UNIVERSIDAD AUTÓNOMA "GABRIEL RENÉ MORENO"

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, AUDITORÍA, SISTEMAS DE GESTIÓN DE CONTROL Y FINANZAS

"UNIDAD DE POSTGRADO"

MAESTRÍA EN GERENCIA TRIBUTARIA

TESIS

"TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL GROSS-UP EN SERVICIOS DIGITALES INTERNACIONALES Y SU INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS EN BOLIVIA"

AUTOR: "LIC. DAVID FORONDA MOUNZON"

DOCENTE: MSc. MIGUEL JOSE JUSTINIANO AÑEZ

SANTA CRUZ – BOLIVIA

2026

DEDICATORIA

A Dios, por haberme dado la sabiduría, la fuerza necesaria y la valentía para seguir adelante, en todo el trayecto de la maestría y trabajo de investigación.

A mi madre Sonia Bernardina Monzon Oporto que me apoya y bendice desde el cielo, a mi padre Jose Foronda Castro por haberme enseñado el valor del esfuerzo y por brindarme siempre su apoyo incondicional.

A mi esposa Estephany Becerra Iriarte, por estar a mi lado en cada momento, por su comprensión, paciencia y constante apoyo durante el camino.

A mi hijo Gabriel Foronda Becerra, mi mayor inspiración y motivación para seguir creciendo y superándome cada día. Que este logro sea también un ejemplo para el de que, con sacrificio, disciplina y perseverancia los sueños pueden hacerse realidad.

A mis Hermanos Leticia, Ritma, Fernando, Jose, Wagner y Carlos, por siempre levantarme el ánimo, dándome consejos y apoyo moral.

A ellos, con todo mi amor y gratitud dedico este logro.

AGRADECIMIENTOS

Gracias a Dios por permitirme alcanzar mi meta, por darme la fuerza y valor necesario en los momentos más difíciles por los cuales he vivido y aprender de mis errores.

Gracias a mi familia que siempre me supo apoyar en las buenas y malas. A mis amigos fraternos por alentarme a seguir adelante y compartir sus conocimientos los aprecio mucho.

Gracias a los diferentes docentes universitarios y tutores de mi carrera que me han impartido sus conocimientos a lo largo de estos años en la universidad y en la maestría de postgrado, han sido guía en mi crecimiento profesional.

RESUMEN

La investigación examina el tratamiento tributario del mecanismo Gross-Up aplicado a pagos por servicios digitales internacionales y su incidencia en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en Bolivia. El problema se sitúa en la tensión entre dos hechos: por una parte, el ordenamiento boliviano exige retener el IUE correspondiente a beneficiarios del exterior; por otra, la normativa no contiene una regla específica que defina el tratamiento del importe asumido económicamente por la empresa boliviana cuando el contrato garantiza al proveedor una contraprestación neta de impuestos. Se adoptó un enfoque cualitativo, de tipo jurídico-propositivo, con alcance descriptivo, analítico y explicativo. Se aplicaron análisis normativo, doctrinal, comparado y simulaciones de casos para identificar los efectos de la deducibilidad o no deducibilidad sobre la utilidad fiscal. Los hallazgos muestran que la alícuota efectiva ordinaria del IUE-BE es del 12,5 % del monto pagado o remesado, derivada de una utilidad neta presunta del 50 % sometida a la alícuota del 25 %. Cuando el proveedor exige recibir un monto neto, el pago bruto debe determinarse dividiendo el importe neto entre 0,875; por ello, el impuesto equivale al 14,2857 % del monto neto pactado. La falta de una regla expresa sobre el importe asumido eleva el riesgo de reparo, produce diferencias entre resultado económico y resultado fiscal y debilita la previsibilidad. Se propone incorporar una regla reglamentaria de deducibilidad condicionada, acompañada de un procedimiento documental y de control que exige causalidad, contrato de pago neto, trazabilidad bancaria, retención efectiva, prueba de recepción y uso del servicio y razonabilidad del precio. La propuesta no elimina ni reduce el IUE-BE; busca delimitar el tratamiento del costo asumido en el IUE propio del pagador.

Palabras clave: Gross-Up; IUE; IUE-BE; servicios digitales; beneficiarios del exterior; gasto deducible; causalidad.

ABSTRACT

This research examines the tax treatment of gross-up clauses applied to payments for international digital services and their impact on the Bolivian Corporate Income Tax (IUE). The issue arises from the interaction between the withholding obligation applicable to foreign beneficiaries and the absence of an explicit rule defining the treatment of the tax economically borne by a Bolivian payer under a net-of-tax contract. A qualitative, legal-propositional approach was adopted, combining statutory, doctrinal and comparative analysis with scenario simulations. The ordinary effective IUE-BE rate is 12.5% of the gross payment; therefore, where the foreign supplier must receive a net amount, the gross payment is calculated by dividing that amount by 0.875. The study concludes that regulatory ambiguity increases audit risk and may widen the gap between economic and taxable profit. It proposes conditional deductibility supported by causality, contractual evidence, bank traceability, effective withholding, proof of service use and price reasonableness. The proposal preserves the IUE-BE collection while clarifying the payer's own corporate income tax base.

Keywords: gross-up; corporate income tax; foreign beneficiaries; digital services; withholding tax; deductibility.

ÍNDICE GENERAL

El índice automático debe actualizarse en Microsoft Word: Referencias → Tabla de contenido → Actualizar toda la tabla.

DECLARACIÓN DE AUTORÍA..... **¡Error! Marcador no definido.**

DEDICATORIA 2

AGRADECIMIENTOS 3

RESUMEN 4

ABSTRACT..... 5

ÍNDICE GENERAL 6

INTRODUCCIÓN 16

CAPÍTULO I. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN 18

1.1 Antecedentes 18

1.2 Situación problemática..... 18

1.3 Formulación del problema 19

1.4 Preguntas específicas 19

1.5 Objetivos 19

1.5.1 Objetivo general..... 19

1.5.2 Objetivos específicos 20

1.6 Justificación 20

1.7 Delimitación..... 21

1.8 Supuesto de investigación 21
1.9 Diseño metodológico 21
1.9.1 Métodos 21
1.9.2 Técnicas e instrumentos 22
1.9.3 Criterios de rigor y ética 22
1.9.4 Procedimiento de análisis documental 22
1.9.5 Categorías y matriz de análisis 23
1.9.6 Limitaciones del estudio 24
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO Y DOCTRINAL 25
2.1 Evolución de la tributación internacional 25
2.2 Economía digital y nuevos modelos de negocio 26
2.3 Tributación de servicios digitales a nivel internacional 26
2.4 Concepto y naturaleza del Gross-Up 27
2.5 Principios tributarios aplicables 28
2.5.1 Principio de capacidad contributiva 28
2.5.2 Principio de equidad tributaria 28
2.5.3 Principio de neutralidad fiscal 28
2.6 Gasto deducible en materia tributaria 29
2.7 Transformación digital y redefinición del concepto de fuente económica 29
2.8 Servicios digitales internacionales como gasto necesario empresarial 30

