**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA "GABRIEL RENÉ MORENO"**

**FACULTAD DE AUDITORÍA FINANCIERA O CONTADURÍA PÚBLICA**

**UNIDAD DE POSTGRADO**

**MAESTRÍA EN GERENCIA TRIBUTARIA**

**TESIS DE GRADO**

# PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE ZONAS DE COINCIDENCIA QUE EVITEN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN CONVENIOS INTERNACIONALES, DE ACUERDO CON LA RND 10170000030

**Trabajo final de grado para optar al título de Máster**

**Autor: Lic. Heidy Daniela Guaman Cabello Teléfono Fijo: 3203850**
**Móvil: 78469321**
**e-mail: hguaman.c@gmail.com**

**DIRECTOR DE TRABAJO FINAL DE GRADO:**
**M.Sc. Miguel Ángel Fernández Suarez**

**Santa Cruz de la Sierra - Bolivia**
**MARZO – 2023**

## ÍNDICE GENERAL


| | | |
|---|---|---|
| 1. INTRODUCCIÓN | | 1 |
| a. | ANTECEDENTES | 1 |
| b. | PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 3 |
| c. | PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN | 5 |
| c.1. | Pregunta Central | 5 |
| c.2. | Preguntas específicas | 5 |
| d. | OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN | 5 |
| d.1. | Objetivo General | 5 |
| d.2. | Objetivos Específicos | 5 |
| e. | LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN | 6 |
| e.1. | Límite temporal | 6 |
| e.2. | Límite Espacial o Geográfico | 6 |
| e.3. | Limite sustantivo | 6 |
| f. | JUSTIFICACIÓN | 7 |
| g. | METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN | 7 |
| g.1. | Tipo de investigación | 7 |

g.2. Hipótesis 7

g.3. Diseño Metodológico 8

CAPITULO I. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA 10

MARCO TEÓRICO 11

1.1. MARCO CONCEPTUAL 11

1.1.1. PRINCIPIO DE FUENTE 11

1.1.2. RESIDENCIA FISCAL 11

1.1.3. IMPLICACIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL 12

1.1.4. RESIDENCIA FISCAL EN BOLIVIA 13

1.1.5. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 13

1.1.6. TEORÍA DE FUENTES Y PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO 15

1.1.7. DEFINICIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN 16

1.1.8 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL 17

1.1.9. DOBLE TRIBUTACIÓN ECONÓMICA 18

1.1.10. DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA 18

1.1.11. DEFINICIÓN DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN 19

1.1.12. CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN 20

1.1.13. DEFINICIÓN DE COINCIDENCIA 21

1.1.14. DEFINICIÓN DE ZONA 22

1.1.15. DEFINICIÓN DE ZONAS DE COINCIDENCIA 22

1.1.16. DEFINICIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN 23

1.1.17. PRINCIPIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN 24

1.1.17.1. TEORÍA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE 24

1.1.17.2. TEORÍA DE LA FUENTE DE INGRESOS 25

1.1.18. CLASIFICACIÓN DE INGRESOS SUJETOS IMPUESTO SOBRE RENTA 25

1.1.18.1. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS GRAVADOS POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 25

1.2. MARCO LEGAL 28

CAPITULO II. DIAGNOSTICO 31

ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL 32

2.1. DOBLE TRIBUTACIÓN 32

2.2. CAUSAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN 34

2.2.1. CONFLICTOS FUENTE / RESIDENCIA 34

2.2.2. CONFLICTOS RESIDENCIA / RESIDENCIA 35

2.2.3. CONFLICTOS FUENTE / FUENTE 36

2.2.4. CONFLICTOS DERIVADOS DE LA DIFERENCIA EN LAS NORMAS SOBRE DEDUCIBILIDAD DE GASTOS 37

2.3. CONSECUENCIA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN 38

2.3.1. CARGA FISCAL EXCESIVA E INJUSTA SOBRE EL CONTRIBUYENTE 38

2.3.2. EVASIÓN Y ELUSIÓN 38

2.3.3. FRENO DESARROLLO ECONÓMICO/INVERSIONES EXTRANJERAS 39

2.3.4. LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS 40

2.4. PLANIFICACIÓN FISCAL ASOCIADA A CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN 40

2.4.1. CLAUSULAS ANTI-ABUSO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN 41

2.4.2. DESARROLLOS EN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN BRASIL 41

2.4.3. CASO CONCRETO BRASILEÑO- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y LOS RESULTADOS DE LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ABUSIVA 42

2.4.4. DESAFÍOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS 45

2.5. LA PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN BOLIVIA 46

2.5.1. TRIBUTACIÓN DE BENEFICIARIO DEL EXTERIOR CON RESIDENCIA FISCAL EN UN ESTADO QUE TENGA SUSCRITO CON BOLIVIA UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDI) 46

2.5.2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO DEL MERCOSUR 51

CONCLUSIONES DEL DIAGNOSTICO 53

CAPITULO III. ANÁLISIS COMPARADO INTERNACIONAL 55

3.1. INTRODUCCIÓN 56

3.2. ARGENTINA 56

3.3. CHILE 58

3.4. PERÚ 60

3.5. COLOMBIA 62

3.6. BOLIVIA 65

CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS COMPARADO INTERNACIONAL 67

CAPITULO IV. PROPUESTA 68

4.1. INTRODUCCIÓN 69

4.2. RETENCIÓN SOBRE INGRESO 69

4.2. NECESIDAD DE EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN 71

4.3. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN 71

4.3.1. CONVENIOS PARA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (CDI) 72

4.4. PROCESO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS 73

4.5. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN 74

4.6. PROPUESTA DE CDIs COMO MÉTODO PARA DEFINIR ZONAS DE COINCIDEN Y EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL 75

4.6.1. DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN (CDI) 75

4.6.2. CONTENIDO DE CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE TRIBUTACIÓN 76

4.6.3. PRINCIPIO DE NO AGRAVACIÓN 78

4.7. MARCO JURÍDICO QUE RESPALDA LA APLICACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN 79

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 85

CONCLUSIONES 85

RECOMENDACIONES 86

BIBLIOGRAFÍA 87

ANEXOS 91

Anexo I PERFIL DE TESIS 92

Anexo II. MODELO DE CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL 107

Anexo III. RND Nº 10170000030 116

# ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Análisis de las casusas y efectos 13

Gráfico 4.1. Proceso de impuestos a las ganancias 70

## ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 3.1. Convenio de argentina con países para evitar doble imposición 53

Cuadro 3.2. Convenio firmado con países para evitar doble imposición 55

Cuadro 3.3. Convenio firmado con países para evitar doble imposición 57

Cuadro 3.4. Convenios vigentes, suscritos por Colombia 60

Cuadro 3.5. Convenios internacionales suscritos por Bolivia 62

Cuadro 4.1. Retenciones en país de Destino del Servicio 66

Cuadro 4.2. Beneficios empresariales sin establecimiento permanente 79

Cuadro 4.3. Beneficios empresariales con establecimiento permanente 80

## 1. INTRODUCCIÓN

La compatibilidad de los impuestos de dos o más estados diferentes sobre la renta de una misma persona física o jurídica, por estar dentro de los límites de los impuestos previstos por la ley, ocasiona la doble imposición en terreno, sobre todo cuando la legislación interna no prevé ningún sistema de deducción del impuesto pagado en otro Estado o de segregación del ingreso ya gravado.

Pese a que existen determinados principios en la legislación internacional, muchos países han optado por el establecimiento de un convenio o tratado bilateral con el fin de resolver definitivamente el problema, y solucionar, unilateralmente el mismo, apoyado en su derecho Interno, lo cual en muchos casos resulta insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un Estado con frecuencia no son aceptados en la del otro y sobre todo la ausencia de una complementación reglamentaria destinada a la conciliación de los puntos de coincidencia en los impuestos gravados (Margain, 2016).

### a. ANTECEDENTES

Es probable que la doble imposición tributaria entre países sudamericanos exista en un grado muy limitado porque actualmente no hay mucha inversión directa entre estos países.

La existencia de doble imposición tributaria depende del grado en que esos países traten de gravar los ingresos obtenidos en el extranjero por residentes o empresas en el exterior. Si las leyes fiscales tributarias de estos países no cubren los ingresos recibidos en el extranjero o alternativamente, no se hace ningún esfuerzo para aplicar dichas leyes si estas existen, entonces no surge el problema de la doble tributación, lo que podría ocurrir seria lo contrario, es decir la su tributación.

En Bolivia desde el año 2003, con la implementación del Código Tributario Boliviano (Ley 2492), se establecen las Fuentes del Derecho Tributario, sobre la base de una prelación normativa en orden siguiente:

1. La Constitución Política del Estado
2. Los convenios y acuerdos internacionales aprobados por el Poder Legislativo
3. El presente Código Tributario
4. Las Leyes
5. Los Decretos Supremos
6. Resoluciones Supremas
7. Otras normas de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación definidos en este Código.” (SIN Servicio de Impuestos Nacionales, 2017)

Consecuentemente, conforme lo establecido en los acuerdos y convenios internacionales ratificados por la constitución, el Poder Ejecutivo establece mediante Decreto Supremo el derecho de la alícuota del Gravamen Arancelario aplicable a la importación de mercancías cuando corresponda los derechos y obligaciones de compensación derechos antidumping. (Ley 2492., 2003)

Por otro lado, que el numeral 13 del Artículo 66 de la Ley Nº 2492 establece que la Administración Tributaria podrá hacer uso de otras facultades que le otorgan disposiciones legales especiales. En este sentido, el Artículo 4 del inciso a) la Ley del Servicio de Impuestos Nacionales Nº 2166 del 22 de diciembre de 2000, establece que es atribución del SIN: “Verificar y aplicar las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Leyes específicas tributarias, Código Tributario, Decretos Supremos, Resoluciones Ministeriales, Supremas y Administrativas y demás normas en materia tributaria.” (Ley 2492., 2003).

Todo lo anterior hace hincapié en la vigencia de Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos es necesario un procedimiento firmado y debidamente ratificado por el Estado Plurinacional de Bolivia para establecer un procedimiento para

la correcta aplicación de las disposiciones acordadas en los instrumentos internacionales antes mencionados.

**b.PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Pese a que Bolivia tiene varios convenios con países internacionales, principalmente con América del Sur y Europa sobre el manejo y control de la tributación por parte de contribuyentes bolivianos en el exterior y viceversa, los resultados no son alentadores dado que existe un pago doble de impuestos que no favorecen y más bien afecta económicamente a los consumidores, dado que siguen perdiendo estos aportes en el exterior y se tributa nuevamente en el país produciéndose la doble tributación

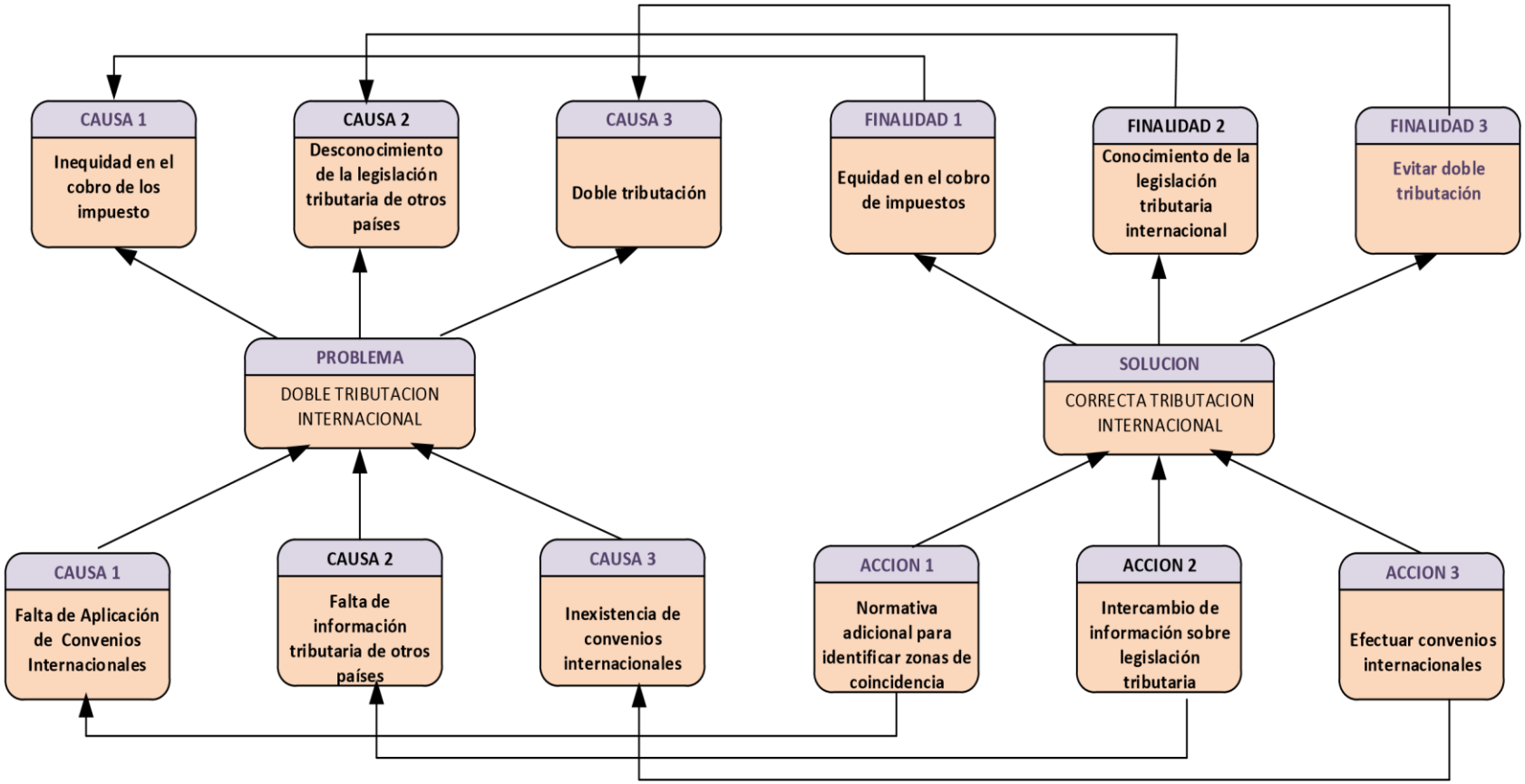
El problema es que, al margen de los convenios para cuya aplicación se pone en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10170000030, para cumplir dichos convenios, no existe una reglamentación complementaria que contribuya a identificar las zonas de coincidencias para evitar la doble tributación.

Ante esta falta reglamentación que establezca los procedimientos para la identificación de las zonas de coincidencia en la tributación, el convenio resulta estéril y no evita el pago de los impuestos correspondientes en ambos países, afectando la economía del contribuyente e incurriendo en actos ilícito a nivel internacional. Si a determinada actividad o ingreso solo grava uno de los países contratantes, no se produciría la doble tributación, ya que el otro país no los considera gravados.

Por lo tanto, el fenómeno de la doble imposición se produce únicamente en el ámbito de la compatibilidad de ambas leyes, de donde se desprende que, al estructurarse un tratado sobre la doble tributación entre dos países, debe tomarse en cuenta como fundamento principal, la Ley de Impuestos sobre ingresos del país con menor orbita de aplicación, para delimitar la coincidencia con la Lay del otro país.

**Gráfico 1**

**Análisis de las casusas y efectos**




**FUENTE: Elaboración propia**

## c.PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Frente a la problemática detallada anteriormente, surgen las siguientes preguntas de investigación:

### *c.1. Pregunta Central*

¿Cómo se puede identificar las zonas de coincidencia que eviten la doble tributación en convenios internacionales?

### *c.2. Preguntas específicas*

- ¿Cuáles son las obligaciones tributarias de personas naturales o jurídicas que realizan transacciones comerciales en el exterior?
- ¿Qué efectos económicos tiene la doble tributación en la economía del contribuyente boliviano?
- ¿Cuál es el grado de vinculación de los acuerdos internacionales establecidos en materia tributaria con la legislación tributaria boliviana?
- ¿Qué procedimientos utilizan los países vecinos para evitar la doble tributación? ¿Cómo se puede evitar la doble tributación mediante convenios internacionales?

## d. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

### d.1. Objetivo General

Propuesta de procedimientos para la identificación de zonas de coincidencia que eviten la doble tributación en convenios internacionales, mediante un análisis e investigación de la Ley 843, Ley 2492 y la RND 10170000030.

### d.2. Objetivos Específicos

**d.2.1.** Realizar un análisis de la fundamentación teórica e impositiva para identificar las obligaciones tributarias de personas naturales o jurídicas que realizan transacciones comerciales en el exterior, mediante un análisis de la Ley 843, Ley 2492, RND 10170000030 y otras disposiciones complementarias.

**d.2.2.** Realizar un diagnóstico de la doble tributación internacional para identificar sus efectos económicos en el contribuyente boliviano, mediante procesamiento de datos.

**d.2.3.** Analizar el contenido de los convenios internacionales para conocer el grado de vinculación de los acuerdos establecidos en materia tributaria con la legislación tributaria boliviana, mediante investigación documental.

**d.**2.4. Realizar un análisis comparado a nivel internacional con países vecinos para conocer los procedimientos que utilizan para evitar la doble tributación, mediante investigación por Internet.

**d.2.5.** Elaborar los procedimientos para la identificación de zonas de coincidencia en la tributación internacional, para evitar la doble tributación, mediante procesamiento de datos.

## e. LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN

En cuando a los límites establecidos para la presente investigación serán los siguientes:

### e.1. Límite temporal

La investigación se realiza sobre la base de la RND 10170000030 durante el periodo 2018.

### e.2. Límite Espacial o Geográfico

El trabajo de investigación se realizó en el Servicio de Impuestos Nacionales de la ciudad de Santa Cruz, en el año 2018.

### e.3. Limite sustantivo

La investigación se realizará sobre la base sobre la base de información La Ley 843, Ley 2492, RND 10170000030 y otras disposiciones complementarias.

## f. JUSTIFICACIÓN

La clave para evitar una doble tributación es la elaboración de un buen tratado bilateral, o Convenio Internacional, sobre la base de la Legislación Tributaria del Estado, que tenga una menor orbita de aplicación en cuanto a coincidencias se refiere con la Ley del otro Estado

Un país en desarrollo debe aceptar un tratado que se estructure sobre la teoría de la fuente como norma general.

Para evitar la doble imposición tributaria en el caso de ingresos de las empresas, debe aplicar el método de segregación de impuestos; la exención de impuestos concedida por un país, debe estimarse por el otro, como si se tratara de ingresos ya gravados por el Estado en que se encuentra la fuente; la retención en origen objetiva debe deducirse de lo que el acreedor tenga que pagar en el país o donde se encuentre; el impuesto sobre ganancias distribuibles se cubre en el país donde radique la sociedad con cargo a cuyas utilidades se hayan repartido, y las retenciones en origen para empleados y profesionales deberán deducirse del impuesto pagado en el país de residencia del sujeto pasivo.

## g. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

### g.1. Tipo de investigación

La metodología utilizada es descriptiva, porque a través del análisis se identificarán los problemas y se describirán cada uno de ellos. La técnica de análisis empleada es la deductiva mediante la cual se pueda elaborar un diagnóstico que demuestre cual es la situación del control y gestión del Seguro Social Universitario en la ciudad de Santa Cruz.

### g.2. Hipótesis

Si se establecen procedimientos para la identificación de zonas de coincidencias tributaria en convenios internacionales, entonces se evitará la doble tributación

### g.2.1. Variables

**X = Variable independiente**

X1 = Si se establecen procedimientos para la identificación de zonas de coincidencias tributaria en convenios internacionales.

**Y = Variables dependientes**

Y1 = Se evitará la doble tributación

### g.3. Diseño Metodológico

El trabajo de investigación comprende el establecimiento de procedimientos que identifican zonas de coincidencias tributaria en convenios internacionales con la finalidad de evitar una doble tributación, sobre la base de la RND 10170000030.

### g.3.1. Unidad de estudio

El estudio se realizará en el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de la ciudad de Santa Cruz. en base a normas, reglamentos vigentes y principalmente la RND 10170000030.

### g.3.2. Fuente y técnicas de recolección de datos

**Primaria**

En esta fase se realizará un análisis preliminar de la documentación relacionada con el tema. Además, se realizarán entrevistas, con autoridades del SIN.

**Secundaria**

Se realizará un análisis a fondo de la documentación relacionada con las operaciones comerciales en el exterior que son sujetas de impuestos y su grado de vinculación con la legislación tributaria Bolivia a través de los convenios internacionales. Además, se revisarán otros estudios, libros y consultas mediante Internet.

### g.3.2.1. Instrumentos

#### a. Detalle de transacciones internacionales

Se recopilará información relacionada con la cantidad de operaciones comerciales, sea de compras de bienes o venta de servicios realizadas a diferentes personas tanto jurídicas como naturales.

#### b. Detalle de países con los cuales Bolivia tiene convenios internacionales

Se recopilará información relacionada con la cantidad de países con los cuales Bolivia tiene Convenios internacionales

#### c. Detalle de ingresos gravados

Se recopilará información relacionada con la cuantía de los ingresos que se mueven en el exterior y que son gravados impositivamente.

#### d. Personas jurídicas y naturales afectadas por una doble tributación

Se hará un análisis de las personas naturales y jurídicas que han sido afectadas con la doble tributación.

#### g.3.2.1.1. Confiablidad

La información es confiable, ya que es de Servicios de Impuestos Nacionales (SIN).

#### g.3.2.1.2. Validez

La información es válida, dado que corresponde a la gestión reciente del año 2018.

### g.3.3. Tratamiento de la información

Toda la información recopilada será tabulada mediante tablas, cuadros, flujogramas, formulas matemática, cuadros y gráficos estadísticos, haciendo los resúmenes correspondientes para su debida comprensión.

### g.3.4. Análisis e interpretación de datos

En este caso, el trabajo se realiza sobre la base de investigación documental. Por tanto, la interpretación y el análisis se harán sobre los cuadros, tablas y gráficos elaborados y que se han explicado en los puntos anteriores.

# CAPITULO I
# FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

# MARCO TEÓRICO

## 1.1. MARCO CONCEPTUAL

### 1.1.1. PRINCIPIO DE FUENTE

La parte clave de nuestro sistema tributario es el principio territorial, también conocida como el principio de “la fuente”.

Según este principio, la activación de los diferentes impuestos debe realizarse esencialmente dentro del territorio nacional.

Este examen de una ubicación en la superficie de un país suele explicarse por la ubicación de bienes, servicios o transacciones, desde un ángulo material.

Si una persona es dueña de un departamento en otro país resulta evidente que no estará sujeto al impuesto de bienes inmuebles en el país donde reside. Si además alquila un apartamento, según la Ley, dependiendo de algunos países, los ingresos sobre bienes ubicados fuera del territorio están excluidos de la renta bruta (www.nacion.com/economia/finanzas/el-principio-de-la-fuente., 2017).

