso (overhead) no son ingresos gravados por que no están comprendidos en el objeto del IVA, previsto en el Artículo 1° de la Ley N° 843, y están expresamente excluidos del objeto del Impuesto a las Transacciones (IT) conforme al Artículo 4° del Decreto Supremo No. 21532 inciso. b).

Asimismo, indica que la empresa como operador de un Contrato de Riesgo Compartido no presta servicios al bloque ni a los otros socios porque forma parte del mismo. Esta situación implicaría que la empresa se prestaría servicios a si mismo toda vez que por el Contrato de Riesgo compartido no se configura una persona jurídica, siendo que el objetivo del operador no es prestar servicios lucrativos sino generar utilidades para que las mismas sean distribuidas a todos los socios, hecho por el cual, los socios no operadores reembolsan la totalidad de los costos administrativos y operativos incurridos por el socio operador.

Al efecto, el Inciso b), Artículo 1° de la Ley 843 indica que, están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los contratos de obras, *prestación de servicios* y

toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación.

En el caso del Impuesto a las Transacciones (IT), de acuerdo con el Artículo 72° de la señalada norma, están alcanzadas por el Impuesto a las Transacciones, el ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler, de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta.

Por lo tanto del análisis realizado a las declaraciones y apreciaciones realizadas por el contribuyente, se establece lo siguiente:

El contribuyente indica que los abonos en las cuentas bancarias contables del activo disponible: 5730012813 BANCO INDUSTRIAL, CUENTA CORRIENTE, USD - C5 y 5730003312 CHASE MANHATTAN, CUENTA CORRIENTE DOLARES (USD)-C4 no corresponden a ningún ingreso por servicio, sino que representan la contabilización del reembolso que hacen los socios al operador del bloque petrolero. Al respecto, se explica lo siguiente: los abonos realizados en las cuentas contables de banco indicadas (que corresponden a la Empresa Petrolera) provienen de transferencias de fondos de las cuentas de banco de cada uno de los bloques, es decir, en las cuentas de los bloques representan gastos y en las cuentas de Empresa Petrolera, el ingreso (efectivo cobrado).

Los fondos recibidos por la Empresa Petrolera en las cuentas bancarias contables del activo disponible: 5730012813 BANCO INDUSTRIAL, CUENTA CORRIENTE, USD - C5 y 5730003312 CHASE MANHATTAN, CUENTA CORRIENTE, DOLARES (USD)-C4, representan ingresos, así como también significan gastos los fondos entregados por cada uno de los bloques petroleros a Empresa Petrolera a través de la transferencia de fondos.

El contribuyente no presenta ninguna documentación para demostrar el respaldo de los gastos realizados y registrados contablemente en la cuenta 6290500012 OVERHEAD – OPERADOR, sin embargo cree tener derecho al reembolso, cuando los gastos realizados por los bloques operados por la Empresa Petrolera, ya fueron registrados y apropiados a las diferentes cuentas de gasto.

El contribuyente afirma que los overheads representan REEMBOLSOS por gastos incurridos como operador por la administración del bloque petrolero, sin embargo, la inexistencia de facturas y documentación para demostrar los diversos gastos incurridos, prueba la prestación de servicios administrativos por el Operador al Bloque Petrolero.

La cuenta 6290500012 OVERHEAD – OPERADOR que registra los gastos por Overheads ha sido considerado deducible para efectos del IUE, debido a que precisamente constituyen costos corporativos de administración y apoyo prestados por

el operador de un bloque petrolero, es decir no se trata de una mera explicación expuesta en el propio Manual de Cuentas contables del Contribuyente.

Es importante mencionar que el presente caso fue analizado por la Superintendencia Tributaria, habiendo fallado a favor de la Administración Tributaria en dos instancias, encontrándose en estos momentos en análisis en la Corte Suprema de Justicia.

Caso 3 Pagos efectuados por servicios recibidos de Casa Matriz

Como resultado de la revisión realizada a la documentación presentada en respaldo al gasto registrado en los Libros Mayores del contribuyente Empresa X- Bolivia, se identificaron gastos respaldados por facturas emitidas por Empresa X – Europa, por concepto de prestación de servicios de personal expatriado (Residentes), refacturación de gastos realizados por cuenta y orden de Empresa X-Bolivia, servicios de asistencia técnica especializada de geología, sísmica, reservas, etc., que sin embargo estos gastos a la fecha no cuentan con la retención del IUE-BE correspondiente.