2.9 Naturaleza económica versus naturaleza jurídica del impuesto 31

2.10 Doble imposición económica y distorsiones fiscales..... 31

2.11 Neutralidad tributaria en la economía digital..... 32

2.12 Seguridad jurídica tributaria 32

2.13 Enfoque doctrinal contemporáneo sobre deducibilidad tributaria 33

2.14 La renta neta como expresión de capacidad económica 33

2.15 Causalidad directa e indirecta 34

2.16 Necesidad, normalidad y razonabilidad..... 34

2.17 Sustancia económica y forma jurídica 35

CAPÍTULO III. MARCO NORMATIVO TRIBUTARIO BOLIVIANO 37

2.1 Sistema tributario boliviano y fundamentos jurídicos de la imposición..... 37

2.2 Principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria..... 38

2.3 Estructura del sistema impositivo boliviano..... 38

2.3.1 Impuestos directos 39

2.3.2 Impuestos indirectos 39

2.4 El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) 39

2.5 Determinación de la base imponible del IUE 40

2.6 Régimen del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE)..... 40

2.7 Fundamento legal del IUE-BE en la Ley Nº 843..... 41

2.8 Reglamento del IUE-BE según el Decreto Supremo Nº 24051 42

2.9 El agente de retención y su responsabilidad tributaria 42

2.10 Aplicación práctica del IUE-BE en servicios digitales internacionales 43

2.11 Vacío normativo en relación con el Gross-Up 44

2.12 Consecuencias tributarias del vacío legal 44

2.13 Deducibilidad de gastos en la determinación del IUE 45

2.14 Gastos no deducibles según la normativa vigente 45

2.15 Naturaleza tributaria de las retenciones asumidas mediante Gross-Up 46

2.16 Interpretación doctrinal del gasto necesario y el principio de causalidad 47

2.17 Distorsión en la determinación de la base imponible 47

a) Capacidad contributiva 48

b) Equidad tributaria 48

c) Neutralidad fiscal 48

d) Seguridad jurídica 48

2.19 Identificación del punto de distorsión normativa 48

3.20 Relación entre fuente, utilización económica y servicios remotos 48

3.21 Momento de retención y consistencia temporal 49

3.22 Carga de la prueba y suficiencia documental 50

3.23 Interpretación y límites de la potestad reglamentaria 50

CAPÍTULO IV. DIAGNÓSTICO Y SIMULACIÓN DEL PROBLEMA 52

3.1 Contexto actual del uso de servicios digitales internacionales en empresas bolivianas 52

3.3 Funcionamiento práctico del Gross-Up 53

Ejemplo conceptual:..... 53

3.4 Tratamiento contable y efecto financiero 54

3.5 Impacto tributario en la determinación del IUE 54

Escenario comparativo simplificado..... 54

3.6 Percepción empresarial y problemática operativa 55

3.7 Identificación del problema central 55

3.8 Síntesis diagnóstica..... 55

3.9 Crecimiento de la economía digital y dependencia empresarial tecnológica 56

3.10 Asimetría contractual en servicios digitales internacionales 57

3.11 Impacto del Gross-Up en la estructura de costos empresariales..... 57

3.12 Diferencia entre utilidad económica y utilidad fiscal 58

3.13 Efectos en la competitividad empresarial 58

3.14 Riesgo tributario y fiscalizaciones..... 59

3.15 Análisis económico del efecto acumulativo del Gross-Up..... 59

4.16 Diseño de los escenarios de simulación..... 59

4.17 Análisis de sensibilidad..... 60

4.18 Riesgos por etapa del proceso..... 61

4.19 Prueba acumulativa de procedencia 61

CAPÍTULO V. DISCUSIÓN JURÍDICA, ECONÓMICA Y COMPARADA 63

ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO 63

4.1 Interpretación jurídica del Gross-Up dentro del sistema tributario boliviano 63

4.2 Interpretación literal versus interpretación económica de la norma 63

Interpretación literal o formalista 64

b) Interpretación económica o finalista 64

4.3 El Gross-Up frente al concepto de gasto necesario 64

4.4 Naturaleza jurídica del agente de retención y transferencia económica del impuesto 65

4.6 Principio de equidad tributaria 66

4.7 Neutralidad fiscal y decisiones económicas 66

4.8 El impuesto a la renta y su finalidad económica 66

4.9 Concepto de eficiencia fiscal y distorsiones tributarias 67

4.10 Sobreimposición económica generada por el Gross-Up 68

4.12 Impacto en la competitividad empresarial y digitalización 69

4.13 Comparación conceptual con servicios locales 69

Servicio local 69

Servicio digital internacional 69

4.14 Externalidades tributarias y efectos indirectos 70

ANÁLISIS COMPARADO Y FUNDAMENTACIÓN DOCTRINAL 70

4.16 Importancia del derecho tributario comparado 70

4.17 Experiencia comparada: Perú 71

4.18 Experiencia comparada: México 71

4.19 Experiencia comparada: España 72

4.20 Coincidencias doctrinales internacionales 72

4.21 Fundamentación doctrinal del Gross-Up como costo económico 73

4.22 Coherencia del Gross-Up con principios tributarios modernos 73

5.23 Síntesis de la discusión comparada 73

5.24 Balance entre capacidad contributiva y control fiscal 74

5.25 Regla de decisión derivada de la investigación 74

5.26 Contraste de alternativas de tratamiento 74

5.27 Coherencia horizontal del sistema 75

5.28 Seguridad jurídica desde la perspectiva del contribuyente y la administración ... 76

5.29 Implicaciones para gobierno corporativo y gestión financiera 76

5.30 Evaluación integral de la hipótesis de trabajo 77

Capacidad contributiva 78

Neutralidad fiscal 78

Equidad tributaria 78

Seguridad jurídica 78

CAPÍTULO VI. PROPUESTA TÉCNICA, NORMATIVA Y OPERATIVA 79

5.1 Necesidad de una propuesta técnica dentro del sistema tributario boliviano 79

5.2 Objetivo de la propuesta 79

5.3 Principios técnicos que sustentan la propuesta 80

a) Principio de capacidad contributiva 80

b) Principio de neutralidad fiscal 80

c) Principio de causalidad económica 80

d) Seguridad jurídica 80

5.4 Reconocimiento del Gross-Up como costo económico empresarial 80

5.5 Condiciones para la deducibilidad propuesta 81

5.6 Beneficios esperados de la implementación 81

Para empresas 81

Para el Estado 82

5.7 Alcance de la propuesta dentro del sistema tributario 82

6.16 Matriz de implementación de la propuesta 86

6.17 Indicadores de seguimiento 86

6.18 Componentes del procedimiento operativo 86

6.19 Política interna sugerida 87

6.20 Protocolo de cálculo y revisión 87

6.21 Expediente digital y trazabilidad 88

6.22 Tratamiento contable y conciliación tributaria 88
6.23 Plan de implementación 88
6.24 Indicadores y evaluación 89
6.25 Validación lógica de la propuesta 89
6.26 Aporte, alcance y condiciones de aplicación 89
6.27 Análisis de impacto regulatorio preliminar 89
6.28 Estrategia de capacitación y comunicación 90
6.29 Gestión de excepciones y contingencias 90
6.30 Agenda de investigación futura 91
CONCLUSIONES 93
RECOMENDACIONES 95
REFERENCIAS 96
ANEXOS 98
ANEXO A. Modelo de cláusula Gross-Up 98
ANEXO B. Cálculo técnico del Gross-Up 98
ANEXO C. Registro contable ilustrativo 99
ANEXO D. Lista de verificación del expediente 99
ANEXO E. Matriz de riesgos y controles 100
ANEXO F. Modelo de conciliación tributaria 100
ANEXO G. Matriz de consistencia 100

INTRODUCCIÓN

La digitalización ha alterado la forma en que las empresas contratan insumos, alcanzan clientes y organizan sus procesos. Publicidad programática, alojamiento en la nube, licencias de software, análisis de datos y servicios automatizados pueden ser adquiridos a proveedores sin presencia física en Bolivia. La operación, sin embargo, produce consecuencias económicas en el país del usuario y obliga a examinar las reglas de fuente, retención y deducibilidad desde una realidad contractual distinta de aquella que inspiró la legislación tributaria tradicional.