### 1.1.2. RESIDENCIA FISCAL

En materia tributaria, en especial frente al impuesto sobre la renta, el lugar de la residencia de los contribuyentes es un factor importante que determina si una persona debe pagar o declarar impuestos o no.

La residencia fiscal determina las obligaciones tributarias que una persona puede contraer en el país.

La obligación tributaria aplica a todas las personas que tengan una residencia fiscal, todas las personas naturales y extranjeros que vivan en el país; también para los nacionales que se han ido al exterior, pero continúan teniendo vínculos en nuestro país.

La residencia fiscal es un concepto que se utiliza para determinar el vínculo que hay entre un contribuyente y la autoridad fiscal del país en relación con el contribuyente en cuestión.

Por lo tanto, un estado solo puede gravar impuestos a los residentes de su territorio, pero existen excepciones para las personas que residen en distintos países, o que tienen inversiones en diferentes países, lo que se ha extendido con la globalización, por lo que se ha hecho necesario definir las reglas y condiciones para determinar si una persona es o no residente en un país en específico (www.gerencie.com/residencia-para-efectos-tributarios., 2018).

¿Se imagina que una persona pueda tener negocios en distintos países y en ninguno de ellos deba pagar impuestos?

### 1.1.3. IMPLICACIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL

La residencia fiscal implica que la persona debe pagar impuestos sobre la renta y cumplir con todas las obligaciones en el país. Por lo tanto, ser residente fiscal implica que la persona debe declarar todos los bienes y los ingresos que tenga dentro y fuera del país, de manera que, si un extranjero es residente fiscal en Bolivia, debe declarar los activos que tenga en Bolivia y en el resto de mundo, al igual que debe declarar los ingresos que obtenga en Bolivia y fuera del país.

Lo mismo se aplica a los ciudadanos bolivianos. Si un boliviano es residente fiscal boliviano, pero posee bienes en el exterior y recibe rentas en el exterior, deberá declarar ambas, independientemente de que estén ubicadas en el país o fuera del país.

El estado determina que: “No importa quién sea usted, pero si vive en territorio boliviano, me debe pagar impuestos por lo que tenga aquí y por lo que tenga en el resto del mundo”.

Luego hay aspectos importantes como los convenios de doble imposición y los créditos fiscales por impuestos pagados en el extranjero, pero ese es otro tema. (www.gerencie.com/residencia-paraefectos-tributarios., 2018).

### 1.1.4. RESIDENCIA FISCAL EN BOLIVIA

Bolivia está sujeta tanto a impuestos nacionales como impuestos o tasas locales. La agencia tributaria boliviana se denomina Servicios de Impuestos Nacionales (SIN). Ej.; Las empresas nacionales deben pagar el impuesto sobre la renta empresarial. Solo tributa en Bolivia la renta efectiva o presuntamente obtenida en el país, denominada sistema territorial.

Los dividendos recibidos por personas o entidades residentes en el país no están gravados o están exentos de impuestos, mientras que los dividendos distribuidos a personas o entidades residentes en el exterior sí lo están. (El Exportador. Fiscalidad en Bolivia., 2016).

### 1.1.5. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En la legislación fiscal boliviana, no existe una definición de residencia. A efectos de notificaciones fiscales se presume que las personas tienen su sede fija donde radica su centro de negocios.

El Impuesto sobre la sociedad boliviana se basa en el principio de la territorialidad. Únicamente en Bolivia la renta obtenida por actividades empresariales, inmuebles y derechos económicos está sujeta a gravamen, con independencia de la nacionalidad, residencia o domicilio de las personas que toman parte en las operaciones. Como consecuencia, la renta derivada de actividades empresariales realizadas en el extranjero no se tiene en cuenta a la hora de determinar la carga tributaria del Impuesto sobre Sociedades.

Se considera renta exenta:

- El beneficio obtenido en relación con una reorganización empresarial bajo determinadas condiciones.

- La renta de fuente extranjera.
- Los dividendos obtenidos por entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades.
- La ganancia de capital derivada de transacciones realizadas a través de procedimientos de revaluación establecidos por las autoridades y de la bolsa boliviana.

El tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades es del 25%. Las ganancias de capital generalmente se consideran ingresos ordinarios y tributan al tipo general del impuesto de Bolivia. Las empresas de petróleo y minera están sujetas a un impuesto adicional del 25%.

Un año fiscal es lo mismo que un año calendario. Solo a las empresas de minería, manufactura y agricultura se les aplican ejercicios fiscales diferentes.
Por ejemplo, el ejercicio fiscal para empresas dedicadas a la manufactura comienza desde el 1 de abril hasta el 31 de marzo. Como regla general, las empresas no están obligadas a realizar pagos anticipados. Se debe presentar una declaración del Impuesto sobre Sociedades e ingresar la cuota que corresponda, al cierre del ejercicio fiscal.

La base imponible esta determinada por los resultados contables de la sociedad, modificado por ciertas previsiones legalmente establecidas. Se admite la deducibilidad de los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad, así como de las dotaciones a provisiones para impuestos. La ley indica que el pago efectivo de gastos que superan el importe de 50.000 bolivianos (unos 11.000 euros) debe realizarse vía transferencia bancaria, cheque o mediante la utilización de tarjeta de crédito.

Las dotaciones a amortización por depreciación de los activos se calculan según los métodos de amortización legalmente establecidos.

Si la base imponible resultante es negativa, su importe es compensable con la base positiva de los tres años siguientes. Existen numerosas excepciones y disposiciones

legales al respecto (www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-el-exportador/mundo., 2016)

### 1.1.6. TEORÍA DE LAS FUENTES Y PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para profundizar en esta cuestión dentro del estricto ámbito del Derecho Tributario, primero se deben considerar dos cuestiones principales:

1. La teoría general de las fuentes del derecho tributario no puede construirse de manera diferente a otras ramas del Derecho.
2. Debido al principio de reserva de la ley tributaria, ha de modificarse, debe modificarse en cierta medida la doctrina desarrollada en otras áreas de la jurisprudencia.

El Derecho Tributario es considerado como un derecho plenamente autónomo, por otra parte, goza de la calidad de ser un autentico derecho, y por otra, se establece como una derivación del Derecho Administrativo, entonces estará formado por un conjunto de normas que regulen al llamado la potestad tributaria como la potestad de imposición; y se podría decir la jerarquía de estos estándares, no pueden ser muy distante a la establecida para otro ordenamiento jurídico.

Como segundo lugar, hay que tener en cuenta que en el Derecho Tributario tiene un papel esencial (por la materia que se regula), el principio de reserva de ley, al que aludiremos posteriormente. Determinando que el esquema de las fuentes del Derecho Tributario, derivada del esquema establecido para otras ramas del derecho, debe siempre tener en cuenta esta preeminencia de la ley, y especialmente esta disposición para la regulación de diversos aspectos que componen la relación jurídica y fiscal.

Con esta base, analizaremos las fuentes del Derecho Tributario, respecto al artículo 9° de la Ley General Tributaria del 28 de diciembre de 1963; que establece:

1. Cualesquiera que sean su naturaleza y carácter de los tributos, se regirán:

a. Por la presente Ley, en cuanta ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.
b. Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley y por las Leyes propias de cada tributo; en especial los de gestión, inspección, recaudación, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas y por las leyes propio de cada tributo.
c. d) Decretos acordadas por las Órdenes de la Comisión delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y por las Órdenes del Ministerio de Hacienda publicados en el “Boletín Oficial del Estado.

2. Las disposiciones generales del derecho administrativo y las disposiciones del derecho común tienen carácter complementario (libros-revistasderecho.vlex.es/vid/fuentes-principios-derecho-tributario-, 2016).

### 1.1.7. DEFINICIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Cuando se habla de Doble Tributación se hace referencia a gravar con un mismo impuesto, y si bien este fenómeno es más evidente en la tributación internacional, también puede darse bajo la normativa boliviana, con fines eminentemente ilustrativos me permitiré traer ciertas referencias normativas internas que pueden dotar de mayor claridad este fenómeno que tantos frenos puede traerle a la inversión extranjera, debido a la afectación al principio de neutralidad

Esta doble imposición, esto suele hacerse a nivel internacional, ya que cada país tiene derecho a gravar a sus propios residentes y a los ingresos relacionados con su territorio como mejor le parezca, esto como un hecho natural y consecuencial a la soberanía de cada Estado; doctrinariamente han sido identificados dos fenómenos de doble tributación, la económica y la jurídica (www.gerencie.com/que-es-la-dobletributacion, 2017).

### 1.1.8 DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La doble tributación internacional es definida como una situación en la que una misma renta o un mismo activo tributan en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera, Dorn, dice que “surge la doble tributación internacional “siempre que los países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo.” (Dorn H. “Das Recht der Internationalen Doppelbestg”, 1998)

En su libro sobre derecho tributario internacional, Dalimier intenta explicar este concepto desde dos perspectivas:

Desde el punto de vista del poder público, consiste en la combinación simultánea de varias soberanías fiscales, lo cual es una consecuencia lógica de la existencia de varios Estados independientes sin ningún régimen jurídico de naciones. y sancionados por la jurisdicción internacional, que tiende a limitar el ejercicio de estos diversos derechos soberanos y limitarlos en sus respectivos alcances.

Desde el punto de vista del contribuyente, esto significa que por un mismo hecho tributario se deben pagar los impuestos exigidos por dos o más países.

Al señalar este doble aspecto, dice que hay tributación múltiple cuando "dos o más autoridades fiscales diferentes utilizan la misma autoridad fiscal para aplicar sus impuestos".

Como dice Isaac López Freyle: “La doble imposición internacional se da cuando las leyes de dos países son las mismas para el reconocimiento de una misma renta, porque los países siguen principios diferentes. Por lo tanto, surge un conflicto cuando dos países tratan la misma situación jurídica o el mismo hecho de nacimiento como sujeto de tributación, independientemente de si tienen la intención de gravar o

realmente gravan la propiedad producida en un país sujeto a impuestos en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia." (Herran Ocampo Catalina., 2000)

### 1.1.9. DOBLE TRIBUTACIÓN ECONÓMICA

Esta surge cuando se grava a dos o más personas bien sean naturales o jurídicas sobre el mismo ingreso. Lo anterior puede ocurrir, por ejemplo, con las sociedades cuyo ingreso es gravado con el impuesto a la renta y que también sea gravado en cabeza del accionista.

Ahora bien, pese a que por regla general se dice que en el derecho tributario internacional se propende por la eliminación de la doble tributación jurídica, los países pueden otorgar ciertas condiciones especiales a sus residentes para evitar esta doble imposición económica (www.gerencie.com/que-es-la-doble-tributacion, 2017).

### 1.1.10. DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA

La típica doble tributación que se produce cuando un mismo contribuyente paga impuestos varias veces en diferentes jurisdicciones (estados), y aunque se pretende evitarlo mediante varios tratados de doble imposición, no impide la celebración de determinados tratados de forma unilateral ciertos "recursos legales" para que a los residentes se les deduzcan los impuestos pagados en el extranjero.

Se debe entonces tener claro cuándo existe doble imposición económica y cuándo existe doble imposición legal, como ya ha sido mencionado los convenios solamente buscan evitar esta última, y debido a ello frente a los dividendos obtenidos en un país (www.gerencie.com/que-es-la-doble-tributacion, 2017).

### 1.1.11. DEFINICIÓN DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Los tratados de doble tributación son acuerdos internacionales que contienen específicamente medidas para evitar la doble imposición internacional.
En la sociedad contemporánea se asiste a un progresivo fenómeno de internacionalización de las relaciones económicas. Las fronteras estatales están

colapsando gradualmente ante una dinámica económica cuya supervivencia depende de cómo penetrar los mercados extranjeros. Cada país desarrolla su derecho tributario de manera soberana, lo que crea una superposición en la soberanía tributaria, porque un país puede aplicar el principio territorial, mientras que otro puede aplicar el principio de personalidad. Esto puede causar:

- la misma persona paga impuestos por los mismos ingresos en dos países diferentes
- la misma renta es gravada por dos personas diferentes en dos países diferentes
- la misma propiedad está sujeta a impuestos en dos países diferentes.

Varias autoridades fiscales están intentando introducir medidas para evitar la doble imposición. Estas medidas pueden ser unilaterales y consisten principalmente en deducciones en casos de doble imposición.

Pero como las cuestiones antes mencionadas no son suficientes para resolver los problemas de la doble imposición, también existen medidas bilaterales. Estos últimos incluyen los acuerdos celebrados para evitar la doble imposición, cuyo objetivo es asegurar la situación tributaria de los contribuyentes que desarrollan actividades económicas en otros países sea clarificada, unificada y garantizada (Lozano Iturralde Mabel Rosa. La doble tributación internacional y la relación jurídico-tributaria de Bolivia y lo modelos de convenio., 2017).

### 1.1.12. CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN

Los siguientes Convenios Modelos, representan la medida bilateral para evitar una doble imposición, como ser:

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)
- Organización de la Naciones Unidas (ONU)
- Comunidad Andina (DECISIÓN 40)
- Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)

- Tratado de Montevideo de 1980

En Bolivia es necesario legislar aspectos formales y sustantivos respecto de la aplicación de los Convenios sobre la Doble Tributación en general.

Los principales elementos subjetivos clave del vínculo que requieren una regulación explícita y detallada para garantizar una tributación adecuada de los beneficiarios con o sin establecimiento permanente, son los siguientes:

- Residencia.
- Domicilio
- Nacionalidad
- Lugar de pago
- Ubicación de la sede administrativa

Centro de intereses económicos, entre otros (Lozano Iturralde Mabel Rosa. La doble tributación internacional y la relación jurídico-tributaria de Bolivia y lo modelos de convenio., 2017).

### 1.1.13. DEFINICIÓN DE COINCIDENCIA

La coincidencia se refiere a estar de acuerdo o convenir con algo. Coincidencia es cuando dos o más eventos ocurren al mismo tiempo o conviven. Una coincidencia es cuando dos cosas ocurren al mismo tiempo o en el mismo lugar. Un hombre decide ir a cenar a un restaurante con su esposa y se encuentra con un amigo que también está cenando con su esposa. Elegimos el restaurante sin planearlo, fue una casualidad. Una oportunidad surge cuando varias personas toman una decisión similar de manera independiente. Es casual que dos vecinos compren el mismo modelo de coche. Dos hermanos que viven con sus parejas y deciden cenar lo mismo. Respecto a las coincidencias aparentemente espontáneas, hay quienes creen que no son fruto del azar, sino que siempre hay un camino claramente definido detrás de cada acontecimiento, independientemente de que seamos conscientes de que lo estamos siguiendo a través de nuestras acciones en cada uno. un paso actividades. Algunas personas tienden a rechazar la idea de que coincidencia significa causalidad. El

debate sobre este tema no tiene fin, ya que ninguna de las partes puede explicar claramente su postura.

La idea de coincidencia también puede hacer referencia a compartir un determinado pensamiento o hábito. Cuando dos o más líderes de diferentes partidos acuerdan la abolición de los impuestos y los impuestos a la educación, se puede decir que existe una superposición entre ellos (Julián Pérez Porto Junian y Gardey Ana. https://definicion.de/coincidencia., 2018).

### 1.1.14. DEFINICIÓN DE ZONA

Una zona es el área delimitada por una franja que la rodea. Los límites pueden variar desde que no dependen sólo de la ubicación geográfica del mapa; por el contrario, el concepto de zona se puede aplicar a diferentes áreas que no están relacionadas con la ubicación geográfica de un determinado espacio, que en realidad es el uso más común que se le ha dado a esta palabra. Las razones para establecer fronteras que delimitan una región pueden ser políticas, económicas, administrativas, culturales, circunstanciales e incluso de seguridad.

Un ejemplo común de zona es la 5, que divide la tierra en cinco continentes, excluyendo los círculos polares que coronan el planeta. Otras aplicaciones de la palabra zona incluyen:

- Zona urbana: Grupo de habitantes que viven en un área, generalmente más de 2,000 personas.
- Zona de infección: Cuando una parte del cuerpo se expone a agentes infecciosos en esa área, se crea una zona de infección.
- Zona Franca: Área destinada al comercio y la industrialización de un país donde no se aplica la legislación aduanera. Si esto es cierto, la forma en que se implementa es muy diferente (https://conceptodefinicion.de/zona., 2018).

### 1.1.15. DEFINICIÓN DE ZONAS DE COINCIDENCIA

Zonas de coincidencia se denomina cuando ambos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, de acuerdo con sus legislaciones.

Si a determinada ingreso o actividad sólo los grava uno de los países contratantes, ya que el otro país no los considera gravados; no se producirá la doble tributación.

Por lo cual únicamente en la zona de coincidencia de ambas legislaciones se presenta el fenómeno de la doble tributación; de donde se desprende que, al estructurarse un tratado sobre la doble imposición entre dos países, debe tomarse como base la Ley del Impuesto sobre la Renta del país que tenga una menor órbita de aplicación, para delimitar la coincidencia con la Ley del otro país.

Una vez fijada la zona común de imposición, será la que sirva de base, en lo normativo, al tratado con el cual se evita el pago del doble gravamen (B. Morgain Hugo. Problemas de la doble tributación internacional., 2016).

### 1.1.16. DEFINICIÓN DE DOBLE TRIBUTACIÓN

La doble imposición internacional se produce cuando las leyes de dos países acuerdan gravar la misma renta de un contribuyente, provocando una injusticia razonable de un convenio entre los países interesados para evitar la doble imposición tributaria.

La equiparación del impuesto recaudado sobre la renta de una misma persona física o jurídica en dos o más países diferentes, por pertenecer al ámbito de los impuestos legales, provoca doble imposición en el ámbito internacional, sobre todo cuando la legislación interna no prevé ningún sistema de deducción del impuesto pagado en otro Estado o de segregación del ingreso ya gravado. Y aun cuando existan determinados principios en la legislación internacional, es preferible establecer conceptos admitidos por dos en un tratado bilateral con el fin de resolver definitivamente el problema, y resolución, unilateral, apoyada en el derecho interno, la cual sería notoriamente insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un Estado con frecuencia no son aceptados en la del otro.

Además, al fijarse en un tratado los principios para evitar la doble tributación, se consigue de paso, la colaboración de las autoridades fiscales de estos países en distintos aspectos:

- El intercambio de información que de otro modo no puede ser obtenidas.
- El establecimiento de sistemas de vigilancia para evitar la evasión fiscal.

Establecer un régimen para los contribuyentes morosos ubicados en otro país, evitando así los sistemas de coerción económica del país donde tributan y donde no.

Estas y otras ventajas hacen deseable la firma de tratados bilaterales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal (B. Morgain Hugo. Problemas de la doble tributación internacional., 2016).

### 1.1.17. PRINCIPIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para evitar la doble imposición, actualmente existen dos teorías en el ámbito internacional: la del establecimiento permanente y la teoría de la fuente del ingreso gravable.

#### 1.1.17.1. TEORÍA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Se sostiene que un contribuyente tiene la obligación de pagar el impuesto a un determinado estado, siempre que él opere permanentemente a través de un establecimiento.

En términos generales, se entiende por establecimiento permanente de las negociaciones; cualquier local fijo destinado al desarrollo de una actividad económica gravada por el Impuesto sobre la Renta. Con este criterio, se busca evitar la doble tributación en los casos de operaciones realizadas en los dos estados, donde se perciben ingresos que van a ser motivo de pago de impuestos solamente en el país donde se encuentre situado el establecimiento permanente del negocio.

En los casos de negociaciones que cuenten con dos o más establecimientos permanentes en distintos países, la regla para evitar la doble imposición consiste en

gravar los ingresos de cada uno de los establecimientos permanentes, en la medida en que fueron percibidos por cada uno de ellos, y permitir a la sociedad matriz deducir del impuesto total que debe pagar a su país de residencia el importe cubierto por el país en el que esté situado uno de sus establecimientos permanentes.

#### 1.1.17.2. TEORÍA DE LA FUENTE DE INGRESOS

La teoría de la fuente se enfoca en el lugar donde se han generado los ingresos y establece que es allí donde se debe pagar el impuesto, independientemente de la residencia del contribuyente o del sitio en que se hubieren celebrado los contratos que dieron motivo a la operación.

Esta teoría busca gravar equitativamente en cada país sobre los ingresos generados en su territorio y, como también acepta la teoría anterior, permite deducir del impuesto a pagar el monto ya abonado en el país de origen de la renta, ya sea el país de ciudadanía o el de residencia del contribuyente

Los tratados bilaterales celebrados incorporan la teoría del establecimiento permanente y la fuente de renta, pero generalmente incluyen ambas teorías para solucionar el problema de la doble imposición tributaria. (Margain Hugo B. Como evitar la doble tributación internacional., 2016).

### 1.1.18. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS SUJETOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Se generan situaciones de doble imposición por todas aquellas rentas que afectan al patrimonio de los contribuyentes, derivadas de tres conceptos: capital, trabajo y una combinación de ambos.

#### 1.1.18.1. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS: TEORÍA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Con fines de estudio y sin intentar crear una nueva división doctrinaria de los impuestos, se clasifica el impuesto sobre la renta atendiendo al origen de los ingresos,

objetivo para los impuestos que recaen sobre los ingresos del capital; personales para los que gravan los rendimientos del trabajo, y reales para los que se aplican a la renta generada por la combinación del capital y el trabajo en las empresas.

**Ingresos provenientes del capital.** Estos ingresos surgen de los rendimientos que el capital produce al imponerse, sin que su dueño deba realizar ninguna actividad adicional.

Los impuestos que gravan la actividad de asignación de capital son objetivos, ya que apuntan al beneficio del capital, independientemente de las circunstancias personales tanto del acreedor como del deudor. Estos impuestos se causan mientras el capital produzca ingresos, o la ley los presuma. En consecuencia, deben causarse en donde resida el deudor, quien debe quedar obligado a retener y pagar el impuesto.

Lo relevante en este caso no son las personas que en ella intervienen, sino es la operación en sí, de ahí el calificativo de impuestos objetivos.

**Ingresos del trabajo**. Son ingresos provenientes del trabajo y están sujetos a impuestos de carácter personal, ya que dependen de la actividad individual desempeñada en cualquiera de las dos grandes clasificaciones que del trabajo se han hecho: trabajo desempeñado bajo la dirección y dependencia de un tercero o trabajo libremente desarrollado.

Como se observa, la fuente de ingresos en este caso es sólo el trabajo personal; mientras que en la clasificación anterior se trata sólo del capital sin trabajo.

Los impuestos recaudados sobre el trabajo gratuito o por rentas generadas bajo la dirección o dependencia de un tercero se consideran personales, ya que se considera al destinatario la parte principal de la renta, y no un contrato que se mantiene únicamente con una persona con la celebra el contrato.