El contribuyente manifiesta que, por regla general, correspondería la retención del IUE-BE por dichos servicios e intereses bajo la Ley boliviana. Sin embargo, debido a que los pagos son realizados por una empresa boliviana a favor de una sociedad domiciliada en el exterior, corresponde la aplicación obligatoria del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) suscrito entre ambos países, ratificado por la Ley 1655 de 31 de julio de 1995. A tal efecto, para una correcta interpretación y aplicación del referido CDI y con la finalidad de aclarar los confusos e inadecuados criterios que se han venido generando hasta la fecha, es imprescindible detenernos en la explicación de los siguientes conceptos básicos de Derecho Internacional Tributario.

El primer paso básico para aplicar un CDI es establecer quiénes son las “personas” a las cuales se aplica el CDI. La respuesta se encuentra en el Artículo 1 del CDI, que indica que el convenio se aplica a las personas que son residentes en uno o ambos Estados contratantes. En el caso que nos ocupa, el CDI con el país europeo establece que este se aplica a las personas domiciliarias en uno o ambos Estados.

Esto significa que para la aplicación del CDI es imprescindible demostrar que la empresa Empresa X–Europa, tiene domicilio en Europa y que la Empresa X- Bolivia tiene domicilio en Bolivia. La respuesta a la primera pregunta está en la propia Vista de Cargo, donde se establece que Empresa X-Europa es una empresa europea, por lo que no hace demostrar tal extremo con documentación adicional. La respuesta a la segunda pregunta se evidencia con la sola existencia del Número de Identificación Tributaria (NIT) de la Empresa X-Bolivia, que la acredita como contribuyente independiente del Estado Boliviano en calidad de sucursal.

En consecuencia, ambas empresas podrán invocar la aplicación del CDI suscrito entre Bolivia y el país europeo para evitar que se produzca doble imposición internacional sobre las rentas que estas generan en sus operaciones comerciales.

Todo CDI constituye una distribución de potestades tributarias entre los estados contratantes para evitar la doble imposición internacional. Es así que existe una regla general sobre beneficio o utilidades de las empresas, que se aplica cuando no existen reglas específicas sobre tipos de rentas reguladas separadamente en los siguientes artículos. Por ejemplo, si en el CDI existe un Artículo específico sobre Intereses, este será aplicación preferente sobre el Artículo VII referido beneficios de las empresas en general.

Esta breve explicación sirve para comprender que el CDI favorece el principio de residencia como regla general, al señalar primero que las rentas de una empresa son gravadas en el país de residencia. Eso se entiende de la primera parte del párrafo 1 del artículo VII, que dice: “Los beneficios de una empresa de un estado solamente serán gravables en este estado”. Por ejemplo, si una empresa europea obtiene rentas en Bolivia, esta solamente podrán ser gravadas por el país europeo.

La primera excepción a esta regla general se presenta cuando la empresa realiza operaciones en el otro Estado por medio de un Establecimiento Permanente. Esto quiere decir que si la empresa extranjera referida anteriormente obtiene dichas rentas por la operación de un establecimiento permanente situado en Bolivia, el derecho a gravar esa renta corresponderá lógicamente a Bolivia y ya no al país europeo.

Posteriormente a estos alegatos el contribuyente aceptó y conformó los reparos realizados por este concepto.

6. Conclusiones

Con las experiencias adquiridas en la ejecución de los procesos de fiscalización, podemos asegurar que se han mejorado sustancialmente los resultados en las fiscalizaciones realizadas, teniendo en consecuencia mayores recaudaciones, así como mayor sustento legal, contable y técnico en las observaciones realizadas.

Por el alto número de transacciones de las empresas domiciliadas en el país con empresas del extranjero, ya sean casa Matriz, subsidiarias, etc., actualmente se está trabajando en modificaciones en la normativa tributaria, para hacer de ésta más práctica y apropiada en el desarrollo de fiscalizaciones a las empresas petroleras.

Debido a la ampliación de las operaciones de las empresas transnacionales que operan en la industria petrolera, con empresas del exterior, ya sean empresas totalmente ajenas o vinculadas entre sí, el incremento de operaciones con el exterior y los costos de transferencias, en la actualidad uno de los principales desafíos de la Administración es la fiscalización de las empresas que realizan este tipo de transacciones.