En Bolivia, los pagos o remesas de renta de fuente boliviana a beneficiarios del exterior se someten al IUE-BE. La Ley N.º 843 presume, para el régimen general, una utilidad neta gravada equivalente al cincuenta por ciento del monto pagado o remesado y aplica la alícuota del IUE del veinticinco por ciento, lo que conduce a una carga efectiva del 12,5 % sobre el importe bruto (Estado Plurinacional de Bolivia, 1986/2026). El agente de retención local es responsable de practicar y enterar el impuesto en los términos reglamentarios (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

La dificultad estudiada aparece cuando el contrato o las condiciones estandarizadas del proveedor establecen que este recibirá un precio neto. En tal situación, la empresa boliviana asume el tributo y debe incrementar la base del pago. Ese incremento es conocido como Gross-Up. No se discute aquí la existencia de la retención ni la potestad boliviana de gravar una renta de fuente nacional; la controversia se concentra en la calificación fiscal del monto adicional soportado por el pagador al determinar su propio IUE.

El estudio evita afirmar que todo Gross-Up sea automáticamente deducible. La deducción depende de la legalidad del gasto, su vinculación con la actividad gravada, su adecuada documentación, la efectiva retención y la demostración de que no existe una liberalidad o beneficio

personal. La propuesta se construye como una regla condicionada y verificable, compatible con las facultades de control de la Administración Tributaria.

La tesis se organiza en seis capítulos. El primero presenta el diseño de la investigación; el segundo desarrolla el marco teórico y doctrinal; el tercero sistematiza la normativa boliviana; el cuarto formula el diagnóstico mediante análisis documental y simulaciones; el quinto integra la discusión jurídica, económica y comparada; y el sexto desarrolla la propuesta normativa y operativa. Finalmente se exponen conclusiones, recomendaciones, referencias y anexos aplicables.

CAPÍTULO I. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Antecedentes

El desarrollo de la economía digital ha reducido la importancia de la presencia física para prestar servicios transfronterizos. La OCDE advirtió que la economía digital no puede aislarse del resto de la economía y que sus rasgos intensifican desafíos vinculados con nexo, datos y asignación de beneficios (OECD, 2015). En América Latina, las respuestas han privilegiado con frecuencia mecanismos de retención e imposición indirecta, aunque las soluciones varían según la estructura de cada ordenamiento (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT], 2025).

El régimen boliviano del IUE-BE fue concebido para asegurar la tributación de rentas de fuente boliviana obtenidas por sujetos que no se encuentran bajo control directo de la Administración. Su diseño facilita la recaudación mediante el pagador local. Sin embargo, la generalización de contratos electrónicos de adhesión y cláusulas de pago neto ha vuelto recurrente una pregunta que la norma no responde expresamente: si el impuesto del beneficiario, asumido por el pagador como condición para recibir el servicio, integra o no el costo deducible del pagador.

1.2 Situación problemática

Las empresas bolivianas que contratan servicios digitales extranjeros pueden enfrentar cuatro decisiones simultáneas: identificar la fuente de la renta, determinar la retención aplicable, calcular correctamente el Gross-Up y establecer el tratamiento del costo en la conciliación tributaria anual. Una respuesta incorrecta puede producir deuda tributaria, mantenimiento de valor, intereses, sanciones o un reparo al gasto. La ausencia de una regla específica permite interpretaciones formalistas que consideran el importe como impuesto ajeno, e interpretaciones económicas que lo consideran parte del costo contractual.

1.3 Formulación del problema

¿De qué manera el tratamiento tributario del Gross-Up asumido en la contratación de servicios digitales internacionales incide en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en Bolivia y qué criterios normativos y operativos permitirían otorgarle un tratamiento coherente, verificable y jurídicamente seguro?

1.4 Preguntas específicas

- ¿Cuál es la naturaleza jurídica y económica del Gross-Up en contratos de servicios digitales internacionales?
- ¿Qué disposiciones de la Ley N.º 843, el Decreto Supremo N.º 24051 y la normativa tributaria procedimental inciden en su tratamiento?
- ¿Qué diferencias se producen en la utilidad imponible cuando el monto asumido se considera deducible o no deducible?
- ¿Qué criterios comparados pueden utilizarse como referencia sin trasplantar automáticamente soluciones extranjeras?
- ¿Qué requisitos debería contener una regla boliviana de deducibilidad condicionada?

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivo general

Analizar el tratamiento tributario del Gross-Up aplicado a servicios digitales internacionales y evaluar su incidencia en la determinación del IUE en Bolivia, con el propósito

de formular una propuesta normativa y operativa que armonice la obligación de retención, el principio de causalidad y la seguridad jurídica.

1.5.2 Objetivos específicos

- Sistematizar los fundamentos doctrinales de tributación internacional, economía digital, retención y deducibilidad.
- Examinar el marco jurídico boliviano aplicable al IUE y al IUE-BE.
- Identificar los riesgos y efectos fiscales derivados de tratamientos alternativos del Gross-Up.
- Comparar criterios funcionales de otras jurisdicciones y organismos internacionales.
- Diseñar una propuesta de regulación, documentación, registro, control y conciliación tributaria.

1.6 Justificación

La relevancia teórica reside en precisar la relación entre la forma jurídica del tributo y la sustancia económica del costo. La relevancia práctica se vincula con la necesidad de contar con un procedimiento replicable para contratos, cálculos, registros y respaldos. La relevancia social e institucional se expresa en una mayor previsibilidad, menor conflictividad y mejor cumplimiento voluntario. La utilidad metodológica consiste en integrar interpretación jurídica con simulación económica, evitando que el análisis se agote en una lectura aislada de artículos.

1.7 Delimitación

Dimensión	Delimitación
Temática	IUE e IUE-BE aplicables al Gross-Up en servicios digitales internacionales contratados por empresas bolivianas.
Espacial	Ordenamiento tributario del Estado Plurinacional de Bolivia; comparación funcional con referencias seleccionadas.
Temporal	Normativa y fuentes disponibles hasta agosto de 2026.
Subjetiva	Empresas domiciliadas en Bolivia que pagan o remesan contraprestaciones a proveedores no domiciliados.
Exclusiones	No se desarrolla un régimen integral de IVA digital, precios de transferencia, convenios para evitar doble imposición ni plataformas B2C, salvo referencias necesarias.

Fuente: elaboración propia.

1.8 Supuesto de investigación

La ausencia de una regla expresa sobre el Gross-Up incrementa la incertidumbre y puede elevar artificialmente la utilidad fiscal del pagador cuando el importe asumido es necesario, razonable y está debidamente respaldado; una regla de deducibilidad condicionada permitiría aproximar la base imponible a la capacidad económica real sin eliminar la retención del IUE-BE.

1.9 Diseño metodológico

La investigación adopta un enfoque cualitativo y un diseño no experimental, documental y transversal. Por su finalidad es aplicada y jurídico-propositiva; por su alcance es descriptiva, analítica y explicativa. La unidad de análisis está constituida por normas, criterios administrativos públicos, doctrina especializada, publicaciones de organismos internacionales y escenarios de contratación formulados con fines analíticos.