Esto se refleja en el primer grupo de impuestos, conocidos como fines, sólo está sujeto a imposición el capital que produce rentas, y el elemento personal del que los recibe o paga se deja a algún ayudante.  Así que, en caso del fallecimiento del obligado, o beneficiario, el impuesto sobre el rendimiento del capital en producción continua

siendo cubierto, por haber sido motivo de cualquiera de las formas de imposición de capitales y no a la persona. En los impuestos personales, el ingreso gravable proviene exclusivamente del trabajo del individuo y el impuesto se aplica mientras este activo. No es posible que se siga gravando a una persona que ya no existe, y no sería legal cobrar impuestos personales, adeudados por esa persona, a sus herederos o legatarios.

Con esto destacamos la importancia de diferenciar entre el primer impuesto objetivo sobre el capital y los impuestos sobre la renta del trabajo.

**Ingresos de las empresas.** Los ingresos derivados de la combinación del capital y del trabajo en las negociaciones o empresas, se consideran como gravados con impuestos reales, los cuales se aplican a los ingresos generados por las actividades comerciales que desarrollan.

Estos impuestos son de carácter real, porque afectan a dos factores: capital y trabajo, que juntos generan una nueva entidad, la empresa. Al unirse estos factores adquieren un carácter distintivo, separados sólo de los ingresos del capital o del trabajo, y dado que juntos constituyen un negocio, las ganancias del negocio se consideran impuestos en todas partes. Por tanto, los impuestos que paga se clasifican como reales.

En resumen, los impuestos pueden gravar ingresos provenientes de:

1. El trabajo
2. El capital
3. La combinación de capital y trabajo en las empresas.

Se clasificarán, únicamente segun su origen como:

a) Personales
b) Objetivos
c) Reales

## 1.2. MARCO LEGAL

### LEY 2492

El Artículo 64° (Normas Reglamentarias Administrativas) faculta a la Administración Tributaria para emitir normas administrativas generales que regulen la aplicación de

las disposiciones tributarias, siempre que no modifiquen, amplíen ni eliminen el alcance del impuesto o sus componentes (Servicio de Impuestos Nacionales SIN, Ley 2492 Artículo 5° 64° y 66° del 2017).

El Artículo 5° de la Ley Nº 2492 establece las fuentes del Derecho Tributario en el siguiente orden jerárquico:

- La Constitución Política del Estado
- Los Tratados y Convenios Internacionales, aprobados por el Poder Legislativo.
- El Código Tributario
- Las Leyes
- Los Decretos Supremos,
- Las Resoluciones Supremas
- Otras disposiciones de carácter general emitidas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en la Ley referida (SIN (Servicio de Impuestos Nacionales). Ley 2492. Artículo 5° 64° y 66°del 2017).

Además, el numeral 13 del artículo 66° de la Ley Nº 2492 establece que la Administración Tributaria podrá ejercer otras facultades otorgadas por disposiciones legales especiales (SIN (Servicio de Impuestos Nacionales). Ley 2492. Artículo 5° 64° y 66°., 2017).

**LEY 2166**

El inciso a) del Artículo 4° de la Ley Nº 2166, establece que es atribución del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN):

"*Cumplir y hacer cumplir las normas y leyes contenidas en la* ***Constitución Política del Estado****, Convenios Internacionales aprobados por el H.* ***Congreso Nacional*** *en materia tributaria****, Leyes específicas tributarias, Código Tributario, Resoluciones Supremas, Decretos Supremos, Ministeriales y Administrativas*** *y demás normas en materia tributaria."* (SIN Servicio de Impuestos Nacionales). Ley 2166. Artículo 4° inciso a)., 2000).

**RND Nº 10170000030**

Esta Resolución Normativa de Directorio establece las obligaciones, procedimiento y requisitos que deben cumplir todas las personas jurídicas o naturales que apliquen lo dispuesto en convenios de doble imposición suscritos o firmados por el Estado Plurinacional de Bolivia.

Para tal efecto, la Resolución Normativa de Directorio establece las siguientes definiciones:

- Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI): Tratados internacionales suscritos entre dos o más Estados que contienen medidas para evitar la doble imposición fiscal internacional.
- Domicilio Fiscal del otro Estado Contratante o Certificado de Residencia: Documento válido emitido por otro Estado Contratante que certifica que una persona natural o jurídica tiene residencia o jurisdicción fiscal en ese país al momento del pago o percepción de rentas de origen boliviano.
- Estado contratante: País que aceptó respetar el tratado.
- Error de registro: Registro incorrecto de información, en la línea del documento a través del cual se presenta y/o envía la información. Los errores verificados en una fila se cuentan como un registro de error (SIN (Servicio de Impuestos Nacionales) RND Nº 10170000030. Artículos 1° 2° y 3°., 2017)

# CAPITULO II
# DIAGNOSTICO

# ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL

## 2.1. DOBLE TRIBUTACIÓN

La Organización de Naciones Unidas (ONU) incluyó en su agenda el diseño de mecanismos para reducir o eliminar la Doble Tributación sobre la renta, enfocándose también en la cooperación financiera, económica y fiscal internacional, debido a que se gravaban con altas alícuotas tales rentas. A nivel mundial la Doble Tributación se produce fundamentalmente cuando se grava la renta respecto de un mismo sujeto y una misma materia imponible, en el mismo período. Este fenómeno genera conflictos de la doble imposición tributaria, tanto para las autoridades tributarias nacionales, así como todo contribuyente que desarrolla una actividad rentable que, debido a la globalización actual, puede ser gravada por dos países al mismo tiempo. (Lozano Iturralde Mabel Rosa. La doble tributación internacional y la relación jurídico-tributaria de Bolivia y lo modelos de convenio., 2017).

Desde la mitad del siglo XX, los esfuerzos para crear un marco legal que resuelva la doble imposición se intensificaron. En este contexto, los acuerdos sobre doble imposición se han considerado como un instrumento jurídico internacional, que se está extendiendo rápidamente a las relaciones entre países desarrollados. Sin embargo, en las décadas de 1980 y 1990, estos acuerdos se extendieron ampliamente a las negociaciones entre países en desarrollo y países desarrollados. En 1980 se firmaron aproximadamente 700 tratados entre los países del mundo para evitar la doble imposición, diez años después su número asciende a más de 1.100, y a más de 2.100 al inicio del nuevo milenio.

Estos tratados no solo buscan evitar la doble imposición, sino también limitar el alcance de las autoridades fiscales nacionales, al dividir los objetivos imponibles entre países. En otras palabras, esto sucede cuando los objetos imponibles se dividen entre países de modo que en algunos casos el derecho exclusivo de tributar pertenece a un estado contratante o en algunos casos el derecho de gravar. Para ello los convenios bilaterales que prevalecen sobre las disposiciones del derecho interno, modifican el

régimen general de los no residentes o determinan los supuestos en los que, con base en la división de soberanía, no son aplicables para determinadas rentas entre los países firmantes o reducir los tipos impositivos aplicables a determinadas rentas.

El objetivo principal de los acuerdos de doble imposición es establecer normas claras para la distribución de los impuestos afectados por ellos y limitar la capacidad de cada país de gravar rentas o activos específicos.

Por Ejemplo, el Convenio Modelo de la Organización Económica para el Desarrollo (OCDE) establece dos planos: El subjetivo, que determina quienes se aplican a sus disposiciones (residentes de uno o ambos de los estados contratantes) y el objetivo; que especifica los impuestos sobre los que se aplica, tales como los impuestos a las rentas y sobre el capital de cada uno de los estados y en algunas ocasiones también el impuesto a los Activos.

El Convenio Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) adopta exclusivamente la cláusula sobre Jurisdicción Tributaria, enfocándose de manera exclusiva el principio del Convenio Modelo de la Comunidad Andina de Naciones (Decisión 40) sigue el criterio de la imposición en él país de la fuente. El país donde se originan los ingresos. Por último, el convenio Modelo de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), establece que los productos de los estados miembros gozan de las preferencias arancelarias regionales en comparación con aranceles trilaterales, e incluye acuerdos regionales comunes y acuerdos parciales que involucran a dos o más países de la región.

Tanto los acuerdos regionales como los parciales (artículos 6 a 9) pueden abordar una amplia gama de temas, como ser: preferencias arancelarias, promoción comercial, impuestos, aduanas, sanidad, cooperación financiera; reposición financiera, negocio agrícola, protección del medio ambiente, cooperación científica y tecnológica; promoción del turismo, estándares técnicos; entre otros campos que pueden o no estar expresamente previstos en el Tratado de Montevideo de 1980 (Artículos 10° al 14°).

Es importante destacar que la defensa de la retención de impuestos ha perdido fuerza recientemente, en gran parte debido a la expansión del modelo de la OCDE y el modelo de la ONU, que han demostrado ser más flexibles y adaptarse a las economías, el desarrollo y la situación de los países latinoamericanos. En este contexto, es muy necesaria la reorganización de un nuevo modelo tributario, que considere las especificidades de cada región, independientemente de que estos acuerdos se celebran entre países de Latinoamérica o con países de otras regiones (Lozano Iturralde Mabel Rosa. La doble tributación internacional y la relación jurídico tributaria de Bolivia y lo modelos de convenio., 2017).

## 2.2. CAUSAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Como se mencionó anteriormente, los países suelen implementar más o menos algún tipo de gravamen basado en el principio territorial y, muchos países implementan sistemas tributarios basados en la residencia o la ciudadanía, o una combinación de ambas. Generando un alto potencial de conflictos tributarios debido a las diferencias en los criterios tributarios de las jurisdicciones. Incluso entre países que adoptan el mismo criterio jurisdiccional, pueden surgir casos de doble imposición tributaria debido a diferencias de la definición de las reglas de atribución. (Herran Ocampo Catalina., 2000). Algunas de las contradicciones aparentes son:

- Conflictos fuentes y residencias
- Conflictos residencia / residencia
- Conflictos fuente / fuente
- Conflictos derivados de las diferencias en las normas

### 2.2.1. CONFLICTOS FUENTE / RESIDENCIA

La interacción entre normas tributarias de un país con sistema de residencia y un país con un sistema de fuente o territorio, genera el conflicto clásico Ejemplo: Si una empresa boliviana paga regalías a una empresa canadiense bajo un contrato de licencia internacional, el pago estará sujeto a impuestos en ambos países: en Bolivia,

debido al sistema territorial que considera las regalías como originarias del país, y en Canadá, bajo el sistema de residencia, que grava los ingresos a nivel mundial.

Un conflicto entre los principios de fuente y residencia solo puede surgir, si un país considera la residencia como base para gravar la renta global. El país de origen es la principal autoridad fiscal y, por lo que el país de residencia grava los ingresos sólo después de aceptar un crédito por el impuesto pagado en el país de origen. Sí, por alguna razón, el país de residencia no concede dicho crédito, surge la doble tributación (Herran Ocampo Catalina., 2000).

### 2.2.2. CONFLICTOS RESIDENCIA / RESIDENCIA

Este conflicto se presenta cuando una persona natural o jurídica, es considerada residente bajo las leyes o efectos fiscales de dos países. En los sistemas impositivos existen diversas diferencias para definir el término residencia, tanto para personas naturales como para las personas jurídicas.

En el caso boliviano, las personas naturales nacionales o extranjeras, residentes en territorio boliviano, están sujetos al impuesto sobre la renta y a un impuesto adicional sobre sus ingresos y rentas incidentales provenientes principalmente de fuente nacional, aunque la fuente extranjera no está definida con precisión. Además, se grava sobre sus activos, tanto dentro como fuera del país.

Para efectos fiscales la residencia se define por la permanencia discontinua o continua en el país durante más de seis meses en el año o periodo gravable. Se consideran residentes en el país las personas naturales nacionales, cuyo domicilio familiar o empresarial tenga su residencia principal en el territorio boliviano, aunque se encuentren en el extranjero.

Así podría ocurrir que un boliviano con residencia en los Estados Unidos, pero con su familia o los negocios establecidos en Bolivia, sea gravado en sus ingresos en ambos países; renta tanto en los Estados Unidos como en Bolivia; dado que ambos están aplicando el principio impositivo de la residencia por los dos países simultáneamente y respecto del mismo contribuyente.

En el caso de las personas jurídicas, se consideran nacionales las sociedades constituidas de acuerdo con las leyes bolivianas o cuyo domicilio principal esté en Bolivia. En cambio, se consideran extranjeras entidades o las sociedades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras cuyo domicilio principal esté en el exterior.

Es posible que un país fije la residencia de una sociedad anónima en función de su lugar de constitución, mientras que otro país se base en el lugar de gerencia. Si se constituye en el primer país una sociedad, pero su gerencia se encuentra en el otro, se presenta un conflicto de residencia / residencia. Ejemplo, si una sociedad está constituida en Colombia, pero se rige en las leyes alemanas, es controlada y dirigida desde Alemania; será considerada residente para fines fiscales tanto en Bolivia como en Alemania y sufrirá una doble imposición por parte de ambos paises (Herran Ocampo Catalina., 2000).

### 2.2.3. CONFLICTOS FUENTE / FUENTE

Cuando dos países creen que la renta se origina dentro de su territorio, surge un conflicto de fuente / fuente, que puede tratarse de un conflicto de leyes o de hechos. Un conflicto legal puede ocurrir, si un abogado boliviano presta servicios a un cliente brasileño: El abogado hace todo el trabajo en su oficina en Bolivia y se basa en la ley boliviana y los ingresos son de fuente boliviana. Sin embargo, Brasil también puede considerar los ingresos de fuente brasileña, dado que el asesoramiento corresponde al proyecto brasileño.

Por otro lado, un conflicto fáctico se produce cuando dos países interpretan los hechos de manera diferente, a pesar de reconocer los mismos principios de fuente. En este caso, ambos afirman que la renta pertenece a su territorio generando un conflicto sobre la correcta jurisdicción fiscal. Este conflicto también se puede dar aunque apliquen un sistema tributario regional o internacional.

Fue ampliamente considerado, si dos países aplican el sistema territorial, no hay lugar a que se presente la doble imposición, en virtud de que ambos exceptúan las rentas

de origen externo. Si bien en principio esto debería ser cierto, un análisis más detallado nos revela que en efecto pueden surgir conflictos. Porque cada Estado Interpreta de manera distinta lo que considera territorial, lo que puede dar lugar a situaciones de doble imposición, incluso dentro de sistemas territoriales.

Otro caso de conflicto fuente a fuente, se presenta entre dos países como son Venezuela y Costa Rica. Supongamos, que una empresa costarricense presta servicio de asesoría al cliente y elabora manuales con cierta información, experiencias y conocimientos técnicos, los cuales cede a un grupo venezolano que luego dicta charlas sobre el manejo del servicio al cliente.

Según las reglas del sistema que grava la fuente en Costa Rica, la elaboración y venta de estos manuales se consideran costarricenses; mientras que Venezuela clasificará este pago como una contraprestación por asistencia técnica, lo que implica que será gravado en Venezuela bajo su propia normativa tributaria. Declarando ambos países derechos fiscales sobre la misma renta.

### 2.2.4. CONFLICTOS DERIVADOS DE LA DIFERENCIA EN LAS NORMAS SOBRE DEDUCIBILIDAD DE GASTOS

Incluso si la interacción entre dos sistemas tributarios diferentes o similares sea armoniosa, pueden surgir casos de doble imposición debido a diferencias en las reglas sobre la deducibilidad de los gastos. Estas discrepancias pueden generar situaciones en las que un gasto no sea deducido en ninguna de las jurisdicciones, lo que resultaría en una doble tributación sobre la misma renta.

## 2.3. CONSECUENCIA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Generalmente los países aplican en menor o mayor medida algún tipo de impuesto basado en el principio de territorialidad o de fuente Según Rohatgi, R. (2008) este principio somete a imposición aquellos ingresos considerados de fuente nacional o generados dentro del territorio del Estado.

Por otro lado, muchos países implementan sistemas de tributación basados en el principio de residencia o nacionalidad. "se comprende como domicilio el lugar de residencia habitual dentro de determinado territorio", según Rohatgi (2008), lo cual también es respaldado por Carrasco Poma Jazmín Laura y Mamani M. Igor J. (2017) en su estudio sobre doble tributación en Bolivia. Sin embargo, pueden surgir conflictos debido a las diferencias en los criterios jurisdiccionales de imposición derivados de las distintas definiciones de las reglas de atribución de rentas. Este conflicto entre los estados involucrados se produce cuando los ordenamientos internos adoptan criterios de imposición diferentes, como los de residencia o territorialidad. Como consecuencia de la doble imposición se producen los siguientes conflictos:

### 2.3.1. CARGA FISCAL EXCESIVA E INJUSTA SOBRE EL CONTRIBUYENTE

La doble imposición tributaria puede violar la garantía constitucional de la capacidad económica del contribuyente, esto significa que va en contra del derecho del contribuyente a pagar impuestos según su capacidad económica; ya que la superposición de gravámenes en ausencia de coordinación fiscal o internacional podrían hacer inviables proyectos de inversión debido a la excesiva carga tributaria impuesta.

### 2.3.2. EVASIÓN Y ELUSIÓN

El sistema fiscal internacional ofrece muchas oportunidades para la elusión y la evasión de impuestos. Ahora que Bolivia está abierta a negocios internacionales, contando con un sistema fiscal internacional; imaginemos un sistema fiscal que facilita que las personas transfieran su dinero a otros países para evitar pagar impuestos.

No necesariamente hay que referirse a un paraíso fiscal, ejemplo en los Estados Unidos se ofrece un cierto nivel de secreto bancario; si no hay tratado o acuerdos que autorice el intercambio de información tributaria, es imposible obtener tal información.

El ámbito internacional facilita el desvío de ingresos de fuentes bolivianas. Si una persona obtiene un ingreso, la prueba es el dinero. Si una persona logra enviar el

dinero fuera del país, el hilo se rompe. Encontrar el dinero (y evitar impuestos) sólo es posible si encuentran el dinero sacándolo del país, o si el contribuyente comete un error y proporciona pruebas.

Una red de acuerdos no puede prevenir la evasión fiscal, pero cada acuerdo (que permite el intercambio de información fiscal) es un punto en contra del evasor. Porque la mayoría de los países no ofrecen exenciones ni otros incentivos fiscales.

De acuerdo con el análisis anterior, se puede ver que el fenómeno de la doble tributación es bastante complejo, principalmente porque afecta las aspiraciones fiscales de los países a nivel mundial y también afecta los ingresos que reciben los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas, generando una contradicción entre la capacidad de los gobiernos para cobrar impuestos y la capacidad de pago de los ciudadanos. (Herran Ocampo Catalina., 2000).

### 2.3.3. FRENO AL DESARROLLO ECONÓMICO/INVERSIONES EXTRANJERAS

La doble imposición puede convertirse en un serio obstáculo a la inversión extranjera, desalentar el flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología, etc. Se debe considerar que en las medidas que las aspiraciones del fisco son muy altas, los inversionistas extranjeros elaboran contratos o acuerdos donde se transfieren el pago de impuestos a los compradores locales mediante cláusulas en los mismos. Lo señalado se traduce en mayor costo en la elaboración de los productos en nuestros países y en una posición desventajosa para los inversionistas nacionales que deseen competir en los mercados externos.

### 2.3.4. LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS

El tema de la potestad tributaria es fundamental en el derecho tributario constitucional, donde la relación entre autoridad y libertad parece más problemática y contradictoria, porque una de las razones de la falta de profundización del sistema tributario es la falta de un sistema tributario racionalmente establecido, el fenómeno de la tributación afecta a todos los ciudadanos de forma cada vez más compleja, pues con los avances

en la economía nacional y el desarrollo de la política, la sociedad y la cultura, nuestro país se ve en la situación de tener que cubrir cada vez mayores necesidades por medio de los servicios que brinda, muchos países no tienen sistemas fiscales bien estructurados, lo que genera una carga cada vez más compleja sobre los ciudadanos, porque en muchos casos el deseo de lograr mayores ingresos fiscales para alcanzar objetivos gubernamentales se basa en la urgencia financiera y la necesidad de tapar agujeros presupuestarios. (Carrasco Poma Jazmin Laura y Mamani M Igor J. Doble tributación en Bolivia., 2017).

## 2.4. PLANIFICACIÓN FISCAL ASOCIADA A CONVENIOS PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN

Un punto importante en la lucha eficaz contra la planificación fiscal abusiva internacional asociada a convenios para evitar la doble imposición. Los estándares establecidos por el Foro Global sobre Transparencia Fiscal han fortalecido el intercambio de información entre países, lo que facilita la lucha contra el abuso de los tratados fiscales, el intercambio de información se ha convertido en una herramienta más fuerte y eficaz para combatir el abuso de los tratados.

Sin un intercambio intenso y coordinado de información, este combate se ve perjudicado, puesto que la obtención de datos en el extranjero depende principalmente de la cooperación de las autoridades fiscales extranjeras.

El trabajo del Foro Mundial puede ayudar a las administraciones tributarias para identificar estructuras y operaciones internacionales ocultas ante la supervisión.

### 2.4.1. CLAUSULAS ANTI-ABUSO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Desde 2013, La OCDE (Comité de asuntos fiscales de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo) según el artículo 1° de su modelo de Convenio

señala que los beneficios fiscales no deben aplicarse si el objetivo principal de una operación es obtener una ventaja fiscal indebida.

Según la OCDE existen reglas para combatir el abuso de los tratados como ser “el principio de la sustancia sobre la forma”, “sustancia económica” y “normas generales de antiabuso” no entran en conflicto particular con los tratados, debe tenerse en cuenta que:

(i) Los varios beneficios de una Convención no se aplican cuando el objetivo principal es asegurar una posición tributaria más favorable.

(ii) El propósito de un Convenio tributario es evitar la doble tributación y no promover la “doble tributación”.

(iii) La Convención no excluye a las reglas nacionales de antiabuso.

En algunos países, como Brasil, las leyes permiten ignorar transacciones que se realicen con el único fin de eludir impuestos el 2011, fue incluido en el Código Tributario Nacional (CTN), el párrafo único del artículo 116°, el cual dispone que “la autoridad administrativa puede ignorar actos o transacciones realizadas con el propósito de disfrazar el hecho que genera el tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, en cumplimiento de los procedimientos que se establezcan en la legislación ordinaria”.

A pesar de la ley contemplada en la cláusula que aún no ha sido editada, se ha discutido en la supervisión del Servicio de Rentas Internas, la norma anti-evasión del Código Tributario Nacional (CTN) se ha aplicado en decisiones judiciales y administrativas para favorecer a la Administración Pública cuando hay pruebas de elusión fiscal

### 2.4.2. DESARROLLOS EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN BRASIL

Desde 2014, el Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF) en Brasil ha adoptado una postura más estricta ante la evasión fiscal, anulando transacciones que buscan reducir impuestos mediante fraude o simulación.