1.9.1 Métodos

- Jurídico-dogmático: identificación, sistematización e interpretación de normas aplicables.

- Hermenéutico: contraste entre interpretación literal, sistemática, teleológica y económica.
- Comparado funcional: observación de cómo otras jurisdicciones resuelven problemas equivalentes, sin asumir equivalencia normativa.
- Análisis económico-tributario: medición del efecto del Gross-Up en costos, utilidad contable, utilidad fiscal e IUE.
- Síntesis propositiva: formulación de una regla normativa y un procedimiento verificable.

1.9.2 Técnicas e instrumentos

Técnica	**Instrumento**	**Producto**
Revisión documental	Ficha normativa y bibliográfica	Matriz de disposiciones, conceptos y criterios.
Análisis de contenido	Matriz de categorías	Relación entre causalidad, retención, gasto, prueba y seguridad jurídica.
Comparación funcional	Ficha comparativa	Convergencias, diferencias y límites de transferibilidad.
Simulación tributaria	Hoja de escenarios	Impacto cuantitativo bajo deducibilidad y no deducibilidad.
Diseño propositivo	Matriz de consistencia	Artículo sugerido, procedimiento, controles e indicadores.

Fuente: elaboración propia.

1.9.3 Criterios de rigor y ética

1.9.4 Procedimiento de análisis documental

El procedimiento se desarrolló en cinco momentos articulados. Primero se identificaron las categorías centrales —renta de fuente boliviana, beneficiario del exterior, retención, pago neto, Gross-Up, gasto necesario y deducibilidad— con el propósito de evitar que una misma expresión fuera utilizada con sentidos diferentes. Segundo, se construyó una matriz normativa que relacionó

cada categoría con la Ley N.º 843, el Decreto Supremo N.º 24051 y disposiciones administrativas de acceso público. Tercero, se contrastó la lectura literal con una interpretación sistemática y finalista. Cuarto, se diseñaron escenarios numéricos reproducibles para observar el efecto de las alternativas de tratamiento. Finalmente, los hallazgos se integraron en una propuesta sometida a una prueba de coherencia interna: la solución debía mantener la retención, preservar la fiscalización y evitar que la base del IUE del pagador incluyera un costo empresarial auténtico.

La selección de fuentes siguió criterios de autoridad, pertinencia y trazabilidad. Se priorizaron textos legales oficiales, documentos del Servicio de Impuestos Nacionales, publicaciones de la OCDE, Naciones Unidas y CIAT, además de doctrina especializada en tributación internacional. Las fuentes comparadas no se utilizaron como derecho aplicable, sino como referentes funcionales. Esta distinción es relevante porque la analogía internacional puede orientar una reforma, pero no crear una deducción que el ordenamiento boliviano no reconoce expresamente. Cada afirmación normativa fue separada de las inferencias del autor y de las recomendaciones propositivas.

1.9.5 Categorías y matriz de análisis

La categoría “naturaleza del pago” permitió diferenciar al sujeto jurídicamente obligado del sujeto que soporta el costo por efecto del contrato. La categoría “causalidad” examinó si el servicio y el incremento por Gross-Up contribuyen a producir o conservar renta gravada. La categoría “cumplimiento” reunió la determinación de fuente, la liquidación, la retención, el pago y la documentación. La categoría “efecto fiscal” comparó utilidad contable, ajustes permanentes, utilidad imponible e IUE. Finalmente, la categoría “seguridad jurídica” evaluó claridad, previsibilidad, uniformidad y posibilidad de verificación. La matriz de consistencia del Anexo G vincula estas categorías con preguntas, objetivos, fuentes y productos de investigación.

1.9.6 Limitaciones del estudio

El estudio no utiliza expedientes tributarios confidenciales, entrevistas ni encuestas y, por tanto, no estima la frecuencia real de cláusulas Gross-Up ni el monto recaudatorio agregado. Los escenarios representan consecuencias lógicas bajo supuestos explícitos; no constituyen evidencia estadística. Tampoco se sostiene que todos los servicios digitales generen automáticamente renta de fuente boliviana, pues la calificación depende de las características del servicio, su utilización económica, el contrato y la normativa vigente. Estas limitaciones delimitan el alcance de las conclusiones y evitan presentar como hecho empírico aquello que es resultado de interpretación o simulación.

Se aplicaron triangulación de fuentes, trazabilidad entre afirmación y referencia, distinción entre norma vigente y propuesta, y explicitación de supuestos en las simulaciones. No se presentan encuestas, entrevistas ni datos empresariales como si fueran evidencia real. Los casos son ilustrativos y no sustituyen una consulta tributaria vinculante ni el análisis de las condiciones específicas de cada contrato.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO Y DOCTRINAL

2.1 Evolución de la tributación internacional

La tributación internacional ha evolucionado históricamente en función de los cambios en los modelos económicos globales. En sus primeras etapas, los sistemas fiscales estaban estructurados bajo criterios estrictamente territoriales, gravando únicamente actividades desarrolladas físicamente dentro del territorio de un Estado. Sin embargo, el proceso de globalización económica, intensificado durante el siglo XX, modificó sustancialmente la forma en que se generan y distribuyen las rentas.

El crecimiento del comercio internacional y la expansión de empresas multinacionales generaron la necesidad de establecer reglas claras para evitar la doble imposición jurídica y económica. De esta manera, se consolidaron dos principios fundamentales de tributación internacional: el principio de residencia y el principio de fuente.

El principio de residencia establece que un Estado puede gravar la totalidad de las rentas obtenidas por un contribuyente residente, independientemente del lugar donde se generen. Por su parte, el principio de fuente faculta al Estado a gravar las rentas generadas dentro de su territorio, sin importar la residencia del beneficiario.

En el caso boliviano, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) se fundamenta principalmente en el principio de fuente, tal como lo establece la Ley N.º 843, lo que implica que las rentas generadas en territorio nacional están sujetas a tributación, incluso cuando el beneficiario sea un sujeto domiciliado en el exterior (Estado Plurinacional de Bolivia, 1986/2026).

No obstante, la aparición de modelos digitales de negocio ha desafiado estos criterios tradicionales, dado que la generación de valor ya no depende necesariamente de una presencia física en el territorio.

2.2 Economía digital y nuevos modelos de negocio

La economía digital se caracteriza por la utilización intensiva de tecnologías de información y comunicación para la producción, distribución y comercialización de bienes y servicios. A diferencia de los modelos tradicionales, las plataformas digitales permiten la prestación de servicios automatizados, remotos y desmaterializados.

Entre las principales características de la economía digital se encuentran:

Ausencia de establecimiento permanente físico.

Desmaterialización de activos.

Escalabilidad global inmediata.

Uso intensivo de datos como factor de producción.

Automatización de procesos comerciales.

Empresas como Google y Meta ofrecen servicios publicitarios digitales que permiten segmentar audiencias en función de algoritmos y datos de usuarios, generando valor económico en países donde no poseen necesariamente presencia física.

Esta desmaterialización de las operaciones genera desafíos para los sistemas tributarios tradicionales, ya que dificulta la determinación del lugar exacto donde se genera la renta.

2.3 Tributación de servicios digitales a nivel internacional

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), ha reconocido que la economía digital constituye uno de los principales desafíos fiscales del siglo XXI (OECD, 2015, 2018).

La Acción 1 del Plan BEPS analiza específicamente los retos derivados de la economía digital, señalando que los modelos tradicionales basados en establecimiento permanente resultan insuficientes para gravar adecuadamente las actividades digitales.