Casos como operaciones a menudo denominadas "house and stand alone" (artículos y cambios en la composición societaria con sólo un día de diferencia, únicamente para ahorrar impuestos), constitución inversa (grandes pérdidas acumuladas asociadas a empresas grandes y rentables cuando lo contrario sería caso más probable), y se analizó la presentación de personas jurídicas sin contenido económico en países con acuerdos con Brasil, teniendo en cuenta los principios y contenidos de las negociaciones de la actividad, más que meras formalidades o el mero cumplimiento de la ley. Este hecho muestra un claro cambio en el enfoque de los jueces brasileños, que aplicaron los mecanismos típicos y dominantes del estado de derecho civil en los sistemas de derecho común en un país.

### 2.4.3. CASO CONCRETO BRASILEÑO (APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y LOS RESULTADOS DE LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ABUSIVA)

El caso emblemático del juicio brasileño, Brasil involucró a una empresa que intentó usar un acuerdo entre Brasil y España para evitar pagar impuestos sobre los ingresos de una filial española en Uruguay. Según la legislación interna, los beneficios de la filial las empresas brasileñas en el exterior están sujetas a impuestos fiscales brasileños. La situación especial estaba relacionada con la "Empresa A", que poseía una filial directa en España "Empresa B", país con el que Brasil tiene un acuerdo anti-duplicación impuestos La "Empresa B", por su parte, tenía dos filiales directas "C" y "D" en Uruguay y Argentina respectivamente. El contribuyente brasileño afirmó que, como consecuencia del acuerdo con España, sus participaciones filiales indirectas en Uruguay "Empresa C" estaría libre de impuestos en Brasil debido a la conexión Inter compañía el brasileño sólo estaría con la "Empresa B" en España.

En segunda instancia del tribunal administrativo se determinó que el acuerdo con España sólo podría utilizarse para excluir el impuesto sobre la renta de la operación “A" la Empresa "B” por la cantidad de $80.562.176,03. El resultado de las filiales indirectas con un valor total de $1,456,791,283 68 están sujetas a impuestos en Brasil,

porque no se ha firmado ningún tratado de doble imposición Brasil y Uruguay, país de filial indirecta "C".

El caso antes mencionado se describe con mayor detalle en el expediente No. 101-97.070 CARF. A continuación, se presentan extractos del juicio con argumentos.

**Extractos:** Beneficios extranjeros a través de filiales indirectas MP N° 2 158-35, aplicando el articulo 74; los resultados de filiales se considera que los beneficios indirectos se acumulan directamente hacia y desde el inversor brasileño.

- La tributación en Brasil no está sujeta a las reglas de un tratado internacional firmado país de la filial directa, especialmente si estos resultados no son tuvo lugar en acción en el país de residencia filiales que muestran un plan fiscal para no gravarlas en Brasil.
- "El demandante no puede invocar el acuerdo celebrado entre los países partes contratantes que deseen evitar la doble imposición de los beneficios recibidos para ahorros a residentes de los respectivos estados impuestos derivados de las ganancias recibidas por otra empresa que viven en un tercer país y no tienen derecho beneficios debido a su importante estatus."
- "En realidad, no se debería plantear un acuerdo entre Brasil y España beneficios tenidos en un tercer país con el que no se ha celebrado ningún tratado como parte contratante, no de los estados contratantes, porque según la norma. Artículo 7 del Tratado ganancias obtenidas a través de otra entidad legal donde una sucursal o subsidiaria, sin embargo; un extranjero gestiona todo tipo de negocios. Indirectamente, también se considera en el balance desde el punto de vista de la empresa el determinar la base imponible del destinatario y la base imponible CSLL Brasil."

**Medida Provisional - MP**

Desde 2010, ya han sido liberados aproximadamente RS $30 billones (US$15 billones) relacionados con casos de planificación abusiva de impuestos (nacionales e

internacionales), teniendo en cuenta, entre otros, el principio de la sustancia sobre la forma. El desarrollo en lo contencioso ha demostrado la importancia de este principio, reflejándose en el número de Autos mantenidos con los contribuyentes.

### 2.4.4. DESAFÍOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Las administraciones tributarias enfrentan desafíos en un mundo globalizado, en instancias internacionales y sin imponer barreras innecesarias al flujo de capital, dado la neutralidad fiscal deseada en el proceso económico natural de formación de grupos transnacionales, preservando la base de cada Estado.

En este contexto, puede ser necesario revisar los principios de un nuevo paradigma en tratados, discutir mecanismos para evitar tanto la doble tributación como la doble no-tributación.

Otro punto importante para estudiar es la búsqueda de criterios más objetivos para la armonización de las normativas internacionales, como los precios de transferencia. El creciente flujo de ingresos de intereses, regalías y servicios intangibles impone desafíos para llevar soluciones concretas y objetivas sobre temas que a menudo se encuentran en el reino de la subjetividad.

Finalmente, existe una necesidad de un compromiso para establecer una convergencia a una norma internacional que facilite el intercambio de información entre las administraciones tributarias. Solo con una cooperación internacional eficaz se podrá combatir la planificación fiscal abusiva y mejorar la transparencia fiscal global (Barreto Carlos Alberto, 2017).

## 2.5. LA PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN BOLIVIA

Es indudable que, como resultado de la liberalización del mercado global y el incremento en el libre movimiento de personas y capitales han impulsado el crecimiento de las actividades económicas y comerciales de los inversionistas extranjeros en diferentes países

Este fenómeno de internacionalización económica ha llevado a que los países reconozcan de manera generalizada el interés del inversor en el derecho de libre establecimiento de ciudadanos y extranjeros en igualdad de condiciones, sin limitar la potestad de cada país de definir su propio sistema tributario.

Los contribuyentes extranjeros que no cuentan con residencia fiscal en el país tienen diferentes formas y condiciones para sus actividades empresariales. En este marco, el concepto de establecimiento permanente (EP) es uno de los aspectos más importantes que determina el tratamiento fiscal aplicable a aquellos contribuyentes (en adelante alternativamente como no residentes o beneficiarios del exterior). Sin embargo, la legislación interna de nuestro país no prevé normativa específica al respecto y perpetúa este vacío legal.

### 2.5.1. TRIBUTACIÓN DE BENEFICIARIO DEL EXTERIOR CON RESIDENCIA FISCAL EN UN ESTADO QUE TENGA SUSCRITO CON BOLIVIA UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDI)

A excepción de los Convenios internacionales de doble imposición, la legislación tributaria boliviana no incluye una definición de establecimiento permanente y no especifica parámetros o condiciones específicos bajo los cuales se puede considerar que un establecimiento permanente existe o no. Vacío legal para los contribuyentes que no cuentan con un CDI ordenado por Bolivia. Aunque las autoridades tributarias puedan usar los convenios internacionales como referencia, la falta de uniformidad entre los distintos CDI celebrados por Bolivia perpetúa este vacío legal.

Sin embargo, debido a que los convenios internacionales que son ratificados por el Congreso de estado Plurinacional de Bolivia se incorporan a nuestra legislación como Ley, el tratamiento tributario a ser aplicado cuando existe un CDI será el expresamente señalado en el mismo.

En base a lo señalado, es importante destacar las similitudes y diferencias que existen actualmente con relación a la noción de establecimiento permanente.

La Decisión 578 de la CAN y el CDI con Argentina (sigue de algún modo general el modelo de la CAN), no incluye explícitamente el término "establecimiento permanente" en sus definiciones, a consecuencia en ambos casos se reconoce el principio de la fuente y se dispone que las actividades serán gravadas en el lugar donde se efectuaren. La Decisión de la CAN según el artículo 6 señala que se considera, entre otros casos, que la empresa opera en el territorio de un Estado miembro, si tiene un lugar de negocios, oficina, fábrica, lugar de trabajo, oficina de representación, almacén, lugar de preparación o auxiliar y un agente o representante. Por su parte, la definición de establecimiento permanente en el CDI acabó con Francia y Gran Bretaña.

Según el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Gran Bretaña, Suecia, Alemania y España son más completos y detallados según los distintos parámetros considerados. A excepción del CDI con Argentina, todos los CDI suscritos por Bolivia (modelo CAN y OCDE) reconocen a un Estado Contratante como establecimiento permanente y sujeto pasivo si el contribuyente se encuentra ubicado en su territorio:

- Una oficina o lugar de dirección de negocios
- Una fábrica, taller o planta industrial o de montaje
- Una agencia, local de compras o sucursales, local de ventas

Por consiguiente, en ambos modelos se establece que existe establecimiento permanente, cuando el contribuyente realiza una obra en construcción; sin embargo, la diferencia entre esos contratos laborales es que la decisión de la CAN no contempla condiciones temporales, mientras que los contratos CDI siguiendo el modelo de la OCDE establecen una condición de tiempo mínimo para los trabajos de construcción e instalación, que establece que su duración debe ser superior a doce meses.

Para los agentes y/o representantes nombrados en la decisión de la CAN, existe un lugar fijo de negocios en todos los casos de agencia y representante y no se requieren

requisitos previos. Sin embargo, en los acuerdos CDI que siguen el modelo de la OCDE, el agente y/o representante debe necesariamente actuar en nombre de su cliente y normalmente tiene autoridad en el Estado contratante que los autorizó. hacer contratos, Sin embargo, en cuanto a la definición de establecimiento permanente, existen situaciones radicalmente opuestas donde la decisión de la CAN determina que existe un establecimiento permanente y, a diferencia del CDI siguiendo el modelo de la OCDE, se define explícitamente que son casos en los que el contribuyente NO tiene establecimiento permanente.

Conforme al modelo de la CAN se considera que existe establecimiento permanente a:

- Un depósito, bodega, almacén o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos
- Cualquier otro local, instalación u oficina cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa
- Una agencia o local de ventas
- Una agencia o local de compras

Pero los CDI que siguen el modelo de la OCDE, en forma totalmente opuesta a lo señalado precedentemente, demandan que No se considera establecimiento permanente:

- Uso de locales exclusivamente para almacenamiento, presentación o entrega de bienes pertenecientes a la empresa.
- Almacenar bienes de propiedad de la empresa exclusivamente para su almacenamiento, exhibición o entrega.
- Mantener en stock bienes o bienes propiedad de una empresa cuyo único fin sea canjearlos de otra empresa.
- Mantener un lugar fijo de negocios exclusivamente para comprar bienes o recopilar información para la empresa;

- Mantener un lugar fijo exclusivamente para la realización de otras actividades auxiliares o preparatorias de la empresa.
- Mantener un establecimiento permanente exclusivamente para realizar cualquier combinación de las actividades antes mencionadas, siempre que todas las actividades del establecimiento permanente resultantes de dicha combinación mantengan su carácter auxiliar o preparatorio.

Únicamente realizando actividades a través de un corredor, agente principal u otro representante independiente, siempre que dichas personas actúen en el curso ordinario de sus negocios. Las diferencias más importantes mencionadas anteriormente son las actividades preparatorias o auxiliares, que no definen un establecimiento permanente según lo establecido en el modelo de la OCDE, sino en el contexto del modelo CAN. Cabe señalar que, en la práctica, este punto es bastante ambiguo, ya que los propios comentarios del modelo de la OCDE señalan que "muchas veces resulta difícil distinguir actividades preparatorias o auxiliares de aquellas que no lo son", porque la misma actividad en una industria o en un En algunos casos, el sector puede ser un lugar de actividad específico y en otros no.

De este modo, en los CDI que siguen el modelo de la OCDE, el aspecto fundamental será considerar si la actividad del lugar fijo de negocios es o no, una parte esencial y significativa del conjunto de actividades de la empresa.

Para completar el análisis comparativo entre el CDI de la CAN y los CDI que siguen el modelo de la OCDE, en relación a la noción de establecimiento permanente, es importante considerar lo establecido en el artículo 7 sobre beneficios empresariales de estos últimos Convenios (OCDE), toda vez que conforme a los propios comentarios del modelo de la OCDE éste artículo en gran parte es una continuación o corolario del artículo 5º (correspondiente a establecimiento permanente), ya que este concepto se utiliza normalmente para establecer si determinada categoría de renta (como los beneficios empresariales) están sujetas o no a las imposiciones en el Estado contratante en el que se genera.

De lo mencionado, se ha podido prever, a pesar de que la Decisión 578 de la CAN no contiene una definición expresa de establecimiento permanente, la normativa referida a los beneficios empresariales incluye la regulación de situaciones que se configuran en torno a la idea de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza parte o toda su actividad.

Junto con las normas que regulan el concepto de establecimiento permanente, Bolivia también debe regular los aspectos formales y sustantivos de la aplicación del CDI en general. Los principales elementos subjetivos de conexión que requieren una regulación específica y detallada para una correcta tributación de los beneficiarios extranjeros (con o sin EP), son los siguientes (AIT. Araujo Camacho Jaime Eduardo. Tratamiento de los convenios para evitar la doble imposición., 2013):

(i) residencia,

(ii) domicilio

(iii) nacionalidad

(iv) lugar de pago

(v) lugar de la sede de dirección

(vi) centro de intereses económicos entre otros, cuya definición resulta indispensable para la aplicación de los Convenios.

### 2.5.2. LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL EN EL ÁMBITO DEL MERCOSUR

A pesar de que el Mercosur, integrado por países como Argentina, Bolivia, Brasil, Paraguay, Uruguay y Venezuela, ha avanzado en temas económicos desde su inicio en 1980, su capacidad para abordar la doble tributación y la evasión fiscal internacional ha sido limitada.

Actualmente, el Mercosur no cuenta con un ordenamiento jurídico ni una política económica o tributaria armonizada que permita mantener una posición abierta y vinculante en materia tributaria internacional derivada de las actividades y actividades

económicas de los contribuyentes en el marco regional de su proceso de integración. Como mucho, sólo se creó una institución para ofrecer incentivos fiscales a la inversión.

Al respecto, es posible referir tres Decisiones importantes adoptadas por el Consejo del Mercado Común, relacionadas con aspectos de índole fiscal que tienen relevancia internacional, la Decisión No. 06 de 1991, la Decisión No. 30 de 2000 y la Decisión No. 31 de 2008.

En cuanto a la Decisión No. 06 de 1991, en base al artículo 10 del Tratado de Asunción, suscrito el 23 de marzo de 1991 en orden a concretar el mercado común, creó las denominadas Reuniones de ministros de Economía y presidentes de Bancos Centrales de los Estados Parte, para analizar el proceso de formación del mercado común y formular orientaciones al Grupo Mercado Común.

En segundo lugar, en el año 2000 se adoptó la Decisión No. 30, que trata de la aprobación consensuada de los lineamientos para fortalecer la convergencia macroeconómica lograda este año. Expresa el firme compromiso de los Estados contratantes con la solvencia fiscal y la estabilidad financiera, coincidiendo en que ambas son fundamentales para un desarrollo económico y social sostenible con mayor igualdad y para permitir que los países se adapten a las cambiantes realidades internacionales. Entre otras cosas, se están haciendo esfuerzos para que exista una política fiscal que asegure la solvencia fiscal. También relieva la importancia de un manejo estadístico armonizado, basado en una metodología común, que sirva para definir metas dirigidas a lograr una coordinación macroeconómica.

Este Reglamento, a través de su artículo 1, define objetivos comunes en el ámbito de la macroeconomía y los servicios financieros. El artículo 3 de la misma decisión definía la compilación de estadísticas armonizadas basadas en una metodología común, que debería partir de datos relacionados con varios indicadores, entre ellos, con:

- Resultado Fiscal Nominal y Primario del Gobierno Nacional.

La Decisión ahora estableció en el ámbito de la Reunión de ministros de Economía y presidentes de Bancos Centrales, un Grupo de Monitoreo Macroeconómico (GMM) de alto nivel, evaluar la coherencia de las estadísticas recopiladas y el seguimiento de los indicadores. Cabe señalar que esta decisión invitó oficialmente a Chile y Bolivia a participar en todos los trabajos relacionados. Es de destacar que estos dos países han participado previamente en reuniones relacionadas con los temas regulados por este reglamento.

Finalmente, encontramos la Decisión N° 31 de 2008, que creó el Foro Tributario del Mercosur, como un ejemplo concreto de intercambio de información tributaria de manera que profundice el proceso de integración. Este foro es parte de una reunión de ministros de finanzas y gobernadores de bancos centrales. Más concretamente, el foro en materia fiscal también promoverá el conocimiento mutuo de los sistemas fiscales de los Estados contratantes, así como propuestas de actuación en materia fiscal, lo que abre la oportunidad para que el foro plantee, por ejemplo, cuestiones fiscales. iniciativas futuras destinadas a lograr la armonización de las políticas económicas y fiscales y a emitir reglamentos técnicos apropiados para hacer frente a los problemas de la doble imposición y la elusión fiscal internacional.

Como otras, esta última decisión está inspirada en la idea de fortalecer y profundizar la unión aduanera del Mercosur, en definitiva, profundizar el proceso de integración.

Con respecto a la doble tributación internacional, el Mercosur depende de los tratados bilaterales que hayan 32 Problemática Jurídico Tributaria Internacional de Bolivia suscrito entre ellos los estados miembros y, están inspirados en los lineamientos contenidos en el prototipo de convenio de la OCDE, es decir, en principios y soluciones diferentes a las que contempla actualmente la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

## CONCLUSIONES DEL DIAGNOSTICO

En Bolivia es necesario legislar aspectos formales y sustantivos respecto de la aplicación de los CDI en general. Los principales elementos subjetivos de conexión que requieren una regulación específica y detallada para una correcta tributación de los beneficiarios extranjeros (con o sin EP), son los siguientes:

i. Residencia
ii. Domicilio
iii. Nacionalidad
iv. Lugar de pago
v. Lugar de la sede de dirección
vi. Centro de intereses económicos, entre otros.

Del mismo modo, el fenómeno de la internacionalización de la economía llevó a que los países reconocieran en general el derecho de libre establecimiento a favor de los inversores en igualdad de condiciones para ciudadanos y extranjeros, sin limitar los derechos legales de cada país. - aprueba el sistema tributario que considera apropiado.

El país sigue el principio de fuente, los ingresos generados fuera de nuestro territorio no están gravados y los ingresos extranjeros no están gravados.

# CAPITULO III
# ANÁLISIS COMPARADO INTERNACIONAL

## 3.1. INTRODUCCIÓN

A continuación, se hace un análisis de algunos países vecinos para conocer como gestionan el control y tratamiento fiscal para evitar la doble tributación.

## 3.2. ARGENTINA

La Cámara de Representantes de Argentina aprobó una ley que elimina la doble tributación de las empresas argentinas que exportan servicios a Brasil.

Según autoridades argentinas, este paso es necesario para que las pymes (pequeñas y medianas empresas) y los empresarios puedan crecer, ser competitivos y ayudar a exportar. Esta medida facilitará el comercio con Brasil en un sector estratégico y de alto potencial para Argentina, como es el de los servicios de información.

Las empresas argentinas que exportan servicios a Brasil pueden deducir de su impuesto a la renta los impuestos retenidos en otro país. La ley también estipula que límite de retención impositiva oscila entre el 10% y el 15%. Las empresas de servicios basados en la información se dedican a campos como la contabilidad, el derecho, la arquitectura, la ingeniería, la informática, la investigación y el desarrollo, la publicidad y las comunicaciones audiovisuales.

Cabrera agregó que estos segmentos son muy importantes porque contribuyen a "la creación de empleo, la creación de valor y la innovación y el desarrollo".

Los servicios basados en el conocimiento son el cuarto complejo exportador de Argentina, representando el 10% de las exportaciones totales del país, con ingresos de 6.800 millones de dólares en 2017 y en la creación de 9.800 puestos de trabajo.

En el transcurso del año, el sector creció casi un 30%, según el Ministerio de Producción, mientras que el "superávit acumulado durante los últimos cuatro trimestres es el mayor en cuatro años".

En cambio, Brasil importa alrededor de 13.000 millones de dólares en servicios anualmente.

Ambos países firmaron en julio del año pasado el fin de la doble tributación durante la Cumbre del Mercado Común del Sur (Mercosur) que se realizó en la ciudad argentina de Mendoza (oeste).

**Cuadro 3.1.**
**Convenio de argentina con países para evitar doble imposición**

| País | Detalle |
|---|---|
| ALEMANIA | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA FEDERAL DE **ALEMANIA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL |
| AUSTRIA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA REPÚBLICA DE **AUSTRIA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL |
| BELGICA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE **BÉLGICA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL CAPITAL |
| BOLIVIA | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE **BOLIVIA** PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA ENTA, GANANCIAS O BENEFICIOS Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO |
| BRASIL | CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA REPÚBLICA FEDERATIVA DEL **BRASIL** Y SU PROTOCOLO |
| CANADÁ | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y **CANADÁ** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL CAPITAL |
| DINAMARCA | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DEL REINO DE **DINAMARCA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL |
| ESPAÑA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE **ESPAÑA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO |
| ESPAÑA | PROTOCOLO AL CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE **ESPAÑA**PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO |
| FINLANDIA | ACUERDO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA REPÚBLICA DE **FINLANDIA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO |
| FRANCIA | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA **FRANCESA** Y PROTOCOLO |
| ITALIA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA REPÚBLICA **ITALIANA** A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y DE PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL Y SU PROTOCOLO |
| MEXICO | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS **MEXICANOS** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA PROVENIENTES DE LA OPERACIÓN DE BUQUES Y AERONAVES EN EL TRANSPORTE INTERNACIONAL |
| NORUEGA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE **NORUEGA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL CAPITAL |
| PAISES BAJOS | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE LOS **PAÍSES BAJOS** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL |
| REINO UNIDO | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DEL **REINO UNIDO** DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL |
| RUSIA | CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL GOBIERNO DE LA FEDERACIÓN DE **RUSIA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL CAPITAL (Y PROTOCOLO) |
| SUECIA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE **SUECIA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO |
| SUIZA | CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA CONFEDERACIÓN **SUIZA** PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y SU PROTOCOLO |

**FUENTE: Ministerio de Hacienda. Argentina. 2018**

## 3.3. CHILE

Por 135 votos a favor, 6 en contra y 6 abstenciones, y el Parlamento aprobó el proyecto y ratificó un acuerdo en el Parlamento (Boletín 11871) el "Acuerdo sobre Homologación de Procedimientos Tributarios Previstos en Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición". Dentro del Marco de la Alianza del Pacífico y sus

Anexos I y II firmado por Chile, Colombia, México y Perú en Washington, EE. UU. el 14 de octubre de 2017.

El informe de la Comisión de Relaciones Exteriores explica que el convenio modifica los acuerdos y protocolos existentes sobre doble imposición entre los cuatro países mencionados de tal manera que los fondos de pensiones reconocidos sean considerados personas nacionales y perceptores de rentas a los efectos de los mencionados acuerdos de los ingresos recibidos.

Donde el administrador fiscal se dirige exclusivamente al país donde está ubicado el fondo de pensiones, el cual se encuentra libre de impuestos en el país de origen del fondo de pensiones, en el caso de un aumento de capital recibido por un fondo de pensiones reconocido que cumpla los requisitos estipulados en el acuerdo. La fuente e intereses, que también son recibidos por un fondo de pensiones reconocido, el derecho fiscal se divide entre el país de residencia del fondo mencionado y el país de origen, pero en este último caso el impuesto no puede exceder el 10% de la pensión. fondo. importe bruto de intereses.