Diversos países han adoptado medidas para regular los servicios digitales, incluyendo:

Impuestos específicos a servicios digitales.

Mecanismos de retención en la fuente.

Obligaciones de registro para proveedores extranjeros.

Reconocimiento expreso de gastos vinculados a operaciones digitales.

En América Latina, la experiencia comparada muestra que algunas jurisdicciones regulan expresamente el criterio de utilización económica y condicionan la deducción de pagos a no domiciliados al cumplimiento de requisitos sustantivos y temporales; estas soluciones deben analizarse funcionalmente y no trasplantarse de forma automática.

Estas experiencias comparadas evidencian la necesidad de adaptar las normativas nacionales a la realidad digital, preservando los principios tributarios fundamentales.

2.4 Concepto y naturaleza del Gross-Up

El Gross-Up es un mecanismo contractual y tributario mediante el cual el pagador asume la carga impositiva correspondiente al beneficiario, incrementando el monto total del pago con el fin de garantizar que el proveedor reciba una suma neta determinada.

Desde una perspectiva económica, el Gross-Up implica que el contribuyente local asume un costo adicional que no forma parte del precio original del servicio, sino que corresponde al impuesto que debe retenerse.

En el ámbito tributario internacional, este mecanismo es frecuente en contratos donde las partes acuerdan que el beneficiario extranjero no asumirá la carga fiscal en el país de la fuente.

La discusión doctrinal radica en determinar si el monto adicional pagado mediante Gross-Up constituye:

Un impuesto indirecto no deducible.

Un gasto necesario vinculado a la actividad económica.

Un costo contractual obligatorio.

La correcta clasificación de este concepto resulta fundamental para determinar su tratamiento fiscal.

2.5 Principios tributarios aplicables

El análisis del tratamiento tributario del Gross-Up debe realizarse a la luz de los principios tributarios fundamentales.

2.5.1 Principio de capacidad contributiva

Este principio establece que los tributos deben recaer sobre manifestaciones reales de riqueza. Si el contribuyente tributa sobre una base imponible incrementada artificialmente por no reconocer un gasto obligatorio, podría afectarse este principio.

2.5.2 Principio de equidad tributaria

La equidad implica que contribuyentes en situaciones similares deben soportar cargas fiscales equivalentes. La no deducibilidad del Gross-Up podría generar desigualdades entre empresas que contratan servicios locales y aquellas que utilizan servicios digitales internacionales.

2.5.3 Principio de neutralidad fiscal

Un sistema tributario neutral no debe influir en las decisiones económicas de los contribuyentes. Si la normativa desincentiva la contratación de servicios digitales internacionales por efectos fiscales adversos, podría afectarse este principio.

2.6 Gasto deducible en materia tributaria

Desde la doctrina tributaria, un gasto deducible es aquel que cumple con los siguientes requisitos:

Vinculación directa con la actividad generadora de ingresos.

Necesidad para la obtención o mantenimiento de la fuente.

Razonabilidad económica.

Debida documentación de respaldo.

En el caso del Gross-Up aplicado a servicios digitales, la retención constituye una condición necesaria para la contratación del servicio, lo que plantea la interrogante sobre su reconocimiento como gasto vinculado a la generación de renta.

La discusión doctrinal se centra en determinar si el carácter tributario del monto retenido impide su deducibilidad o si, debe considerarse como un costo inevitable asociado a la operación económica principal.

2.7 Transformación digital y redefinición del concepto de fuente económica

El desarrollo tecnológico ha modificado el concepto tradicional de generación de renta dentro del derecho tributario internacional. Históricamente, la determinación de la fuente económica estaba vinculada a elementos tangibles como instalaciones físicas, oficinas, fábricas o personal dependiente dentro de un territorio determinado. Sin embargo, la economía digital ha introducido modelos de negocio donde el valor económico se genera mediante algoritmos, plataformas tecnológicas y uso masivo de datos (OECD, 2015, 2018).

En este nuevo contexto, una empresa puede obtener ingresos significativos en un país sin contar con presencia física, situación que desafía la aplicación clásica del establecimiento permanente como criterio de sujeción tributaria. Los servicios digitales permiten que la interacción

económica ocurra completamente en entornos virtuales, trasladando el centro de creación de valor hacia el lugar donde se encuentran los usuarios o consumidores.

Desde esta perspectiva, el principio de fuente adquiere una interpretación económica más amplia, basada en el aprovechamiento del mercado local. En Bolivia, cuando una empresa utiliza publicidad digital dirigida al mercado nacional, el beneficio económico se genera dentro del territorio, aun cuando el proveedor del servicio se encuentre en el exterior.

Esta realidad explica la aplicación del régimen IUE-BE; sin embargo, también evidencia la necesidad de analizar integralmente los costos tributarios asociados a dichas operaciones.

2.8 Servicios digitales internacionales como gasto necesario empresarial

Dentro del análisis económico empresarial moderno, los servicios digitales han dejado de ser considerados gastos accesorios para convertirse en elementos estratégicos de generación de ingresos. La publicidad digital, el posicionamiento en motores de búsqueda, el análisis de datos y el uso de software en la nube constituyen herramientas esenciales para la competitividad empresarial.

Desde la teoría económica de la empresa, un gasto necesario es aquel que permite mantener o incrementar la capacidad productiva o comercial. Bajo este criterio, los pagos por servicios digitales cumplen funciones directamente vinculadas con la obtención de ingresos gravados.

La doctrina tributaria moderna sostiene que la deducibilidad debe evaluarse bajo el principio de causalidad económica, es decir, la relación entre el gasto y la generación de renta. Si una empresa requiere contratar servicios digitales para acceder a mercados o captar clientes, el gasto asociado —incluyendo cargas tributarias inevitables— forma parte del costo económico de la actividad.

En consecuencia, el análisis del Gross-Up no puede limitarse únicamente a su naturaleza tributaria formal, sino que debe considerar su función económica dentro del proceso productivo.

2.9 Naturaleza económica versus naturaleza jurídica del impuesto

Uno de los debates centrales del derecho tributario consiste en diferenciar la naturaleza jurídica de un pago respecto de su naturaleza económica. Un concepto puede ser jurídicamente un impuesto, pero económicamente constituir un costo empresarial inevitable.

El Gross-Up representa precisamente esta dualidad. Jurídicamente, corresponde a una retención tributaria aplicada al beneficiario del exterior; sin embargo, económicamente, el contribuyente local asume dicho monto como condición necesaria para contratar el servicio.

La doctrina fiscal internacional reconoce que, cuando el impuesto es asumido contractualmente por el pagador y no puede trasladarse al proveedor, se transforma en un costo efectivo de la operación. Bajo esta interpretación, el análisis de deducibilidad debe considerar el impacto económico real y no únicamente la clasificación formal del tributo.

Este enfoque ha sido adoptado progresivamente por diversas administraciones tributarias internacionales con el objetivo de evitar distorsiones en la determinación de la renta imponible.

2.10 Doble imposición económica y distorsiones fiscales

La doble imposición económica ocurre cuando una misma manifestación de capacidad económica es gravada más de una vez, aunque recaiga sobre sujetos distintos. En el caso del Gross-Up, puede generarse una situación similar cuando el contribuyente paga un impuesto adicional que posteriormente no puede reconocer como gasto deducible.

Esto provoca que el IUE se calcule sobre una utilidad superior a la realmente obtenida, generando un efecto de sobreimposición. Desde la teoría tributaria, este fenómeno se considera

una distorsión fiscal, ya que el impuesto deja de gravar la renta neta para gravar costos necesarios de la actividad.