La convención estipula que los intereses se incluyen en los ingresos recibidos por la transferencia de bonos emitidos por un residente de un estado contratante. Por tanto, los ingresos procedentes de la enajenación de dichos valores entran dentro del ámbito del artículo intereses, no ganancias de capital. Respecto a las ganancias de capital recibidas de un fondo de pensiones reconocido en Chile, aunque según el convenio el administrador fiscal está asignado exclusivamente al país de residencia, es decir. Chile, esto no aplica en materia tributaria, porque según la legislación interna de Chile, la mencionada anteriormente. La propiedad no está sujeta al impuesto sobre la renta. De igual manera, respecto de los intereses, si bien según el convenio el derecho a tributar es compartido entre Chile y el país de origen del interés, no aplica la tributación chilena (Cámara de Diputados de Chile. Tratamiento Fiscal de la Doble Imposición., 2018).

## Cuadro 3.2.
## Convenio firmado con países para evitar doble imposición

| País/ Country | Autoridad Competente / Competent Authority | Circular Relacionada |
|---|---|---|
| Argentina | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Australia | Ministro de Hacienda y director SII | |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Austria | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Bélgica | Ministro de Hacienda y director SII | |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Brasil | Ministro de Hacienda y director SII | Circular N°8, Circular N° 33, y Circular N°62, del 2005. Cláusula nación más favorecida. |
| Canadá | Ministro de Hacienda y director SII | Circular N°8, Circular N° 33, y Circular N°62, del 2005. Cláusula nación más favorecida. |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Colombia | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Corea | Ministro de Hacienda y director SII | Circular N°8 de 2005. Cláusula nación más favorecida. |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| China | Ministro de Hacienda y director SII | |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Croacia | Ministro de Hacienda y director SII | |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Dinamarca | Ministro de Hacienda y director SII | Circular N°62 de 2005.Cláusula nación más favorecida. |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Ecuador | Ministro de Hacienda y director SII | Circular N°8 de 2005. Cláusula nación más favorecida. |
| España | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Francia | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Irlanda | Ministro de Hacienda y director SII | |
| | Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Italia | | El Convenio suscrito con la República Italiana entró en vigor internacional y se aplica a partir del 01 de enero de 2017. Se está tramitando el decreto respectivo a los efectos de incorporarlo al orden jurídico interno. |

| | | |
|---|---|---|
| Japón | | El Convenio suscrito con Japón entró en vigor internacional y se aplica a partir del 01 de enero de 2017. Se está tramitando el decreto respectivo a los efectos de incorporarlo al orden jurídico interno. |
| Malasia | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| México | Ministro de Hacienda y director SII | Circular N°8 y Circular N°62 del 2005. Cláusula nación más favorecida. |
| Noruega | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | Circular N°8 de 2005. Cláusula<br><br>nación más favorecida. |
| Nueva Zelandia | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Paraguay | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Perú | Ministro de Hacienda y director SII | |
| Polonia | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | Circular N°8 de 2005. Cláusula nación más favorecida. |
| Portugal | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Reino Unido | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| República Checa | | El Convenio suscrito con la República Checa entró en vigor internacional y se aplica a partir del 01 de enero de 2017. Se está tramitando el decreto respectivo a los efectos de incorporarlo al orden jurídico interno. |
| Rusia | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Sudáfrica | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Suecia | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Suiza | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |
| Tailandia | Ministro de Hacienda y director SII<br>Minister of Finance and Commissioner SII | |

**FUENTE: SII (Servicio de Impuestos Interno). Chile. 2018**

## 3.4. PERÚ

Actualmente, Perú cuenta con ocho convenios vigentes para evitar la doble imposición:

**Cuadro 3.3.**
**Convenio firmado con países para evitar doble imposición**

| |
|---|
| Convenio con Chile, aplicable desde el 1 de enero de 2004. |
| Convenio con Canadá en español, aplicable desde el 1 de enero de 2004. |
| Convenio con Canadá en inglés, aplicable desde el 1 de enero de 2004. |
| Convenio con la Comunidad Andina, aplicable desde el 1 de enero de 2005. |
| Convenio con Brasil, aplicable desde el 1 de enero de 2010. |
| Convenio con los Estados Unidos Mexicanos, aplicable desde el 1 de enero de 2015. |
| Convenio con la República de Corea, aplicable desde el 1 de enero de 2015. |
| Convenio con la Confederación Suiza, aplicable desde el 1 de enero de 2015. |
| Convenio con la República de Portugal, aplicable desde el 1 de enero de 2015. |

**FUENTE. SUNAT Perú. 2018**

El CDI (Convenios de Doble Imposición) es bajo si se lo compara con los que tienen otros países miembros de la Alianza del Pacífico: México cuenta con 37 CDI entre vigentes y suscritos, Chile con 28 y Colombia con 15. Entre otros países de la región, Brasil ya cuenta con 29 y Ecuador, con 13 CDI.

Según el gremio empresarial, los inversionistas cuyo país de origen mantiene un CDI con el Estado peruano, se verán más animados a invertir en Perú. En tanto, aquel inversionista de un país con el que no tengamos un CDI probablemente verá en el Perú un punto en contra para invertir, puesto que la doble imposición o tributación generaría sobrecostos en sus negocios que podría no tener en otros países (Ministerio de economía y Finanzas. Convenios de Doble Imposición (CDI)., 2017).

### 3.5. COLOMBIA

Desde 1990, Colombia ha implementado diversas de estrategias de promoción de la inversión extranjera que contempla una serie de modificaciones normativas.

El resultado de estas estrategias es un aumento significativo del capital extranjero en el país. Atraer inversiones extranjeras es el principal objetivo de los gobiernos como política macroeconómica, cuyo objetivo es el fortalecimiento interno y el logro de un desarrollo sostenible en el corto y mediano plazo.

En Colombia este tema se trata desde el punto de vista tributario, especialmente en lo que respecta al fenómeno de la doble imposición internacional y los mecanismos para evitarla, estos tratados aseguran que los inversionistas extranjeros no paguen impuestos duplicados, lo cual favorece la inversión. Porqué el efecto tributario directa o indirectamente termina en un costo y oportunidad de cualquier proyecto de inversión.

El fenómeno de la doble tributación es universal y se agudiza en la medida en que las economías se integran, en la denominada “globalización”, a través del cual las naciones integran sus actividades y recursos  para procurar del mutuo desarrollo social.

Esto llevó a que los países tuvieran que prestar especial atención a la doble imposición e incluir programas de evaluación en sus políticas de desarrollo e introducir instrumentos fiscales que sean incentivos adecuados para atraer nuevas inversiones. Este fenómeno de la doble tributación no sólo afecta a los contribuyentes

(inversionistas extranjeros y/o empresarios del país), sino que también afecta a los propios países, debido a los factores que se enumeran a continuación, que indican una disminución en los ingresos tributarios del país.

Actualmente no cuenta con reglas generales para la eliminación de la doble tributación internacional en Colombia, pero sí existe un código tributario que contiene reglas tributarias internacionales para evitar la doble tributación y permite reducir la carga tributaria tanto de personas jurídicas como naturales.

Como los tratados no siempre tienen prioridad sobre la ley interna; en la medida en que los tratados se mantienen sin modificación por un período y toman tiempo para ser renegociados, proveen certeza y protección contra cambios adversos de las leyes tributarias internas.

Colombia, a tono con la “globalización” se ha visto en la obligación de concurrir al derecho tributario internacional, para evitar que un mismo hecho, originado de las relaciones económicas o comerciales entre residentes de diferentes Estados ocasione cargas tributarias en dos o más Estados.

De los tratados suscritos se encuentra un Acuerdo Multilateral denominado pacto Andino, y se han suscrito varios convenios bilaterales que se encuentra en negociaciones diplomáticas para suscribir, otros convenios que tratan la temática de la doble tributación y/o prevenir la evasión fiscal

Entre los países con los cuales Colombia ha suscrito convenios, y que se encuentran vigentes a la fecha figuran los siguientes:

**Cuadro 3.4.**
**Convenios vigentes, suscritos por Colombia**

| País | Ley | Impuestos | Fecha |
|---|---|---|---|
| Perú, Ecuador y Bolivia, | Acuerdo Multilateral | Comunidad Andina. Evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. | Pacto Andino en 1971 |
| España, | 1082 | Evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en Renta y Patrimonio. | Julio 31 de 2006 |
| Chile | 1261 | Evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en Renta y Patrimonio. | Diciembre 23 de 2008 |
| Canadá | | Evitar la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal sobre los impuestos de renta y patrimonio. | Noviembre 24 de2008 |
| Suiza | 1344 | Evitar la doble imposición en Renta y Patrimonio | Julio 31 de 2009 |
| Alemania | Evitar la doble tributación de las empresas de navegación marítima y navegación aérea en impuesto de renta y capital. Ley 16 de 1970. | | Suscrito el: 10/sep/65<br>Inicio en: 14/jun/71 |
| Argentina | Exención a la doble tributación de las empresas marítimas y aéreas. Se realizó por Canje de Notas. Ley 15 de 1970. | | Suscrito el: 15/sep/67<br>Inicio en: 22/mar/71 |
| Chile | Evitar la doble la doble tributación de las empresas marítima y aérea, en el sector de Renta y Capital. Ley 21 de 1972 | | Suscrito el: 19/mar/70<br>Inicio en: 10/feb/78 |
| Brasil | Exención a la doble tributación de las empresas marítimas y aéreas. Se realizó por Canje de Notas. Ley 71 de1993 | | Suscrito el: 28/jun/71<br>Inicio: Provisional |
| Venezuela | Regula la tributación de la inversión estatal y de las empresas de transporte internacional. Ley 16 de 1976. | | Suscrito el: 22/nov/75<br>Inicio en: 10/nov/76 |
| Italia | Evitar la doble la doble tributación en Renta y Patrimonio, derivada del ejercicio de la navegación marítima y aérea. Ley 14 de 1981. | | Suscrito el: 21 dic/79<br>Inicio en: 9/oct/87 |
| Estados Unidos | Exoneración reciproca de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves. Ley 04 de 1988 | | Suscrito el: 16 oct/87<br>Inicio en: 29/ene/88 |

**FUENTE: OCDE**

Los últimos tratados de doble imposición de Colombia respaldan el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Los países bajo negociación incluyen a México, Estados Unidos, India y varios países de la Unión Europea.

Una vez que se concluyen los tratados, las autoridades tributarias deben aplicar los principios de la tributación internacional si quieren hacer cumplir sus leyes nacionales en el extranjero, porque ningún país puede imponer sus leyes tributarias a otro, en algunos casos ejerciendo fuerza indirectamente sobre extranjeros y extranjeros en su propio territorio. Si esto sucede, es una violación de los principios de la ley.

Si bien existen regulaciones internacionales que dan lugar a obligaciones tributarias si están sujetas a un tratado fiscal como el modelo de la OCDE, en ocasiones son violadas por algunos países firmantes. Asimismo, el artículo 26 del CC de la OCDE estipula que las autoridades tributarias de los estados contratantes pueden intercambiar información, dicho artículo permite compartir información tributaria para prevenir la evasión y la evasión fiscal, siempre que no contradiga las disposiciones del tratado fundacional (Herrera Tapia Beliña. Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional., 2016).

### 3.6. BOLIVIA

Bolivia por su parte, ha firmado acuerdos con todos los países miembros de la Comunidad Andina bajo la Decisión 578, que reemplaza a la Decisión 40, “RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR EVASIÓN FISCAL", documento adjunto como Anexo 2. Esta decisión establece que las rentas solo deben ser gravadas en el país donde se generan, a excepción de ciertos casos. Bolivia también ha firmado acuerdos bilaterales con otros países para abordar este tema.

Según la Decisión 578, todas las rentas, independientemente de su nacionalidad o residencia, se gravan únicamente en el Estado miembro donde se obtienen, excepto en casos excepcionales.

Entonces se aplica la exención fiscal del país donde se combina la renta imponible, es decir, no se grava en el país de residencia, sino sólo en el país de origen.

Una fuente de producción es una actividad, derecho o propiedad que produce o puede producir ingresos. Algunos conceptos clave del documento incluyen (Impuestos de propiedad) que sólo se gravan los bienes situados en el Estado miembro.

Además de lo anterior, Bolivia ha suscrito convenios con varios otros países que se mencionan a continuación

**Cuadro 3.5.**

**Convenios internacionales suscritos por Bolivia**

| |
|---|
| Organización Mundial de Comercio – OMC |
| Organización Mundial de Aduanas – OMA |
| Comunidad Andina (CAN) |
| Acuerdo de Complementación Económica Nº36 Bolivia – MERCOSUR |
| Acuerdo de Complementación Económica Nº66 Bolivia – Mexico |
| Acuerdo de Comercio de la Republica Bolivariana de Venezolana y Bolivia |
| Acuerdo de Complementación Económica Nª31- ACE |
| Acuerdo de Complementación Económica Nº 22 BOLIVIA – CHILE |
| Convenio Multilateral de Aduanas de América Latina, España y Portugal (COMAELP) |
| Acuerdo de Complementación Económica Nº 47 BOLIVIA – CUBA |
| Asociación Latinoamericana de Integración ALADI |
| Acuerdo de Preferencia Arancelaria Regional Nº4 (PAR 4) |
| Acuerdo de Semillas Nº2 (AAP AG Nº2) |
| Acuerdo de Alcance Regional Nº7 de Cooperación e Intercambio de Bienes en las Áreas: Cultural, Educacional y Científica. |
| Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica Nº70 BOLIVIA, CUBA, NICARAGUA Y VENEZUELA. |
| Protocolo de Adhesión del Estado Plurinacional de Bolivia al MERCOSUR. |
| Acuerdo de Transporte Fluvial por la Hidrovia Paragual Parana. |

**FUENTE: Ministerio de Económica y Finanzas Publicas.**

**CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS COMPARADO INTERNACIONAL**

Sobre el análisis realizado anteriormente de los países de Argentina, Chile, Perú, Colombia y Bolivia, en la mayoría de estos países se elimina la doble tributación mediante la aplicación de Convenios internacionales con los países que mayormente comercializan sus productos y servicios.

Sin embargo, se observan diferencias importantes entre ellos, demostrando que Chile y Argentina son los países que mantiene Convenios de Doble Imposición (CDI) y 30 y 20 países respectivamente.

Desde luego, que esto está en relación con el tamaño de las económicas de cada país. Aunque Bolivia es un gran exportador actualmente no solo de hidrocarburos y minerales, sino también de productos agropecuarios, textiles, madera, etc., se ve más afectado por la doble tributación debido a la menor cantidad de convenios firmados.

# CAPITULO IV

# PROPUESTA

## 4.1. INTRODUCCIÓN

Los países adoptan diferentes enfoques fiscales para gravar los ingresos generados dentro y fuera de sus fronteras. Algunos países gravan a los ciudadanos y corporaciones residentes sobre sus ingresos nacionales y extranjeros (sistema de ingresos global). Otros gravan únicamente sobre los ingresos obtenidos en el país (sistema territorial). Y muchos utilizan una combinación de ambos (por ejemplo, para gravar a las empresas residentes por sus ingresos mundiales, mientras que las empresas extranjeras sólo por sus ingresos obtenidos en el país).

Normalizando que las entidades dedicadas al comercio internacional estén sujetas a múltiples impuestos sobre los ingresos de una misma transacción.

Este fenómeno de la doble o múltiple imposición se produce cuando dos o más países consideran que tienen derecho a gravar una determinada renta, lo que significa que el derecho a gravar puede afectar a la misma renta o rentas en más de un país. Desde un punto de vista económico, la doble imposición aumenta los costos adicionales de las operaciones internacionales, lo que hace que la asignación de capital y el libre intercambio de bienes y servicios sean ineficientes y subóptimos. En este sentido, la doble imposición viola la neutralidad fundamental que exige la tributación, cuyo objetivo es garantizar que el agente tributario no distorsione las decisiones que los empresarios tomarían en un mercado abierto.

## 4.2. RETENCIÓN SOBRE INGRESO

Por otro lado, en los países en desarrollo la retención de los ingresos brutos de los servicios prestados internacionalmente es un problema importante.

Generalmente estas retenciones son definitivas y no reembolsables, lo que puede hacer que la prestación de servicios entre países sea poco rentable o incluso genere pérdidas

.

**Cuadro 4.1.**
**Retenciones en país de Destino del Servicio**

| | |
|---|---|
| Valor bruto del servicio | 1,000 |
| Retención 15% | -150 |
| | |
| Costos directos e indirectos del servicio | -900 |
| | |
| | |
| **Impuesto en país de residencia del exportador** | |
| Valor bruto del servicio | 1,000 |
| Costos directos e indirectos del servicio | -900 |
| Utilidad antes de Impuesto a la renta | 100 |
| IR (28%) | -28 |
| Crédito por Impuesto pagado en extranjero | 28 |
| | |
| Costo adicional por impuesto extranjero | -122 |
| **Pérdida neta** | **-22** |

**FUENTE: Cámara de Exportadores**

Desde el punto de vista de política fiscal, evitar o aliviar el problema de la doble o múltiple tributación supondrá una decisión del Estado para disminuir o renunciar deliberadamente la recaudación sobre ciertas rentas. En el ejemplo, ya será el país de residencia del exportador o el de destino del servicio el que acepte renunciar al impuesto determinado (150 y 28, respectivamente).

la estrategia fiscal de un país está influenciada por su objetivo económico, que puede estar orientado hacia la atracción de capital extranjero o el fomento de las inversiones nacionales en el extranjero, lo que a su vez está estrechamente relacionado con la dependencia de las inversiones extranjeras de su economía nacional.

## 4.2. NECESIDAD DE EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Cada Estado tiene soberanía fiscal para imponer impuestos de acuerdo con sus leyes internas, basándose en la legislación nacional, una persona o empresa puede estar sujeta a impuestos según el grado de conexión personal entre dicha persona y el país Ejemplo: según la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de constitución. De igual manera, si el grado de conexión es débil o consiste únicamente en factores objetivos, sólo se gravan los ingresos recibidos en ese país. ejemplo, si un país utiliza como único criterio de conexión para el impuesto sobre la renta que paga ese país, incluso si el servicio prestado fue prestado íntegramente por un extranjero procedente del exterior.

Para mitigar este problema, los países suelen establecer mecanismos para evitar la doble imposición, como los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Todos los países son libres de imponer impuestos y también son libres de fijar criterios vinculantes para que los ingresos o activos sean gravados en ese país, independientemente de si se trata de transacciones puramente nacionales o internacionales. Esta libertad fiscal, sin embargo, puede llevar a situaciones de doble imposición cuando dos países coinciden en gravar la misma renta.

## 4.3. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los métodos para evitar la doble imposición tributaria pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales:

i. **Medidas unilaterales:** Se trata de disposiciones legales internas de cada país con el objetivo de evitar los efectos de la doble tributación internacional sobre los contribuyentes residentes, en situaciones no cubiertas por el Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI).

ii. **Medidas Multilaterales:** Son acuerdos entre varios países con el objetivo de evitar la doble imposición internacional en forma coordinada.

### 4.3.1. CONVENIOS PARA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (CDI)

Los CDI son acuerdos bilaterales entre Estados cuya finalidad principal consiste en evitar que una persona natural o jurídica residente en uno de los paises se vea afectado por una doble imposición internacional por impuesto a la renta o impuestos al patrimonio como consecuencia de su inversión o relación comercial con otro Estado.

Los CDI también fomentan la cooperación entre las administraciones tributarias, en la medida que permiten la interacción facilitando el intercambio de información y la lucha contra la evasión fiscal internacional. Los convenios son para los Estados lo que los contratos son para las personas, en ese sentido, constituyen instrumentos que se incorporan a la legislación interna para su aplicación de forma obligatoria.

En la actualidad existen en el mundo alrededor de 3,000 CDI vigentes y el número crece de manera sostenida. Países como Suiza, Reino Unido y Holanda, posee cada uno cerca de 100 CDI. Los países de América Latina han celebrado 200 CDI en forma combinada. En la región, Chile con 28, Colombia con 15, México cuenta con 37 CDI, Brasil con 29 y Ecuador con 14. Perú actualmente mantiene vigentes 7 CDI bilaterales además de la Decisión 578 de la comunidad Andina.

Existen diferentes modelos de CDI, siendo los más comunes los Modelos de la OCDE y de la ONU. Estos Modelos son los elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU). El país de la región andina tiene además el modelo de convenio de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Los Modelos facilitan la negociación de CDI, pero también porque en ausencia de un órgano supranacional dirimente, los Comentarios que los acompañan contribuyen a la interpretación uniforme del CDI por parte de los países firmantes.

Cada Modelo tiene disposiciones que reflejan una posición política y económica de la organización que los elabora. El modelo de la OCDE favorece la tributación en el país

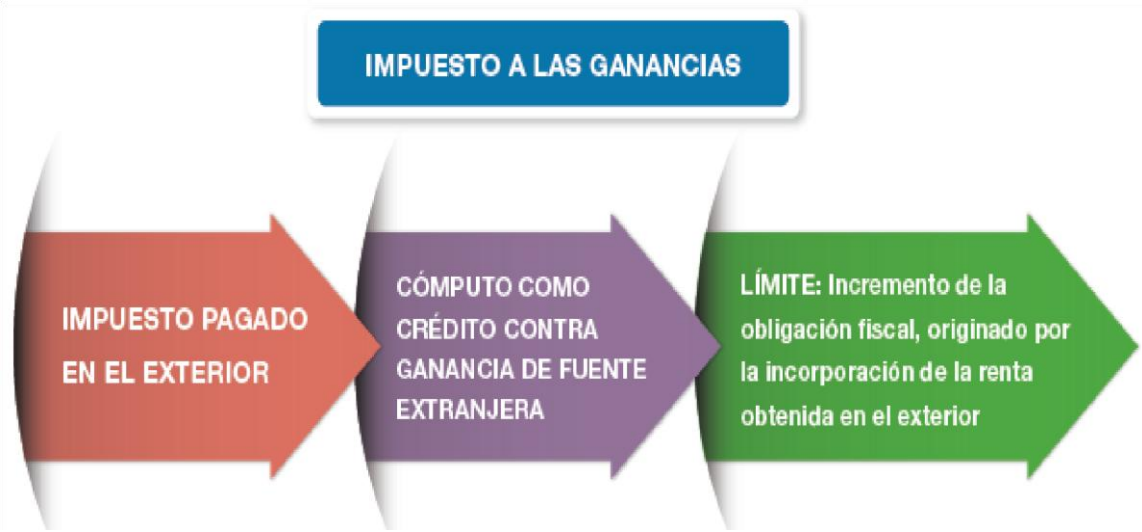
de residencia del contribuyente, mientras que el modelo de la ONU concede más poder tributario al país de origen de la renta; mientras que el Modelo ONU pone énfasis en la potestad tributaria de los países que constituyen la fuente de las rentas, dando más amplitud a la posibilidad de gravar rentas obtenidas por extranjeros y establecer tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías, lo que es propio de países importadores de capitales, como Bolivia.