Las distorsiones fiscales afectan la eficiencia económica, pues influyen en las decisiones empresariales, pudiendo desincentivar la adopción de herramientas digitales o favorecer alternativas menos eficientes desde el punto de vista productivo.

2.11 Neutralidad tributaria en la economía digital

El principio de neutralidad fiscal establece que el sistema tributario no debe alterar las decisiones económicas de los contribuyentes. En otras palabras, la carga impositiva no debería favorecer ni perjudicar determinados modelos de negocio.

Si contratar servicios digitales internacionales genera una carga tributaria mayor que contratar servicios locales equivalentes, el sistema tributario introduce un sesgo económico artificial. Esta situación puede afectar la eficiencia del mercado y limitar la innovación tecnológica.

La neutralidad fiscal adquiere especial relevancia en economías en desarrollo, donde la digitalización representa una herramienta clave para el crecimiento empresarial y la integración a mercados globales.

2.12 Seguridad jurídica tributaria

La seguridad jurídica constituye un principio esencial del derecho tributario y se refiere a la previsibilidad y claridad en la aplicación de las normas fiscales. Cuando la normativa presenta vacíos o ambigüedades, los contribuyentes enfrentan incertidumbre respecto a sus obligaciones, incrementando riesgos fiscales y costos de cumplimiento.

La ausencia de regulación expresa sobre el tratamiento del Gross-Up genera interpretaciones divergentes entre contribuyentes y administración tributaria, lo que puede derivar en fiscalizaciones contradictorias o ajustes tributarios.

Un sistema tributario moderno requiere normas claras que reduzcan la discrecionalidad interpretativa y permitan una correcta planificación fiscal dentro del marco legal.

2.13 Enfoque doctrinal contemporáneo sobre deducibilidad tributaria

2.14 La renta neta como expresión de capacidad económica

El impuesto empresarial parte de una magnitud construida y no de la totalidad de ingresos recibidos. Para aproximarse a la renta neta, el sistema permite detraer costos y gastos que mantienen una relación suficiente con la actividad gravada. Esa relación no significa que cualquier salida de recursos sea deducible; exige distinguir consumos personales, liberalidades, sanciones y erogaciones ajenas al negocio. Sin embargo, también obliga a evitar una lectura que trate todo impuesto formalmente atribuido a un tercero como si careciera de conexión económica con el pagador. En un contrato de precio neto, el incremento puede integrar la contraprestación total que la empresa debe soportar para acceder al servicio.

La capacidad contributiva cumple una doble función. Como criterio de justicia, procura que la carga se vincule con una manifestación real de riqueza. Como pauta interpretativa, orienta la aplicación de reglas cuando existen varias lecturas compatibles con el texto. No autoriza, por sí sola, a crear deducciones contra una prohibición expresa; tampoco debería quedar anulada por una clasificación puramente nominal. La propuesta de esta tesis respeta ese límite al plantear una precisión normativa y no una dispensa individual basada únicamente en equidad.

2.15 Causalidad directa e indirecta

La causalidad puede ser directa cuando el gasto participa inmediatamente en la prestación o venta, e indirecta cuando sostiene administración, comercialización, seguridad, información o infraestructura. Muchos servicios digitales pertenecen a la segunda categoría: una licencia de gestión, una plataforma de almacenamiento o una campaña publicitaria no siempre se incorpora físicamente al producto, pero puede ser necesaria para operar o conservar la fuente. La evaluación debe atender al modelo de negocio, la escala, la recurrencia, el uso efectivo y la relación con ingresos gravados.

El Gross-Up comparte la causalidad del servicio solo cuando es consecuencia necesaria de las condiciones de contratación. Si el pagador asume voluntariamente un impuesto que podía descontarse del precio pactado, la conexión es más débil. Si, en cambio, la plataforma bloquea el acceso salvo pago íntegro o el contrato estipula un importe neto, el incremento forma parte del costo de adquisición. Por ello, la cláusula contractual es necesaria pero no suficiente: debe combinarse con evidencia del servicio y del beneficio empresarial.

2.16 Necesidad, normalidad y razonabilidad

La necesidad no debe confundirse con indispensabilidad absoluta. Una empresa puede escoger entre diversas herramientas, proveedores y estrategias; el hecho de que exista una alternativa no convierte automáticamente al gasto en innecesario. El análisis se concentra en si la decisión es comercialmente explicable y guarda relación con la actividad. La normalidad observa si el tipo de erogación resulta consistente con el giro, mientras que la razonabilidad examina monto, frecuencia, condiciones y resultados esperados. Estos criterios reducen el riesgo de que la deducción proteja pagos excesivos o sin sustancia.

En operaciones digitales, la razonabilidad presenta desafíos porque los precios pueden depender de usuarios, consumo, subastas de publicidad, almacenamiento o funcionalidades. No siempre existe una factura tradicional que describa cada componente. La empresa debe complementar el comprobante externo con reportes de consumo, órdenes internas, presupuestos y una explicación del método de fijación. Para partes vinculadas, este análisis debe coordinarse con las reglas específicas que correspondan y no puede ser reemplazado por el expediente general propuesto.

2.17 Sustancia económica y forma jurídica

La sustancia económica no permite ignorar la ley, pero ayuda a caracterizar hechos que la forma contractual presenta de manera incompleta. Jurídicamente, el beneficiario del exterior obtiene la renta y el pagador actúa como agente de retención. Económicamente, una cláusula de pago neto puede trasladar la carga al cliente. Ambas afirmaciones pueden coexistir. El error consiste en deducir que, porque el tributo pertenece jurídicamente al beneficiario, el desembolso nunca puede formar parte del costo del pagador; o, en sentido contrario, que toda carga trasladada por contrato debe admitirse sin controles.

La solución requiere conservar planos diferenciados: sujeto del impuesto, responsable de retener, titular de la renta, persona que soporta la carga y contribuyente que pretende la deducción. El contrato puede modificar la incidencia económica entre partes, pero no sustituye la ley tributaria. De ahí que la propuesta reconozca relevancia probatoria a la cláusula sin convertirla en fuente autónoma de beneficios fiscales.

La doctrina tributaria contemporánea ha evolucionado desde una visión formalista hacia una interpretación económica de los gastos deducibles. Bajo este enfoque, el criterio central no es la denominación jurídica del pago, sino su función dentro del proceso generador de renta.

Autores especializados sostienen que los gastos obligatorios derivados de relaciones contractuales internacionales deben analizarse considerando su inevitabilidad económica. Cuando un contribuyente no puede realizar una operación sin asumir determinado costo, dicho monto forma parte del sacrificio económico necesario para producir ingresos.

Aplicado al Gross-Up, este enfoque abre el debate sobre si la retención asumida por el contribuyente constituye un gasto necesario para mantener la fuente productora de renta.

CAPÍTULO III. MARCO NORMATIVO TRIBUTARIO BOLIVIANO

2.1 Sistema tributario boliviano y fundamentos jurídicos de la imposición

El sistema tributario boliviano constituye el conjunto de normas jurídicas, principios y procedimientos destinados a regular la creación, recaudación y control de los tributos dentro del territorio nacional. Su estructura responde a la necesidad del Estado de obtener recursos para financiar el gasto público, garantizando al mismo tiempo el respeto de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

La base normativa del sistema tributario se encuentra principalmente en la Constitución Política del Estado, la Ley Nº 2492 (Código Tributario Boliviano) y las leyes específicas que crean cada impuesto. Estos instrumentos establecen el marco jurídico que define los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes.

El Código Tributario Boliviano reconoce que la relación jurídico-tributaria surge cuando se produce el hecho generador previsto por la ley, estableciendo obligaciones de pago que deben cumplir los sujetos pasivos. Esta relación se caracteriza por su naturaleza pública, donde el Estado actúa como sujeto activo y el contribuyente como sujeto obligado.

Dentro de este contexto, la interpretación de las normas tributarias debe realizarse considerando no solo el texto legal, sino también los principios que orientan el sistema fiscal, entre los cuales destacan:

Legalidad tributaria.

Capacidad contributiva.

Igualdad y equidad.

Seguridad jurídica.

Razonabilidad económica.

Estos principios adquieren especial importancia cuando la normativa enfrenta situaciones nuevas no previstas expresamente por el legislador, como ocurre con las operaciones digitales internacionales.

2.2 Principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria

El principio de legalidad tributaria establece que ningún tributo puede ser creado, modificado o eliminado sin una ley formal que lo disponga. Este principio garantiza que la carga fiscal no dependa de decisiones discrecionales de la administración pública.

En Bolivia, este principio se encuentra reconocido constitucionalmente y desarrollado por el Código Tributario, el cual señala que los elementos esenciales del tributo —hecho generador, base imponible, sujeto pasivo y alícuota— deben estar definidos por ley.

Sin embargo, la dinámica económica moderna genera situaciones donde la ley no regula expresamente determinados supuestos. En estos casos surge el debate sobre la interpretación administrativa y los límites de la potestad reglamentaria.

El tratamiento del Gross-Up se inserta precisamente en esta problemática, ya que la normativa vigente no establece de manera explícita su deducibilidad o no deducibilidad dentro del IUE. Esto genera un espacio interpretativo que puede afectar el principio de seguridad jurídica.

2.3 Estructura del sistema impositivo boliviano

El sistema impositivo boliviano se compone de impuestos directos e indirectos, diferenciados principalmente por la forma en que afectan la capacidad económica del contribuyente.

2.3.1 Impuestos directos

Son aquellos que gravan manifestaciones directas de riqueza, tales como ingresos o patrimonio. Dentro de esta categoría se encuentra el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), cuyo objetivo es gravar la renta neta obtenida por las empresas durante una gestión fiscal.

El IUE constituye uno de los pilares del sistema tributario nacional, ya que busca gravar la utilidad real generada por la actividad económica.

2.3.2 Impuestos indirectos

Los impuestos indirectos recaen sobre el consumo o la transferencia de bienes y servicios, trasladándose generalmente al consumidor final. Ejemplos de estos impuestos son el IVA y el ICE.

La diferenciación entre impuestos directos e indirectos resulta fundamental para el análisis del Gross-Up, debido a que la normativa establece restricciones específicas sobre la deducibilidad de ciertos tributos considerados indirectos.

2.4 El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)

El IUE fue creado con el propósito de gravar las utilidades netas obtenidas por las empresas, aplicando el principio de fuente sobre las rentas generadas dentro del territorio boliviano (Estado Plurinacional de Bolivia, 1986/2026).

La determinación del impuesto se basa en los estados financieros ajustados conforme a disposiciones tributarias específicas. Para calcular la utilidad imponible, se permite deducir aquellos gastos necesarios para la obtención y mantenimiento de la fuente productora de renta.

Este concepto de gasto necesario constituye uno de los elementos centrales del presente estudio, ya que el análisis del Gross-Up dependerá de determinar si las retenciones asumidas por el contribuyente cumplen con dicho criterio.

El Decreto Supremo Nº 24051 establece que serán deducibles los gastos vinculados con la actividad gravada siempre que cuenten con respaldo documental y respondan a criterios de causalidad económica.

No obstante, la normativa también establece una lista de gastos no deducibles, generando debates interpretativos cuando un pago posee naturaleza mixta, como ocurre con las retenciones asumidas mediante Gross-Up.

2.5 Determinación de la base imponible del IUE

La base imponible del IUE se determina a partir de la utilidad contable ajustada mediante adiciones y deducciones tributarias. Este procedimiento busca reflejar la renta neta real del contribuyente.

Desde una perspectiva económica, el objetivo del impuesto es gravar la ganancia efectiva y no los costos necesarios para generarla. Por ello, la correcta identificación de los gastos deducibles resulta esencial para evitar distorsiones fiscales.

Cuando determinados costos obligatorios no son reconocidos como deducibles, la base imponible puede incrementarse artificialmente, provocando que el impuesto recaiga sobre montos que no representan verdadera utilidad económica.

Esta problemática constituye el punto de conexión entre el marco normativo del IUE y el análisis del Gross-Up desarrollado en la presente investigación.

2.6 Régimen del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE-BE)

El régimen del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas aplicable a Beneficiarios del Exterior (IUE-BE) constituye un mecanismo de imposición diseñado para gravar rentas de fuente

boliviana obtenidas por sujetos no domiciliados en el país. Su finalidad principal es evitar que ingresos generados económicamente dentro del territorio nacional queden fuera del alcance de la potestad tributaria del Estado.

Este régimen encuentra su fundamento legal en la Ley Nº 843, la cual establece que toda renta generada en territorio boliviano debe contribuir al financiamiento del gasto público, independientemente de la residencia del beneficiario final.

A diferencia del IUE aplicado a empresas nacionales, el IUE-BE funciona mediante un sistema de retención en la fuente. En este esquema, el sujeto que realiza el pago desde Bolivia asume la obligación de actuar como agente de retención, debiendo calcular, retener y enterar el impuesto correspondiente al fisco (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

Este diseño responde a criterios de eficiencia administrativa, ya que permite asegurar la recaudación tributaria cuando el beneficiario se encuentra fuera de la jurisdicción nacional y resulta difícil ejercer control directo sobre él.

2.7 Fundamento legal del IUE-BE en la Ley Nº 843

El artículo 51 de la Ley Nº 843 establece que cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada equivale al cincuenta por ciento (50%) del monto total pagado o remesado.

Sobre dicha utilidad presunta se aplica la alícuota del 25%, lo que genera una tasa efectiva del 12,5% sobre el monto total de la operación.

Este mecanismo de presunción legal simplifica la determinación del impuesto, evitando la necesidad de verificar costos y gastos del proveedor extranjero. Sin embargo, también implica que el cálculo tributario se realiza sin considerar la realidad económica específica de cada operación.

Desde el punto de vista jurídico, esta presunción tiene carácter absoluto, lo que limita la posibilidad del contribuyente de demostrar una base imponible diferente.

2.8 Reglamento del IUE-BE según el Decreto Supremo Nº 24051

El Decreto Supremo Nº 24051 reglamenta la aplicación práctica del IUE y establece los procedimientos operativos relacionados con las retenciones a beneficiarios del exterior (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

El reglamento dispone que el agente pagador debe efectuar la retención en el momento del pago, acreditación o remesa al exterior, debiendo declarar y pagar el impuesto dentro de los plazos establecidos según el último dígito del NIT.

Asimismo, el reglamento reafirma la aplicación del principio de fuente, señalando que se consideran rentas de fuente boliviana aquellas derivadas de actividades utilizadas económicamente dentro del territorio nacional.

En el caso de servicios digitales internacionales, aunque el proveedor no se encuentre físicamente en Bolivia, el aprovechamiento económico del servicio ocurre dentro del país, razón por la cual la operación queda alcanzada por el IUE-BE.