### 4.4. PROCESO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El pago del impuesto pagado en el exterior procede como crédito contra la totalidad de las ganancias de fuente extranjera.

A los efectos de la liquidación del impuesto, deberá tenerse en cuenta como límite el incremento de la obligación fiscal, originado por la incorporación de la renta obtenida en el exterior.

**Gráfico 4.1.**
**Proceso de impuestos a las Ganancias**




**FUENTE: SIN**

## 4.5. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para la eliminación de la doble imposición, debe estipularse en la legislación interna de la gran mayoría de los Estados, en su mayoría los Estados contratantes se limitan a incluir en el texto de los convenios las previsiones contenidas en sus leyes domésticas.

Se puede afirmar que los métodos existentes para eliminar la doble imposición son el método de exención y el método de imputación o crédito fiscal.

- **Método de exención** Las rentas ya se han gravado en el país de origen y se eximen de impuestos en el país de residencia.
- **Método de imputación o crédito fiscal** El impuesto pagado en el país de origen puede ser descontado de la deuda tributaria en el país de residencia.

Ambos métodos presentan diversas variables como la posibilidad de reconocimiento o no de rentas exentas para el cómputo de progresividad en la aplicación de tarifasen el caso del método de la exención y otras propias de la legislación de cada Estado.

## 4.6. PROPUESTA DE CDI COMO MÉTODO PARA DEFINIR ZONAS DE COINCIDEN Y EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La finalidad es determinar y fundamentar qué son los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), cómo se celebran, bajo que normas se encuentran regulados y cuál es su aplicación dentro del ámbito interno de los países, en este caso boliviano.

Es importante establecer que los CDI no buscan regular situaciones jurídico-tributarias más allá de lo que podría hacerlo la legislación interna, por el contrario, lo que pretenden es limitar en ciertos casos la potestad tributaria de los países para así poder establecer medios de intercambio internacional e inversión económica menos onerosos y, por lo tanto, más eficaces.

### 4.6.1. DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN (CDI)

Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, estos convenios modifican el régimen fiscal de los no residentes, ya sea estableciendo excepciones a la tributación por parte de uno de los países firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para ciertas rentas (Arespacochaga J. DE. "Planificación Fiscal Internacional"., 2006).”6

El objeto principal de los CDI es establecer unas reglas de reparto de los impuestos que afecta, limitando la potestad de cada Estado sobre los impuestos aplicados a una renta o activo específico. El mecanismo esencial de los convenios consiste en atribuir a cada Estado contratante el derecho a gravar determinadas categorías de rentas o elementos patrimoniales, con carácter preferente sobre otro Estado o con exclusión del derecho de éste a someterlas a imposición.

Como se ha explicado, los CDI no se inmiscuyen en la normatividad interna del Estado que pretenda aplicarlo, sino que sirven para regular cómo interactúan con las leyes del otro país. Por lo tanto, cuando se atribuye a uno de los Estados la facultad de gravar una renta o elemento patrimonial que según su legislación no está sometida a imposición, de esa atribución convencional no nace el derecho a gravarla. Los CDI no alteran la soberanía fiscal de los países; no pretenden alterar la legislación propia de cada país, sino limitarla relacionándola con la del otro país interviniente.

Precisamente por la existencia de una colisión entre normas de diferentes ordenamientos jurídicos, se hace necesario establecer en qué ordenamiento tributario debe limitarse al hecho concreto que da lugar al ejercicio de la potestad tributaria (Gonzales Poveda V. "Tratados y Convenios Internacionales"., 2013).

### 4.6.2. CONTENIDO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Los convenios para evitar la doble tributación permiten delimitar la potestad tributaria de los Estados firmantes, determinando qué rentas estarán sujetas a impuestos en cada país; los Estados puede tener derecho exclusivo a gravar ciertas rentas, mientras que en otros casos ambos países comparten este derecho. Los convenios contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados. Estos convenios regulan de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, con el fin de combatir la evasión y el fraude fiscal.

Una de las características más relevantes de los CDI es la inclusión de cláusulas de reconocimiento de los incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera, lo cual se traduce en una modalidad de subsidio indirecto por parte de los gobiernos extranjeros a sus nacionales inversionistas, en aras del desarrollo económico del país, pues de no estipularse el mecanismo mencionado, el fisco extranjero tendría derecho a incluir el monto de los ingresos beneficiados por el incentivo fiscal dentro de la renta gravable del contribuyente que realiza la inversión en determinado país, en virtud del sistema de renta mundial que impera en la mayoría de los países desarrollados.

Por ejemplo, si a un boliviano se le otorgara un beneficio tributario en el exterior, esto aumentaría su renta, y de no estipularse lo anteriormente descrito, dicho beneficio sería gravado en Bolivia basándose en el sistema de renta mundial.

### 4.6.3. PRINCIPIO DE NO AGRAVACIÓN

Cuando se aplica un CDI se debe verificar que los contribuyentes no enfrenten una carga fiscal más alta que la que tendrían según la legislación interna de su país. Esto se denomina “principio de no agravación”. Según este principio un CDI no puede hacer más gravosa la situación del contribuyente que aquélla prevista en la legislación

nacional. Tiene su esencia en el respeto a la igualdad de las condiciones entre los residentes de un Estado a la luz de la ley tributaria de éste.

Internacionalmente se ha reconocido de forma prácticamente unánime que los CDI no pueden, por sí mismos, constituir derechos de imposición a los Estados contratantes que no encuentren asidero en la ley nacional de los Estados. En tal sentido, los CDI no deben perjudicar al contribuyente con impuestos más altos de los que pagaría si se aplicara exclusivamente la ley interna del país. Los CDI se consideran como marco dentro del cual pueden los Estados ejercer su potestad tributaria, en la medida que ellos los autoricen, e imponen obligaciones con una finalidad primaria que es evitar la doble imposición fiscal (Buhler Ottmar, 2008).

En virtud de este principio de no agravación también se entiende que cuando los CDI no logran eliminar totalmente la doble imposición internacional o cuando la carga fiscal global establecida por éstos sean superiores a la derivada de aplicar la normativa fiscal, el contribuyente puede optar por aplicar el régimen fiscal general de los Estados firmantes como si no existiera el tratado (Evans Ronald.” Régimen Jurídico de la doble tributación Internacional”., 2005).

Internacionalmente se ha reconocido en la mayoría de los estados que se aplica los CDI no consagran derechos de imposición a los Estados contratantes. El principio de no agravación se formula como una garantía al contribuyente de que su situación no empeorará con la aplicación del convenio.

La violación del principio de no agravación violentaría la salvaguarda de no discriminación tributaria prevista en los CDI, pues se crearían tipos especiales de rentas para los residentes de un país con el cual se tiene un CDI, mientras que a los nacionales no se les gravaría por idéntica disposición. Por lo cual, es incorrecto aplicar tipos impositivos no previstos en la legislación interna de los Estados ni pretender crear nuevos subtipos de rentas no previstos en la legislación nacional bajo esta categoría.

Este principio tiene incidencia en la preservación de las beneficios o ventajas fiscales previstos en la legislación interna de los Estados contratantes del convenio. También impone criterios de interpretación en la aplicación del convenio a situaciones determinadas. Hay que tener en cuenta la formulación de los propios convenios.

Las definiciones de los CDI deben tener un correlativo en la ley interna de los Estados, se deben formular en términos amplios, sin que signifique esto que los convenios puedan ampliar las definiciones domésticas de los Estados. Se sugiere por ello que se determine la compatibilidad de los CDI con la legislación interna sobre impuesto sobre la renta, con mira a buscar una mejor armonización entre ambas con el objeto de resolver los conflictos interpretativos que aquí se describen.

#### 4.6.3.1. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En teoría, son algunos los problemas que se presentan en relación con la interpretación de los tratados relativos a la doble imposición internacional, ya que al estar éstos constituidos por normas jurídicas internacionales fundamentadas en el acuerdo entre los Estados soberanos, que actúan en un plano de igualdad dentro de la sociedad internacional. Por ello, se deben aplicar métodos interpretativos de carácter internacional, como los establecidos en los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena.

José María Tovillas explica que los artículos 31 al 33 de la Convención de Viena, sostiene que el artículo 31 se ha adherido al “criterio objetivo” según el cual el texto del tratado refleja de manera auténtica la voluntad de las partes, y se le da relevancia al texto como base de interpretación, aunque admite en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos del tratado.

La interpretación de los tratados es una operación intelectual orientada a determinar su significado, precisar su alcance y aclarar puntos ambiguos u oscuros. De conformidad con los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena, la interpretación debe considerar los siguientes factores:

a) la buena fe
b) el sentido corriente de los términos del tratado
c) el contexto, objeto y fin del tratado
d) la interpretación auténtica explícita del tratado
e) el recurso a los trabajos preparatorios
f) la búsqueda del efecto útil del tratado.

Además, deben tomarse en consideración:

a) Los acuerdos en los que las partes realicen una interpretación auténtica del tratado
b) La interpretación mediante la conducta ulterior de las partes
c) Otras normas pertinentes de derecho internacional aplicables a las relaciones entre las partes.

Es relevante que el contexto del tratado abarca el texto, el preámbulo y los anexos. Prevalece en derecho de los tratados el método textual complementado con el teleológico o funcional, y ello indica que se otorga valor primordial al texto del tratado y al objeto y al objeto y fin de este en su conjunto. La interpretación debe hacerse de buena fe, teniendo en cuenta el significado común de los términos, el contexto y el objeto del tratado (Moyano Bonilla César. “La interpretación de los tratados internacionales”., 2005).

El artículo 32 de la Convención enuncia como simples preparatorios y las circunstancias de la celebración del tratado como medios complementarios de interpretación, por lo tanto, no son autónomos ni integrados en la regla general del artículo 31 y únicamente podrán ser utilizados con el fin de Confirmar el sentido resultante de la aplicación de la regla general de interpretación o para aclarar el sentido en casos de ambigüedad, oscuridad o resultados manifiestamente absurdos o irrazonables.

El artículo 33 aborda los problemas de interpretación de tratados autenticados en varios idiomas.

### 4.6.3.2. LA FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Existe consenso en que los tratados para evitar la doble tributación determinan un reparto de las diversas materias imponibles, estableciendo específicamente respecto a cada renta, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva, prioritaria o compartida, de ejercer el derecho previsto en el ordenamiento interno de gravar un enriquecimiento dado, pudiendo el convenio establecer límites a determinada imposición, con miras a evitar la doble imposición y facilitar la movilización de bienes y capitales entre los dos Estados. El principio general es que estos convenios limitan el poder de los Estados para evitar que una misma renta sea gravada por ambos.

A través de acuerdos internacionales, los estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Esta voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos. Para evitar la doble imposición, los tratados utilizan dos mecanismos: evitar la superposición de soberanías tributarias y resolver conflictos de soberanía tributaria mediante acuerdos sobre qué Estado tiene la facultad exclusiva de gravar ciertas rentas o bienes, mientras que la otra renuncia a ese derecho (Tovillas Jose María. “Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE 1992”., 2006).

Los CDI buscan mediante la asignación de rentas y mecanismos específicos, facilitar el intercambio de bienes y tecnología entre los países Mediante los tratados se busca dotar de beneficios o ventajas tributarias a los contribuyentes, por cuanto los convenios no tienen por objeto el aumento de las cargas tributarias.

### 4.6.3.3. ALCANCE DE LA SUPREMACÍA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDI) SOBRE LA LEY INTERNA

Es un principio constitucional ampliamente reconocido, que, en caso de conflicto entre las disposiciones de una ley nacional y un tratado internacional, prevalecen las disposiciones establecidas en el tratado:

(i) El CDI es considerado una ley especial entre los Estados firmantes, aplicándose preferentemente en el ámbito material que regula.

(ii) El CDI puede tener un rango jerárquico superior a las leyes ordinarias, siempre que la Constitución de los Estados lo reconozca o establezca una prioridad especial en el ámbito tributario

Este principio de supremacía de los tratados no constituye un principio de aceptación universal, sino que debe verse en cada caso y sistema constitucional concreto. Como ejemplo encontramos la Constitución de los Países Bajos cuyo artículo 94 exige que los tribunales den prioridad a las disposiciones de un tratado por encima de cualquier ley anterior o posterior al tratado. Por el contrario, en Inglaterra, Estados Unidos, México y Colombia los tratados tienen igual rango que la ley ordinaria.

En Colombia, el derecho constitucional establece procedimientos que garantizan la formación plena de la voluntad del Estado, manifestada por las tres ramas del poder público, que son expresión de la voluntad del Estado para comprometerse a nivel internacional. Por tanto, la voluntad de celebrar un tratado se expresa en primer término, en la iniciativa y la negociación por parte del presidente de la República como jefe de Estado y director de las relaciones internacionales; en segundo término, el Congreso Nacional según el artículo 150 numeral 16 de la Constitución Política tiene la función de aprobar o improbar los tratados que el gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que

tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados, y en tercer término, en la revisión automática por parte de la Corte Constitucional que, según el artículo 241 numeral 10 de la Constitución, decide definitivamente sobre la exigibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben, cualquier ciudadano puede intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad. Si la Corte los declara constitucionales, el gobierno podrá efectuar el canje de notas; en caso contrario no serán ratificados. Una vez aprobados y ratificados, los tratados se ponen en vigor, tras cumplir con todos los procedimientos formales.

### 4.6.3.4. MODELO DE UN CONVENIO DE IDENTIFICACIÓN DE ZONAS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

En el Anexo II, se muestra un modelo típico de un convenio, en este caso firmado por Argentina y Bolivia (VER ANEXO II)

### 4.6.3.5. BENEFICIOS DE LOS CONVENIOS

**Cuadro 4.2**
**Beneficios empresariales sin establecimiento permanente**

| Rentas de una empresa boliviana en el exterior | Sin convenio | Con convenio |
|---|---|---|
| Base gravable | 20.000 | 20.000 |
| Tarifa en el exterior | 35% | 0% |
| Impuesto pagado en el exterior | 7.000 | 0 |
| Impuesto a pagar en Bolivia por esa renta | 6.600 | 6.600 |
| Límite del descuento | 6.600 | - |
| Total, impuesto a pagar en Bolivia | - | **6.600** |
| Total, impuesto pagado en el exterior | **7.000** | |
| Reducción del impuesto a pagar en el exterior | | 7.000 |

**FUENTE: Elaboración propia**

**Cuadro 4.3**
**Beneficios empresariales con establecimiento permanente**

| Rentas de una empresa boliviana en el exterior | Sin convenio | Con convenio |
|---|---|---|
| Base Gravable | 20.000 | 20.000 |
| Tarifa en el exterior | 35% | 35% |
| Impuesto pagado en el exterior | 7.000 | 7.000 |
| Impuesto a pagar en Bolivia por esa renta | 6.600 | 6.600 |
| Límite del descuento | 6.600 | 6.600 |
| **Total, impuesto a pagar en Bolivia** | - | - |
| **Total, impuesto pagado en el exterior** | **7.000** | **7.000** |

**FUENTE: Elaboración propia**

## 4.7. MARCO JURÍDICO QUE RESPALDA LA APLICACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La Resolución Normativa de Directorio (RND) Nro. 101700000030 Resolución establece las obligaciones, procedimiento y requisitos que deben cumplir las personas naturales o jurídicas que apliquen las disposiciones contenidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por el Estado Plurinacional de Bolivia (VER ANEXO III).

# CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

## CONCLUSIONES

Como conclusiones del presente trabajo de investigación, se exponen las siguientes:

- El Estado Plurinacional de Bolivia atraviesa por un problema bastante grave, al sufrir casi de manera permanente los efectos de la doble tributación y viceversa con países que mantiene lapsos comerciales.

- Como consecuencia de la dovela tributación, se ha producido una evasión fiscal incontrolable, dado los elevados montos que implica la carga impositiva a nivel de comercio internacional.

- Centrarse específicamente en la situación de la multinacional Bolivia en los problemas de doble imposición y evasión fiscal internacional, considerando la oportunidad única que vive este país debido a su actual membresía simultánea en dos importantes procesos de integración que se están llevando a cabo en las Américas.

- Bolivia mantiene muy pocos convenios internacionales excepto los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) y últimamente con los países miembros del MERCOSUR, en razón a su reciente ingreso a este grupo.

- Lo más aconsejable en materia tributaria internacional es diseñar soluciones pragmáticas y concertadas –antes que unilaterales o bilaterales- entre todos los actores de un proceso de integración, de tal forma que garanticen niveles altos de eficiencia, que permitan una convergencia encaminada al cumplimiento de las metas de la organización de integración. Al efecto, los acuerdos sobre intereses compartidos deben plasmarse en primer término en la armonización de

carácter político, como también de naturaleza económica y fiscal, antes que concretar la adopción de normativa jurídica de la integración.

- El no solucionar el problema de la doble tributación internacional, constituye un freno al desarrollo económico, ya que muchos inversionistas no ingresan sus capitales al país, precisamente por temor a pagar altos impuestos, lo cual iría en desmedro de la económica nacional y consecuentemente el desarrollo social.

**RECOMENDACIONES**

A su vez como recomendaciones se exponen las siguientes.

- Aplicar la práctica de realizar Convenios de Doble Tributación Internacional para control los pagos injustos que realizan muchas inversionistas y comerciantes que tiene nexos comerciales con Bolivia.

- Si tomamos en cuenta que ya han transcurrido más de tres décadas los avances concretados en el esquema andino de integración para combatir los problemas más preocupantes de la fiscalización internacional, debe servir a los actores del Mercosur como un referente para ensayar soluciones idóneas, realistas, pragmáticas y contemporáneas, tanto de corte político como jurídico, en orden a la concreción de las metas trazadas por los estados miembros en sus normas fundacionales.

- Es importante también que se incursiones de manera decidida a estableces condiciones jurídicas para lograr un equilibrio en el comercio internacional y despejar las dudas e indecisiones que tienen los inversionistas para que ingresen capitales al país.

## BIBLIOGRAFÍA


AIT. Araujo Camacho Jaime Eduardo. Tratamiento de los convenios para eviar la doble imposicion., A. (2013). *Tratamiento de los convenios para eviar la doble imposicion. Jornadas de Derecho Tributario.* (A. (. Tributaria, Ed.) Ssanta Cruz, Bolivia.

Arespacochaga J. DE. "Planificacion Fiscal Internacional"., A. (2006). *"Planificacion Fiscal Internacional".* Madrid, España: Marcial Pons.

B. Morgain Hugo. Problemas de la dobel tributacion internacional., B. (2016). *Problemas de la dobel tributacion internacional.* La Paz, Bolivia.

Barreto Carlos Alberto. Aplicacion efectiva de las cláusulas anti-abuso de los convenios para evitar la doble imposicion (CDIs)., B. (2017). *Aplicacion efectiva de las cláusulas anti-abuso de los convenios para evitar la doble imposicion (CDIs).* Sao Pablo, Brasil.

Buhler Ottmar, ". d. (2008). *"Principios de Derecho Internacional Tributario".* Madrid, España: Derecho Financiero.

Camara de Diputados de Chile. Tratamiento Impositivo para la Doble Tributacion., C. (2018). *Tratamiento Impositivo para la Doble Tributacion.* Santiago, Chile.

Carrasco Poma Jazmin Laura y Mamani M Igor J. Doble tributacion en Bollivia., C. (2017). *Doble tributacion en Bollivia.* La Paz, Bolivia.

Dorn H. "Das Recht der Internationalen Doppelbestg", c. p. (1998). *Das Recht der Internationalen Doppelbestg.* N.Y, U.S.A.: Temis.

El Exportador. Fiscalidad en Bolivia., E. (2016). *Fsicalidad en Bolivia.* La Paz, Bolivia.

Evans Ronald." Régimen Jurídico de la doble tributación Internacional"., E. (2005). *" Régimen Jurídico de la doble tributación Internacional".* Bogota, Colombia: McGraw-Hill.

Gonzales Poveda V. "Tratados y Cconvenios Internacionales"., G. (2013). *Tratados y Cconvenios Internacionales".* Valencia, España: CISS.

Herran Ocampo Catalina., H. (2000). *Doble tributacion internacional, principios y realidades de los convenios.* Santa Fé de Bogota, Colombia.

Herrera Tapia Beliña. Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional., H. (2016). *Colombia frente a los convenios de la doble tributación internacional.* (U. d. Costa, Ed.) Bogota, Colombia.

https://boliviaimpuestos.com/los-tratados-internacionales-y-la-prelacion-de-lasnormas-en-bolivia/. (s.f.). *https://boliviaimpuestos.com/los-tratadosinternacionales-y-la-prelacion-de-las-normas-en-bolivia/*. Obtenido de https://boliviaimpuestos.com/los-tratados-internacionales-y-la-prelacion-delas-normas-en-bolivia/.

https://conceptodefinicion.de/zona., h. (6 de 12 de 2018). *https://conceptodefinicion.de/zona/*. Recuperado el 20 de 6 de 2019

Julián Pérez Porto Junian y Gardey Ana. https://definicion.de/coincidencia., J. (5 de 12 de 2018). *https://definicion.de/coincidencia/*. Recuperado el 15 de 6 de 2019

Ley 2492., a. 5. (2003). *Codigo Ttributario.* (S. d. (SIN), Ed.) La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Bolivia.

libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/fuentes-principios-derecho-tributario-. (12 de 6 de 2016). *https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/fuentes-principiosderecho-tributario-218806*. Recuperado el 23 de 4 de 2018

López Freyle Isaac. “Principios de derecho tributario”., L. (1982). *“Principios de derecho tributario”.* Buenos Aires, Argentina: Lerner.

Lozano Iturralde Mabel Rosa. La doble tributacion internacional y la relacion juridico tributaria de Bolivia y lo modelos de convenio., L. (2017). *La doble tributacion*

*internacional y la relacion juridico tributaria de Bolivia y los modelos de convenio.* La Paz, Bolivia.

Margain Hugo B. Como evitar la doble tributacion interancional., M. (2016). *Como evitar la doble tributacion interancional.* (UNAM, Ed.) México D.F., México.

Margain, M. (3 de 10 de 2016). *https://www.google.com/search?q=Problemas+de+La+Doble+Tributación&oq*. Recuperado el 30 de 3 de 2019

Ministerio de economica y Finanzas. Convenios de Doble Imposicion (CDI)., M. (2017). *Convenios de Doble Imposicion (CDI).* Lima, Peru.

Moyano Bonilla César. “La interpretación de los tratados internacionales”., M. (2005). *“La interpretación de los tratados internacionales”.* Montevideo, Uruguay.

OCDE (Organizacion para el desarrollo y la cooperacion economica)., O. (1997). *Organizacion para el desarrollo y la cooperacion economica.* Montevideo, Uruguay.

Servivcio de Impuestos Nacionles (SIN)., R. 1. (2017). *Aplicacion de Convenios para evitar la doble tributarion.* La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Boliivia.

SIN (Servicio de Impuestos Nacionales) RND Nº 10170000030. Articulos 1° 2° y 3°., S. (2017). *APLICACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.* La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Bolivia.

SIN (Servicio de Impuestos Nacionales). Ley 2492. Artículo 5° 64° y 66°., S. (2017). *Codigo Tributario Bolliviano. Normas Reglametarias Administrativas.* La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Bolivia.

SIN Servicio de Impuesos Nacionales). Ley 2166. Artículo 4° inciso a)., S. (2000). *Ley de Servicio de Impuestos Nacionales.* La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Bolivia.

Tovillas Jose María. “Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE 1992”., T. (2006). *elo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE 1992”, pg. 91, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.* Madrid, España: Marcial Pons.

Valdes Costa Ramón. “Estudios de derecho tributario internacional”., V. (1988). *“Estudios de derecho tributario internacional”.,* Montevideo, Uruguay: Temis.

www.gerencie.com/que-es-la-doble-tributacion. (3 de 05 de 2017). *https://www.gerencie.com/que-es-la-doble-tributacion.html*. Recuperado el 15 de 4 de 2018

www.gerencie.com/residencia-para-efectos-tributarios., w. (4 de 1 de 2018). *https://www.gerencie.com/residencia-para-efectos-tributarios.html*. Recuperado el 15 de 6 de 2019

www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-el-exportador/mundo., w. (3 de 5 de 2016). *https://www.icex.es/icex/es/Navegacion-zonacontacto/revista-el-exportador/mundo/REP2016647977.html.* Recuperado el 3 de 4 de 2018

www.nacion.com/economia/finanzas/el-principio-de-la-fuente., w. (15 de 12 de 2017). *https://www.nacion.com/economia/finanzas/el-principio-de-la-fuente.* Recuperado el 23 de 2 de 2018

# ANEXOS

## Anexo I PERFIL DE TESIS

## TITULO

## PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE ZONAS DE COINCIDENCIA QUE EVITEN LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN CONVENIOS INTERNACIONALES, DE ACUERDO CON LA RND 10170000030

## 1. INTRODUCCIÓN

La coincidencia de dos o más impuestos de distintos Estados sobre un ingreso de una misma persona física o moral, por encontrarse dentro de los previstos en las leyes, ocasiona la doble imposición en terreno, sobre todo cuando la legislación interna no prevé ningún sistema de deducción del impuesto pagado en otro Estado o de segregación del ingreso ya gravado.

Pese a que existen determinados principios en la legislación internacional, muchos países han optado por el establecimiento de un convenio o tratado bilateral con el fin de resolver definitivamente el problema, y solucionar, unilateralmente el mismo, apoyado en su derecho Interno, lo cual en muchos casos resulta insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un Estado con frecuencia no son aceptados en la del otro y sobre todo la ausencia de una complementación reglamentaria destinada a la conciliación de los puntos de coincidencia en los impuestos gravados (Margain, 2016).

### a. ANTECEDENTES

La doble tributación entre los países Sudamericanos existe probablemente en una escala muy limitada, puesto que en este momento no hay una gran cantidad de inversiones directas entre estos países.

La existencia de la doble tributación depende del grado en el cual estos países procuren gravar el ingreso obtenido por residentes o por compañías en el exterior. Si las leyes tributarias de estos países no cobijan ingresos obtenidos en el exterior o, alternativamente, no se hace ningún esfuerzo para aplicar dichas leyes si estas existen, entonces no surge el problema de la doble tributación, lo que podría ocurrir seria lo contrario, es decir la su tributación.

En Bolivia desde el año 2003, con la implementación del Código Tributario Boliviano (Ley 2492), se establecen las Fuentes del Derecho Tributario, sobre la base de una prelación normativa en orden siguiente:

1. La Constitución Política del Estado,
2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo
3. El presente Código Tributario
4. Las Leyes
5. Los Decretos Supremos
6. Resoluciones Supremas
7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.” (Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)., 2017)

Consecuentemente, conforme lo dispuesto en los acuerdos y convenios internacionales ratificados constitucionalmente, el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo se establece la alícuota del Gravamen Arancelario aplicable a la importación de mercancías cuando corresponda los derechos de compensación y los derechos antidumping. (Ley 2492., 2003)

Por otro lado, que el numeral 13 del Artículo 66 de la citada Ley Nº 2492 establece que la Administración Tributaria podrá ejercer otras facultades asignadas por disposiciones legales especiales. En ese sentido, el inciso a) del Artículo 4 de la Ley Nº 2166 de 22 de diciembre de 2000, Ley del Servicio de Impuestos Nacionales, establece que es atribución del SIN: “Cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Código Tributario, Leyes específicas tributarias, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Ministeriales y Administrativas y demás normas en materia tributaria.” (Ley 2492., 2003).

Todo lo anterior hace hincapié en la vigencia de Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por el Estado Plurinacional de Bolivia, debidamente ratificados, es necesario establecer un procedimiento para la adecuada aplicación de las disposiciones pactadas en los citados instrumentos internacionales.

**b. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Pese a que Bolivia tiene varios convenios con países internacionales, principalmente con América del Sur y Europa sobre el manejo y control de la tributación por parte de contribuyentes bolivianos en el exterior y viceversa, los resultados no son alentadores dado que existe un pago doble de impuestos que no favorecen y más bien afecta económicamente a los consumidores, dado que siguen perdiendo estos aportes en el exterior y se tributa nuevamente en el país produciéndose la doble tributación

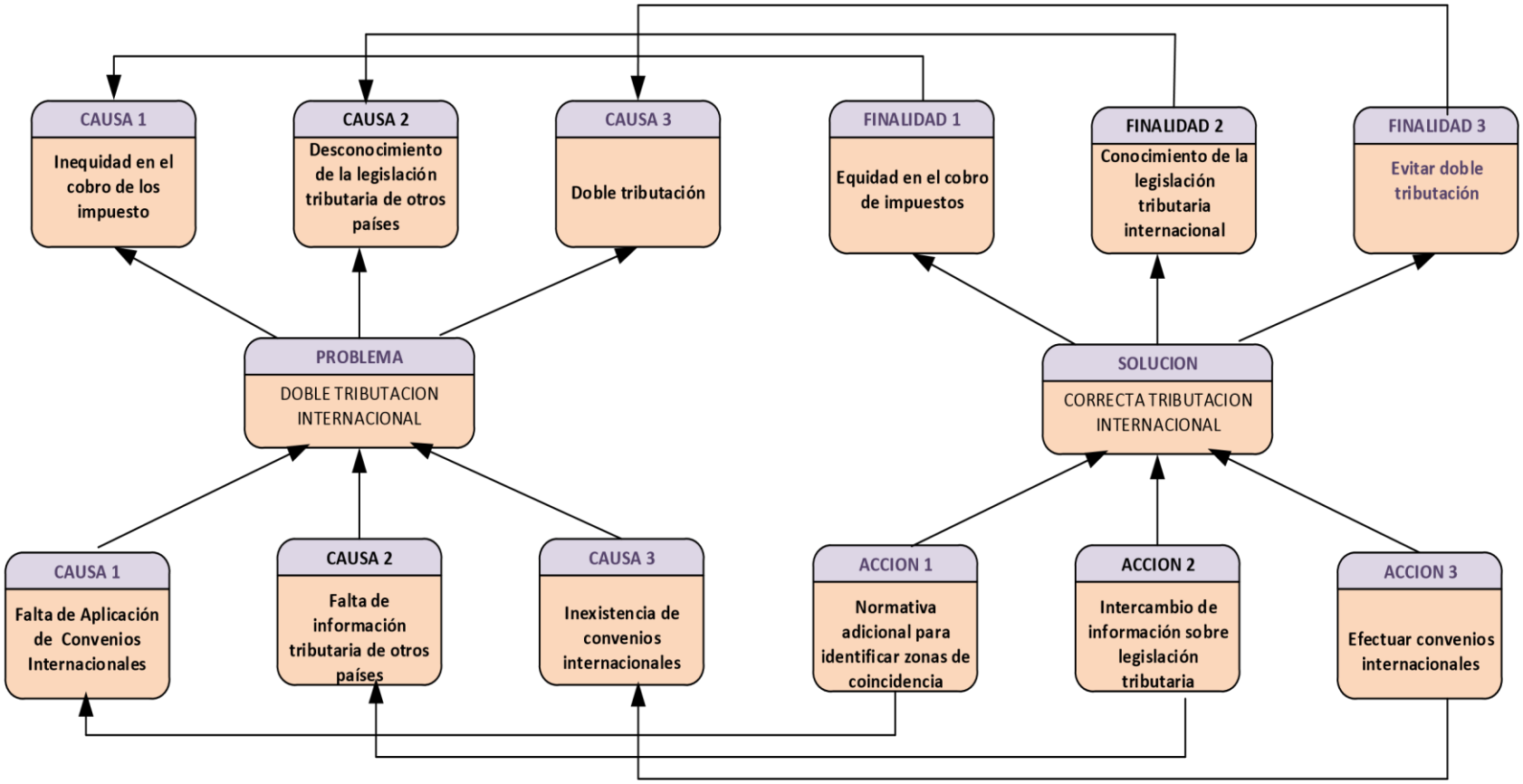
El problema es que, al margen de los convenios para cuya aplicación se pone en vigencia la Resolución Normativa de Directorio N° 10170000030, para cumplir dichos convenios, no existe una reglamentación complementaria que contribuya a identificar las zonas de coincidencias para evitar la doble tributación.

Ante esta falta reglamentación que establezca los procedimientos para la identificación de las zonas de coincidencia en la tributación, el convenio resulta estéril y no evita el pago de los impuestos correspondientes en ambos países, afectando la

economía del contribuyente e incurriendo en actos ilícito a nivel internacional. Si a determinada actividad o ingreso solo grava uno de los países contratantes, no se produciría la doble tributación, ya que el otro país no los considera gravados.

Por lo tanto, únicamente en la zona de coincidencia de ambas legislaciones se presenta el fenómeno de la doble tributación, de donde se desprende que, al estructurarse un tratado sobre la doble tributación entre dos países, debe tomarse en cuenta como fundamento principal, la Ley de Impuestos sobre ingresos del país con menor orbita de aplicación, para delimitar la coincidencia con la Lay del otro país.

**Gráfico 1**
**Análisis de las casusas y efectos**




**FUENTE: Elaboración propia**

## c. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Frente a la problemática detallada anteriormente, surgen las siguientes preguntas de investigación:

### *c.1. Pregunta Central*

¿Cómo se puede identificar las zonas de coincidencia que eviten la doble tributación en convenios internacionales?

### *c.2. Preguntas específicas*

- ¿Cuáles son las obligaciones tributarias de personas naturales o jurídicas que realizan transacciones comerciales en el exterior?
- ¿Qué efectos económicos tiene la doble tributación en la economía del contribuyente boliviano?
- ¿Cuál es el grado de vinculación de los acuerdos internacionales establecidos en materia tributaria con la legislación tributaria boliviana?
- ¿Qué procedimientos utilizan los países vecinos para evitar la doble tributación?
- ¿Cómo se puede evitar la doble tributación mediante convenios internacionales?

## d. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

### d.1. Objetivo General

Propuesta de procedimientos para la identificación de zonas de coincidencia que eviten la doble tributación en convenios internacionales, mediante un análisis e investigación de la Ley 843, Ley 2492 y la RND 10170000030.

### d.2. Objetivos Específicos

**d.2.1.** Realizar un análisis de la fundamentación teórica e impositiva para identificar las obligaciones tributarias de personas naturales o jurídicas que realizan transacciones comerciales en el exterior, mediante un análisis de la Ley 843, Ley 2492, RND 10170000030 y otras disposiciones complementarias.

**d.2.3.** Realizar un diagnóstico de la doble tributación internacional para identificar sus efectos económicos en el contribuyente boliviano, mediante procesamiento de datos.

**d.2.2.** Analizar el contenido de los convenios internacionales para conocer el grado de vinculación de los acuerdos establecidos en materia tributaria con la legislación tributaria boliviana, mediante investigación documental.

**d.**2.4. Realizar un análisis comparado a nivel internacional con países vecinos para conocer los procedimientos que utilizan para evitar la doble tributación, mediante investigación por Internet.

**d.2.5.** Elaborar los procedimientos para la identificación de zonas de coincidencia en la tributación internacional, para evitar la doble tributación, mediante procesamiento de datos.

## e. LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN

En cuando a los límites establecidos para la presente investigación serán los siguientes:

### e.1. Límite temporal

La investigación se realizará sobre la base de la RND 10170000030 durante el periodo 2018.

### e.2. Límite Espacial o Geográfico

El trabajo de investigación se realizará en el Servicio de Impuestos Nacionales de la ciudad de Santa Cruz, durante el año 2018.

### e.3. Limite sustantivo

La investigación se realizará sobre la base sobre la base de información La Ley 843, Ley 2492, RND 10170000030 y otras disposiciones complementarias.

## f. JUSTIFICACIÓN

La clave para evitar una doble tributación es la elaboración de un buen tratado bilateral, o Convenio Internacional, sobre la base de la Legislación Tributaria del Estado, que tenga una menor orbita de aplicación en cuanto a coincidencias se refiere con la Ley del otro Estado

Un país en desarrollo debe aceptar un tratado que se estructure sobre la teoría de la fuente como norma general.

Para evitar la doble tributación en el caso de ingresos de las empresas, debe prevalecer el método de segregación de impuestos; la exención de impuestos concedida por un país, debe estimarse por el otro, como si se tratara de ingresos ya gravados por el Estado en que se encuentra la fuente; el impuesto objetivo, pagado en la fuente, debe deducirse del que el acreedor esté obligado a pagar en el Estad o en que radique; el impuesto sobre ganancias distribuibles se cubre en el país donde radique la sociedad con cargo a cuyas utilidades se hayan repartido, y el impuesto personal de trabajadores y profesionistas cubierto en la fuente, debe deducirse del que se pague en el país de la residencia del sujeto del impuesto.

## g. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

### g.1. Tipo de investigación

La metodología utilizada es descriptiva, porque a través del análisis se identificarán los problemas y se describirán cada uno de ellos. La técnica de análisis empleada es la deductiva mediante la cual se pueda elaborar un diagnóstico que demuestre cual es la situación del control y gestión del Seguro Social Universitario en la ciudad de Santa Cruz.

### g.2. Hipótesis

Si se establecen procedimientos para la identificación de zonas de coincidencias tributaria en convenios internacionales, entonces se evitará la doble tributación

#### g.2.1. Variables

**X = Variable independiente**

X1 = Si se establecen procedimientos para la identificación de zonas de coincidencias tributaria en convenios internacionales.

**Y = Variables dependientes**

Y1 = Se evitará la doble tributación

### g.3. Diseño Metodológico

El trabajo de investigación comprende el establecimiento de procedimientos que identifican zonas de coincidencias tributaria en convenios internacionales con la finalidad de evitar una doble tributación, sobre la base de la RND 10170000030.

#### g.3.1. Unidad de estudio

El estudio se realizará en el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de la ciudad de Santa Cruz. en base a normas, reglamentos vigentes y principalmente la RND 10170000030.

#### g.3.2. Fuentes y técnicas de recolección de datos

**Primaria**

En esta fase se realizará un análisis preliminar de la documentación relacionada con el tema. Además, se realizarán entrevistas, con autoridades del SIN.

**Secundaria**

Se realizará un análisis a fondo de la documentación relacionada con las operaciones comerciales en el exterior que son sujetas de impuestos y su

grado de vinculación con la legislación tributaria Bolivia a través de los convenios 0 internacionales. Además, se revisarán otros estudios, libros y consultas mediante Internet.

#### g.3.2.1. Instrumentos

**a. Detalle de transacciones internacionales**

Se recopilará información relacionada con la cantidad de operaciones comerciales, sea de compras de bienes o venta de servicios realizadas a diferentes personas tanto jurídicas como naturales.

**b. Detalle de países con los cuales Bolivia tiene convenios internacionales**

Se recopilará información relacionada con la cantidad de países con los cuales Bolivia tiene Convenios internacionales

**c. Detalle de ingresos gravados**

Se recopilará información relacionada con la cuantía de los ingresos que se mueven en el exterior y que son gravados impositivamente.

**d. Detalle de personas jurídicas y naturales que han sido afectadas por una doble tributación**

Se hará un análisis de las personas naturales y jurídicas que han sido afectadas con la doble tributación.

##### g.3.2.1.1. Confiablidad

La información es confiable, a que pertenece al Servicios de Impuestos Nacionales (SIN).

#### g.3.2.1.2. Validez

La información es válida, dado que corresponde a la gestión reciente del año 2018.

### g.3.3. Tratamiento de la información

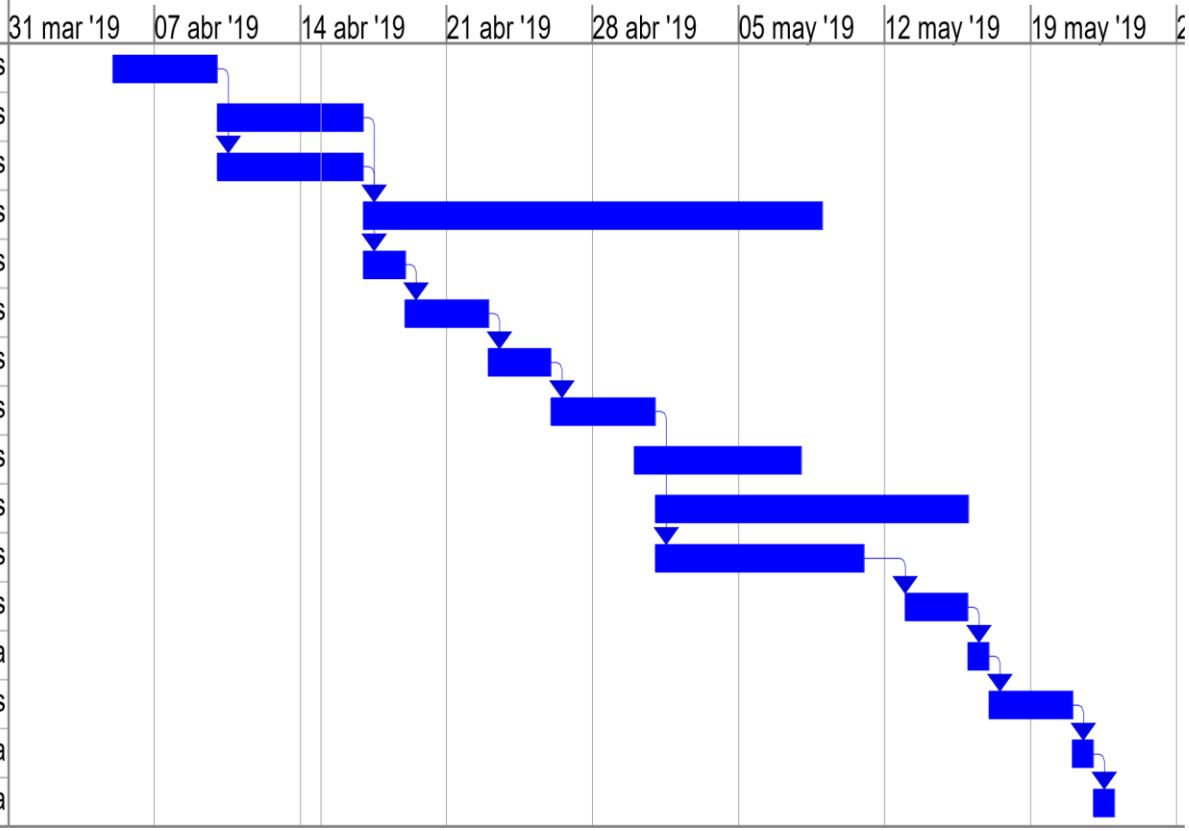
Toda la información recopilada será tabulada mediante tablas, cuadros, flujogramas, formulas matemática, cuadros y gráficos estadísticos, haciendo los resúmenes correspondientes para su debida comprensión.

### g.3.4. Análisis e interpretación de los datos

En este caso, el trabajo se realiza sobre la base de investigación documental. Por tanto, la interpretación y el análisis se harán sobre los cuadros, tablas y gráficos elaborados y que se han explicado en los puntos anteriores.

## 1. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

| Id | Nombre de tarea | Duración |
|---|---|---|
| 1 | **1. Diseño del Perfil** | 3 días |
| 2 | **2. Elaboración del Marco Teórico** | 5 días |
| 3 | 2.1. Investigación documental | 5 días |
| 4 | **3. Elaboración del Diagnostico** | 16 días |
| 5 | 3.1. Realización de entrevistas | 2 días |
| 6 | 3.2. información económica | 2 días |
| 7 | 3.3. Información impositiva | 3 días |
| 8 | 3.4. Convenios Internacionales | 3 días |
| 9 | **4. Analisis comparado internacional** | 6 días |
| 10 | **5. Elaboración de la propuesta** | 11 días |
| 11 | 5.1. Elaboración de propuesta | 8 días |
| 12 | 5.2. Diseño de procedimientos | 3 días |
| 13 | **6. Presentación del borrador** | 1 día |
| 14 | **7. Correcciones** | 2 días |
| 15 | **8. Presentación Final** | 1 día |
| 16 | **9. Defensa** | 1 día |




**FUENTE: Elaboracion propia**

## 2. ESTRUCTURA GENERAL DEL TRABAJO FINAL DE GRADO (TFG)

1) Caratula
2) Dedicatoria
3) Agradecimientos
4) Resumen Ejecutivo
5) Índice
6) Introducción

### CAPÍTULO 1. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1.1. Marco conceptual

1.2. Ley 843

1.3. Ley 2492

1.4. RND 101740000030

1.5. Convenios Internacionales

### CAPÍTULO 2. DIAGNÓSTICO DE LA SITUACIÓN ACTUAL

2.1. Análisis de los Convenios Internacionales

2.2. Régimen impositivo aplicado a operaciones comerciales internacionales

2.3. Análisis de los procedimientos de control tributario 2.4. Análisis de la doble tributación

### CAPITULO 3. ANÁLISIS COMPARADO INTERNACIONAL

3.1. Argentina

3.2. Chile

3.2. Perú

3.3. Colombia

## CAPITULO 4. PROPUESTA

4.1. Procedimientos de identificación de zonas de coincidencia

4.2. Procedimientos para el cálculo tributario

4.3. Elaboración de la nueva normativa

Conclusiones

Recomendaciones

Bibliografía

Anexos

## BIBLIOGRAFÍA

Constitución Política del Estado Plurinacional aprobada en octubre de 2008

Ley 843 Texto Ordenado al 2005 Ley 2492 Código Tributario de Bolivia. https://boliviaimpuestos.com/los-tratados-internacionales-y-la-prelacion-de-lasnormas-en-bolivia/. (s.f.). https://boliviaimpuestos.com/los-tratados-internacionalesy-la-prelacion-de-las-normas-en-bolivia/. Obtenido de

https://boliviaimpuestos.com/los-tratados-internacionales-y-la-prelacion-de-lasnormas-en-bolivia/.

Ley 2492., a. 5. (2003). Código Tributario. (S. d. (SIN), Ed.) La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Bolivia. Margain, M. (3 de 10 de 2016). https://www.google.com/search?q=Problemas+de+La+Doble+Tributación&oq.

Recuperado el 30 de 3 de 2019

Resolución Normativa de Directorio No. 10-006-06 de 12 de marzo de 2006. Resolución Normativa de Directorio No. 10-17000000-30 de 29 de diciembre del 2017.

Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)., R. 1. (2017). Aplicación de Convenios para evitar la doble tributación. La Paz, Bolivia: La Gaceta Oficial de Bolivia.

## Anexo II. MODELO DE CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

CONVENIO
ENTRE LA REPUBLICA ARGENTINA Y LA REPUBLICA DE BOLIVIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN
EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, GANANCIAS O BENEFICIOS Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO

La República Argentina y la República de Bolivia, en el deseo de concluir un Convenio para evitar la doble tributaci6n, han convenido lo siguiente:

### CAPITULO I. MATERIA DEL CONVENIO Y DEFINICIONES GENERALES

### ARTICULO 1°

### MATERIA DEL CONVENIO

Los impuestos materia del presente Convenio son:

En la República Argentina:

1. El impuesto a las ganancias
2. El impuesto a los beneficios eventuales
3. El impuesto sobre los capitales
4. El impuesto sobre el patrimonio neto
5. El impuesto a los beneficios de determinados juegos y concursos.

En la República de Bolivia:

1. El impuesto sobre la renta de las empresas
2. El impuesto sobre la renta de las personas naturales

El presente Convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeren a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que uno u otro de los Estados Contratantes estableciere con posterioridad a la firma del presente Convenio.

## ARTICULO 2°

## DEFINICIONES GENERALES

Para los efectos del presente Convenio, a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Las expresiones "uno de los Estados Contratantes" y "otro Estado Contratante" servirán para designar indistintamente la República Argentina o a la República de Bolivia, con- forme a las necesidades del texto.
b) Las expresiones "territorio de uno de los Estados Contratantes" y "territorio de otro Estado Contratante" significan indistintamente los territorios de la República Argentina o de la República de Bolivia, conforme a las necesidades del texto.
c) El término "persona" servirá para designar a:

    1. Una persona física, natural o de existencia visible, o su sucesión indivisa.
    2. Una persona de existencia ideal o jurídica.
    3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociados o no, sujetos a responsabilidad tributaria.

d) Una persona física o de existencia visible será considerada domiciliada en el Estado Contratante en donde tenga su residencia habitual.
e) Se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado que señale su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o este no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva o, en su defecto, en el lugar donde se halle el centro principal de su actividad.
   Cuando, no obstante, estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Estados Con tratantes resolverán el caso de común acuerdo.
f) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genera una renta, ganancia o beneficio.
g) La expresión "actividades empresariales" se refiere a actividades desarrolladas por empresas de uno u otro Estado Con tratante.
h) Las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa de otro Estado Contratante" significan una empresa domiciliada en uno u otro Estado Contratante.
i) Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera "regalía" a toda retribución en efectivo o en especie que se origine en la transferencia del uso o goce de cosas muebles o en la cesión definitiva o temporaria de derechos, cuando su monto se establezca en relación a unidades de producción, de venta, de explotación u otros índices similares.
j) La expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiera, produzca o enajene habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.
k) Los términos "pensión o jubilación" comprenden a las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios por enfermedad, maternidad y riesgos profesionales, las rentas

de invalidez, vejez y muerte y cualquier otra clase de asignación de carácter permanente y periódica, que se perciba en virtud de las leyes de previsión social, de asignación o subsidios pagados por el empleador; de contratos destinados a cubrir conceptos o riesgos similares o de retribuciones que, con el mismo carácter, otorguen las empresas o entidades a su personal retirado; y el término "anualidad o renta vitalicia" significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante la vida del beneficiario o durante un lapso determinado, a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) La expresión "autoridad competente" significa, en el caso de la República Argentina, el Ministerio de Economía (Secretaría de Estado de Hacienda) y, en el caso de la República de Bolivia, el Ministerio de Finanzas.

## ARTICULO 3°

## ALCANCE DE TÉRMINOS O EXPRESIONES NO DEFINIDOS

Todo término o expresión que no esté definido en el presente Convenio tendrá el sentido con que se use en la legislación vigente en cada Estado Contratante

## CAPITULO II. IMPUESTO A LA RENTA

## ARTICULO 4°

## JURISDICCIÓN TRIBUTARIA

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que ellas obtuvieren sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el presente Convenio.

## ARTICULO 5º

## RENTAS PROVENIENTES DE BIENES INMUEBLES

Las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual dichos bienes estuvieren situados.

## ARTICULO 6º

## RENTAS PROVENIENTES DEL DERECHO A EXPLOTAR RECURSOS NATURALES

Cualquier renta, ganancia o beneficio percibido por el arrendamiento y subarrendamiento, o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Estados Contratantes, sólo será gravable por ese Estado Contratante.

## ARTICULO 7º

## BENEFICIO DE LAS EMPRESAS

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales serán gravables por el Estado Contratante donde estas se hubieren realizado.

Cuando una empresa efectuare actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas, ganancias o beneficios que se generaren en su territorio.

No se considerará que una empresa de un Estado Contratante realiza actividades en el otro Estado Contratante, por el solo hecho de que desarrolle negocios en este último Estado, por medio de un corredor, comisionista, o de cualquier otro intermediario que gozare de una situación independiente, con la condición de que estas personas actuaren en el curso habitual de su actividad.

## ARTICULO 8°

## BENEFICIOS DE EMPRESAS DE TRANSPORTE

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el Estado Contratante en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

## ARTICULO 9°

## REGALÍAS DERIVADAS DE LA UTILIZACIÓN DE PATENTES MARCAS Y TECNOLOGÍAS

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados y otros bienes intangibles de similar naturaleza, en el territorio de uno de los Estados Contratantes sólo serán gravables en ese Estado Contratante.

## ARTICULO 10°

## INTERESES

Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se hubiere utilizado el crédito. Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses. Los intereses provenientes de créditos garantizados con derechos reales sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio estén ubicados los bienes afectados.

## ARTICULO 11°

## DIVIDENDO Y PARTICIPACIONES

Los dividendos y participaciones en las utilidades y retornos sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

## ARTICULO 12°

## GANANCIAS DE CAPITAL

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

a) Buques, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación y
b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren emitido.

## ARTICULO 13°

## RENTAS PROVENIENTES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que prestaren servicios a un Estado Contratan- te, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas, que sólo serán gravables por ese Estado, aunque los servicios se prestaren dentro del territorio del otro Esta do Contratante.
b) Las tripulaciones de buques, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio estuviere domiciliada la empresa.
c) Los miembros de Directorios, Consejos u Órganos Directivos, por actividades que efectuaren corno tales, en uno de los Estados Contratantes para empresas domiciliadas en el otro Estado Contratante, que sólo serán gravables en este último Estado.

## ARTICULO 14°

## EMPRESAS DE SERVICIOS PROFESIONALES Y ASISTENCIA TÉCNICA

Los honorarios o remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero, comercial o de cualquier otro tipo, que prestaren empresas de un Estado Contratante a personas domiciliadas en el otro Estado Contratante, serán gravables de acuerdo con la fuente productora de la renta, que tuviere relación con dicho asesoramiento.

Salvo prueba en contrario, se presume que la fuente por ductora se halla en el Estado Contratante desde el cual se realizan los pagos.

## ARTICULO 15

## PENSIONES Y ANUALIDADES

Las pensiones, anualidades, rentas vitalicias y otros ingresos periódicos semejantes, sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hallare situada su fuente productora.

Se considera, salvo prueba en contrario, que la fuente está situada en el territorio del Estado Contratante desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

## ARTICULO 16°

## ACTIVIDADES DE ENTRETENIMIENTO PUBLICO

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público serán gravables solamente en el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren efectuado, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

## ARTICULO 17°

## ESTUDIANTES

Las becas o pagos similares percibidos por estudiantes o aprendices de uno de los Estados Contratantes, que se encontraren en el otro Estado Contratante con el fin único de educarse o capacitarse, no serán gravables en este último Estado.

## CAPITULO III. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

## ARTICULO 18°

## IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes, será gravable únicamente por este.

## ARTICULO 19°

## SITUACIÓN DE VEHÍCULOS DE TRANSPORTE, CRÉDITOS, VALORES MOBILIARIOS Y OTROS ACTIVOS

A los efectos del artículo anterior, se entiende que:

a) Los buques, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte y los bienes muebles utilizados en su operación están situados en el Estado Contratante en el cual se hallare registrada su propiedad.
b) Los créditos, participaciones sociales, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el Estado Contratante en que tuviere su domicilio el deudor o la empresa emisora, según correspondiere.
c) Los créditos amparados por garantía real están situados en el Estado Contratante donde se hallaren los bienes afectados.
d) Los bienes muebles no registrados y semovientes que se e centraren en el territorio de uno de los Estados Contratantes al cierre de cada período fiscal en el caso de empresas, o al 31 de diciembre de cada año en el caso de

personas físicas, aunque su situación no revistiere carácter permanente, están situados en él.

e) Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados de la pro- piedad industrial, así como los derivados de estos y las licencias respectivas están situados en el Estado Contratante donde se domiciliare el titular del derecho o la licencia, en su caso.

## CAPITULO IV. DISPOSICIONES GENERALES

## ARTICULO 20°

## CONSULTAS E INFORMACIÓN

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que pudiere originarse en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos tendientes a evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambiare en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será secreta y sólo podrá transmitirse a las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente Convenio.

A los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente te entre sí.

## ARTICULO 21

## RATIFICACIÓN

El presente Convenio será ratificado por los Estados Contratantes de acuerdo con sus respectivos requisitos constitucionales y legales.

Los instrumentos de ratificación serán canjeados tan pronto corno sea posible.

## ARTICULO 22°

## ENTRADA EN VIGOR

El presente Convenio entrará en vigor en la fecha del canje de los instrumentos de ratificación y se aplicará sobre las ganancias, rentas, beneficios, capitales y patrimonios correspondientes a ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero, inclusive, del año siguiente.

## ARTICULO 23°

## DURACIÓN

El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes, desde el 1° de enero hasta el 30 de junio de cualquier año calendario y a partir del quinto año siguiente al de su entrada en vigor, inclusive, podrán notificar por escrito al otro Gobierno Contratante su denuncia del mismo y, en tal caso, el Convenio dejará de surtir efectos sobre las ganancias, rentas, beneficios, capitales y patrimonios correspondientes a ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero, inclusive, del año siguiente.

HECHO en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, República de Bolivia, a los treinta días del mes de octubre del año dos mil dieciocho, en dos ejemplares originales, igualmente válidos.

POR EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA ARGENTINA

POR EL GOBIERNO DE LA REPUBLICA DE BOLIVIA

## Anexo III. RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO Nº 10170000030

### APLICACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La Paz, 29 de diciembre de 2017

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

Que conforme al Artículo 64 de la Ley Nº 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria se encuentra facultada para emitir normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de la normativa tributaria.

Que el Artículo 5 de la Ley Nº 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano establece las Fuentes del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa: "1. La Constitución Política del Estado, 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo, 3. El presente Código Tributario, 4. Las Leyes, 5. Los Decretos Supremos, 6. Resoluciones Supremas, 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.".

Que el numeral 13 del Artículo 66 de la citada Ley Nº 2492 establece que la Administración Tributaria podrá ejercer otras facultades asignadas por disposiciones legales especiales. En ese sentido, el inciso a) del Artículo 4 de la Ley Nº 2166 de 22 de diciembre de 2000, Ley del Servicio de Impuestos Nacionales, establece que es atribución del SIN: "Cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, Convenios Internacionales aprobados por el H. Congreso Nacional en materia tributaria, Código Tributario, Leyes específicas tributarias, Decretos Supremos, Resoluciones Supremas, Ministeriales y Administrativas y demás normas en materia tributaria.".

Que considerando la vigencia de Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) suscritos por el Estado Plurinacional de Bolivia, debidamente ratificados, es necesario establecer un procedimiento para la adecuada aplicación de las disposiciones pactadas en los citados instrumentos internacionales.

Que conforme al Inciso p) del Artículo 19 del Decreto Supremo Nº 26462 de 22 de diciembre de 2001, Reglamento de la Ley Nº 2166, del Servicio de Impuestos Nacionales, el Presidente Ejecutivo en uso de sus atribuciones y en aplicación del Inciso a) del Numeral 1 de la Resolución Administrativa de Directorio Nº 09-001102 de 28 de agosto de 2002, se encuentra autorizado a suscribir Resoluciones Normativas de Directorio.

**POR TANTO:**

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

**RESUELVE:**

**CAPITULO I ASPECTOS GENERALES**

**Artículo 1. (Objeto). -** La presente Resolución tiene como objeto establecer las obligaciones, procedimiento y requisitos que deben cumplir las personas naturales o

jurídicas que apliquen las disposiciones contenidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por el Estado Plurinacional de Bolivia.

**Artículo 2. (Alcance). -** La presente Resolución Normativa de Directorio alcanza a las personas naturales o jurídicas que de manera directa o en su calidad de agentes de retención apliquen las disposiciones contenidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por el Estado Plurinacional Bolivia.

**Artículo 3. (Definiciones). -** Para efectos de la aplicación de la presente Resolución, se establecen las siguientes definiciones:

a) **Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI)**. Son tratados internacionales suscritos entre dos o más Estados que contienen medidas para evitar la doble imposición fiscal internacional.

b) **Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal del otro Estado Contratante.** Es el documento vigente emitido por el otro Estado contratante, que acredita que una persona natural o jurídica tiene residencia o domicilio fiscal en dicho Estado a la fecha del pago o acreditación de la renta de fuente boliviana.

c) **Estado Contratante.** Estado que consintió en obligarse por un Tratado.

d) **Error de registro:** Consignación de datos erróneos en una fila del documento mediante el cual se presenta y/o envía la información. El o los errores verificados en una fila, se consideran como un solo error de registro

**Artículo 4. (Obligación). - I.** Los establecimientos permanentes o sucursales de empresas residentes de otro Estado contratante con el que el Estado Plurinacional de Bolivia tenga un CDI suscrito, que requieran aplicar las disposiciones establecidas en materia de tráfico internacional en el marco del Artículo 8 de un CDI, deberán acreditar la condición de residencia o domicilio de la empresa o su sede de dirección efectiva en el citado Estado, ante la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción, conforme a procedimiento descrito en el Artículo 5 de la presente Resolución.

**II.** Los agentes de retención por rentas (como beneficios empresariales, intereses, dividendos, regalías y otros conforme el CDI), pagadas o acreditadas en operaciones o transacciones con personas naturales o jurídicas residentes de otro Estado contratante con el que el Estado Plurinacional de Bolivia tenga un CDI suscrito, por las que no corresponda la retención del impuesto sobre el monto pagado o acreditado o corresponda su retención en menor cuantía, deberán sustentar la aplicación del CDI con el Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal vigente entregado por el sujeto residente en ese Estado.

Si el sujeto residente o domiciliado del otro Estado no tiene acreditado el Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal ante el Agente de Retención al momento de efectuarse el pago o la acreditación, este último deberá proceder a la retención y pago conforme al Artículo 51 de la Ley Nº 843, sin considerar

los beneficios contemplados en el CDI, en caso de no efectuarse la retención, el pago se considerará un gasto no deducible en aplicación del inciso f) del Artículo 12 del Decreto Supremo Nº 24051.

El agente de retención que aplique las disposiciones de un CDI deberá conservar los Certificados de Residencia o Domicilio Fiscal que respaldan dichas operaciones o transacciones por el periodo de prescripción.

Los agentes de retención por rentas pagadas o acreditadas con la retención de una alícuota parcial por aplicación de las disposiciones del CDI deberán presentar su Declaración Jurada en el Formulario 591 y empozar el impuesto retenido a la Administración Tributaria, conforme normativa específica correspondiente.

## CAPÍTULO II APLICACIÓN DE CDI PARA ACREDITACIÓN DE RESIDENCIA O DOMICILIO DE UNA EMPRESA O SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA

**Artículo 5. (Procedimiento de acreditación de residencia o domicilio fiscal de una empresa o sede de dirección efectiva para la aplicación del Artículo 8 de un CDI). - I.** A efectos de la aplicación del Parágrafo I del Artículo precedente, el interesado deberá seguir los siguientes pasos:

1. Ingresar al sitio web del SIN (www.impuestos.gob.bo),
2. Hacer click en el icono de la Oficina Virtual,
3. Hacer click en la opción “Ingresar al Portal – (Servicio al Contribuyente – Tramites Tributarios)”,
4. Hacer click en la opción “Aplicación de Convenios para evitar la Doble Imposición”,
5. Llenar el Formulario de “Acreditación de Residencia o Domicilio Fiscal para aplicación Convenios para evitar la Doble Imposición”,
6. Finalizar el proceso presionando el botón enviar, así como imprimir el formulario de “Acreditación de Residencia o Domicilio Fiscal para aplicación Convenios para evitar la Doble Imposición”.
7. Presentar en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción la siguiente documentación:

a) Formulario de “Acreditación de Residencia o Domicilio Fiscal para aplicación Convenios para evitar la Doble Imposición”.

b) Original del Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal vigente emitido por el otro Estado Contratante cumpliendo las formalidades legales para el efecto. En el caso de las personas naturales o jurídicas de establecimientos residentes en un Estado cuyo idioma sea distinto al castellano, deberán proveer además el documento con traducción oficial del Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal.

c) Original o Fotocopia Legalizada del Poder del Representante Legal para personas jurídicas.

d) Original o Fotocopia Legalizada del Poder específico para el Apoderado en caso de personas naturales, cuando corresponda.

**II.** El Formulario de “Acreditación de Residencia o Domicilio Fiscal para aplicación Convenios para evitar la Doble Imposición” generado a través de la Oficina Virtual, deberá ser presentado en la Gerencia Distrital o GRACO de su jurisdicción, en el plazo de veinte (20) días computables a partir del día siguiente hábil de realizada la solicitud, caso contrario vencido el plazo citado, el formulario se eliminará automáticamente del sistema.

**Artículo 6. (Registro de la aplicación del Artículo 8 de un CDI). -** La Gerencia Distrital o Graco a través del Departamento de Recaudación y Empadronamiento, en el plazo de hasta cinco (5) días de su recepción, realizará la verificación del cumplimiento de requisitos, procedimiento que dará lugar a la emisión de la constancia de registro de aplicación del Artículo 8 de un CDI, o su rechazo, que se consignará en un formulario habilitado para el efecto.

Una vez emitida la constancia dispuesta en el párrafo precedente, se habilitará al contribuyente para la presentación de las Declaraciones Juradas en los Formularios que corresponda.

En caso de que el contribuyente no cumpla con los requisitos establecidos en el numeral 7 del parágrafo I del Artículo 5 de la presente Resolución, la solicitud se tendrá por rechazada, lo cual no inhibe al solicitante a presentar una nueva solicitud.

**Artículo 7. (Actualización del Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal). - I.** En el plazo de hasta quince (15) días posteriores al vencimiento de vigencia establecido en el Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal, los sujetos señalados en el Parágrafo I del Artículo 4 de la presente Resolución, deberán presentar a la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción un nuevo certificado vigente, para mantener la vigencia de la acreditación ante la Administración Tributaria. **II.** En caso de que el Certificado de Residencia o Domicilio Fiscal no consigne una fecha de vigencia, se entiende que éste tiene una vigencia de 365 días a partir de su fecha de emisión. Al vencimiento de este plazo el beneficiario deberá presentar a la Gerencia Distrital o Graco de su jurisdicción un nuevo certificado vigente, hasta los primeros quince (15) días posteriores a su vencimiento.

## CAPÍTULO III AGENTES DE INFORMACIÓN

**Artículo 8. (Agentes de Información). -** Las personas naturales y jurídicas contempladas en el alcance de la presente Resolución se constituyen en Agentes de Información y están obligadas a registrar y enviar información de las operaciones o transacciones que realicen con un Residente de otro Estado contratante, utilizando la Oficina Virtual o el Módulo Operaciones CDI del Aplicativo Agentes de Información, cumpliendo las siguientes especificaciones:

1. Para operaciones o transacciones que por aplicación de un CDI no corresponda realizar ninguna retención.

Nombre de archivo: CDISINRETENCION_MMAAAA_NIT.TXT

Donde:

**CDI SIN RETENCIÓN:** Denominación genérica para el nombre del archivo.
**MMAAAA:** Corresponde al periodo y gestión del envío de la información (MesAño);
**NIT:** Corresponde al NIT del Agente de Información que envía la información.

**DETALLE DE LOS CAMPOS:**

| Separador de campos: carácter pipe line (\|) **Nombre del campo** | **Tipo de Dato** | **Descripción** |
|---|---|---|
| Fecha | Numérico | Consignar la fecha de la remesa día/mes/año |
| Tipo de Remesa | Alfanumérico | Señalar el concepto por el cual se está remesando. (ej.: dividendo, regalía, interés, etc. |
| CDI aplicado | Alfanumérico | Consignar uno de los siguientes valores:<br>1. Argentina<br>2. Alemania<br>3. Comunidad Andina de Naciones<br>4. España<br>5. Francia<br>6. Reino Unido de gran Bretaña e Irlanda del Norte<br>7. Suecia |
| Artículo del CDI aplicado | Alfanumérico | Señalar el Artículo específico del CDI que se aplica para tener el beneficio. |
| Importe remesado (Bs) | Numérico | Consignar el importe total remesado |
| Entidad Financiera regulada por la ASFI u otra en la cual se realizó la transacción | Alfanumérico | Señalar la entidad financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI u otra, por la cual se realizó la remesa al exterior. |
| Nº de operación S.W.I.F.T. | Alfanumérico | Ingresar el código S.W.I.F.T. respecto a la transferencia de dinero realizada |

| | | |
|---|---|---|
| Tipo de beneficiario | Alfanumérico | Consignar uno de los siguientes valores:<br>1. Matriz<br>2. Sucursal<br>3. Tercera persona natural<br>4. Tercera persona jurídica |
| Nombre de la Persona Natural o Jurídica Beneficiaria | Alfanumérico | Señalar el nombre de la persona a la cual se realiza la remesa. |
| País de residencia o domicilio del beneficiario | Alfanumérico | Señalar el país de residencia o domicilio del beneficiario al cual se realiza la remesa |