2.9 El agente de retención y su responsabilidad tributaria

El Código Tributario Boliviano establece que el agente de retención actúa como sustituto del contribuyente frente a la administración tributaria. Esto significa que asume la responsabilidad directa de ingresar el impuesto retenido al fisco.

Desde una perspectiva jurídica, el agente de retención no es el verdadero contribuyente del impuesto; sin embargo, la ley le asigna la obligación formal y material de efectuar el pago (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

En operaciones internacionales, esta figura adquiere especial relevancia debido a que el beneficiario extranjero no se encuentra sujeto al control directo de la administración tributaria boliviana.

En la práctica empresarial, esta obligación genera situaciones donde el contribuyente local debe asumir el impuesto para cumplir condiciones contractuales internacionales, dando origen al mecanismo conocido como Gross-Up.

2.10 Aplicación práctica del IUE-BE en servicios digitales internacionales

El crecimiento del marketing digital y de los servicios tecnológicos ha incrementado significativamente las operaciones sujetas a retención IUE-BE. Empresas bolivianas realizan pagos frecuentes por:

Publicidad en redes sociales.

Servicios de posicionamiento web.

Licencias de software.

Plataformas digitales en la nube.

Servicios automatizados en línea.

En la mayoría de estos casos, los proveedores internacionales establecen contratos bajo condiciones netas de pago, es decir, el monto acordado debe recibirse libre de impuestos locales.

Como consecuencia, el contribuyente boliviano incrementa el pago para cubrir el impuesto correspondiente, aplicando el cálculo del Gross-Up.

Este procedimiento transforma la retención en un costo económico adicional asumido por la empresa nacional.

2.11 Vacío normativo en relación con el Gross-Up

Uno de los aspectos centrales del presente estudio radica en que ni la Ley Nº 843 ni el Decreto Supremo Nº 24051 establecen expresamente el tratamiento tributario del Gross-Up respecto a su deducibilidad dentro del IUE.

La normativa regula la obligación de retener el impuesto, pero no determina claramente si el monto asumido por el agente pagador constituye un gasto deducible o un tributo no deducible.

Esta ausencia normativa genera un vacío legal interpretativo que produce diferentes criterios en la práctica tributaria. Mientras algunas interpretaciones consideran que se trata de un impuesto no deducible, otras sostienen que constituye un costo necesario para la obtención de ingresos.

Desde el análisis jurídico, este vacío resulta relevante porque el sistema tributario debe ofrecer reglas claras que permitan determinar la base imponible conforme a la realidad económica.

2.12 Consecuencias tributarias del vacío legal

La falta de regulación expresa produce diversas consecuencias:

Incremento artificial de la utilidad imponible.

Mayor carga tributaria efectiva para empresas que utilizan servicios digitales.

Inseguridad jurídica en fiscalizaciones.

Diferencias de criterio entre contribuyentes y administración tributaria.

Estas consecuencias evidencian que el problema no radica en la existencia del impuesto, sino en la ausencia de claridad normativa sobre su tratamiento dentro del cálculo del IUE.

2.13 Deducibilidad de gastos en la determinación del IUE

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas tiene como finalidad gravar la renta neta obtenida por el contribuyente durante una gestión fiscal. En consecuencia, la normativa tributaria permite deducir aquellos gastos necesarios para la obtención y mantenimiento de la fuente productora de ingresos.

El Decreto Supremo Nº 24051 establece que serán deducibles los gastos vinculados con la actividad gravada siempre que cumplan determinadas condiciones, entre las cuales destacan: (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

Relación directa con la actividad económica.

Necesidad para generar ingresos.

Razonabilidad económica.

Existencia de respaldo documental suficiente.

Este criterio responde al denominado principio de causalidad, ampliamente reconocido en la doctrina tributaria, según el cual un gasto puede deducirse cuando guarda conexión económica con la generación de renta gravada.

Bajo este enfoque, la determinación correcta del IUE exige distinguir entre gastos necesarios y erogaciones que no guardan relación con la actividad empresarial.

2.14 Gastos no deducibles según la normativa vigente

El reglamento del IUE establece también una lista de conceptos que no pueden deducirse para efectos tributarios. Entre ellos se encuentran:

El propio Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Gastos personales de socios o propietarios.

Donaciones no autorizadas.

Previsiones no reconocidas legalmente.

Tributos vinculados a adquisición de activos de capital.

El fundamento de estas restricciones radica en evitar que el contribuyente reduzca artificialmente su base imponible mediante gastos que no representan costos reales de generación de renta.

Sin embargo, la normativa no incluye de manera expresa las retenciones IUE-BE asumidas mediante Gross-Up dentro de esta lista de gastos no deducibles, lo cual genera un espacio interpretativo relevante.

2.15 Naturaleza tributaria de las retenciones asumidas mediante Gross-Up

Desde el punto de vista formal, el IUE-BE constituye un impuesto aplicable al beneficiario del exterior. El contribuyente boliviano actúa únicamente como agente de retención encargado de ingresar el tributo al fisco.

No obstante, en la práctica contractual internacional, el proveedor extranjero exige recibir un monto neto libre de impuestos locales. Esta condición obliga al pagador boliviano a asumir económicamente el impuesto mediante el mecanismo Gross-Up.

En este escenario surge una cuestión jurídica fundamental:

¿El monto asumido por el contribuyente mantiene naturaleza de impuesto o se transforma en un costo empresarial?

Desde una interpretación estrictamente formalista, podría considerarse un tributo no deducible. Sin embargo, desde una interpretación económica, el pago constituye un costo inevitable para acceder al servicio digital.

La ausencia de regulación expresa genera una tensión entre ambas interpretaciones.

2.16 Interpretación doctrinal del gasto necesario y el principio de causalidad

La doctrina tributaria contemporánea sostiene que la deducibilidad debe analizarse desde la realidad económica de la operación y no únicamente desde su denominación jurídica.

El principio de causalidad establece que un gasto es deducible cuando resulta indispensable para producir ingresos o mantener la fuente generadora de renta. Bajo este criterio, el análisis debe responder a la siguiente pregunta:

¿La empresa podría obtener el servicio sin asumir el costo del Gross-Up?

En la mayoría de los casos, la respuesta es negativa, ya que el proveedor internacional condiciona la prestación del servicio al pago neto acordado. Por lo tanto, el contribuyente no tiene alternativa económica distinta a asumir la carga tributaria.

Desde esta perspectiva, el Gross-Up puede interpretarse como un gasto necesario vinculado directamente a la actividad empresarial.

2.17 Distorsión en la determinación de la base imponible

Cuando el monto asumido mediante Gross-Up no es reconocido como gasto deducible, la utilidad fiscal del contribuyente aumenta artificialmente. Esto ocurre porque el impuesto se calcula sobre una base que incluye costos necesarios de operación.

En términos económicos, el contribuyente termina pagando IUE sobre una renta superior a la realmente obtenida, generándose un fenómeno de sobreimposición.

Este efecto puede ilustrarse conceptualmente de la siguiente manera:

La empresa paga un servicio digital indispensable.

Debe asumir el impuesto del proveedor extranjero.

Dicho monto no reduce la utilidad fiscal.

El IUE grava un ingreso que no constituye ganancia real.

Esta situación contradice la lógica del impuesto a la renta, cuyo objetivo es gravar la utilidad neta efectiva.

2.18 Análisis del Gross-Up frente a los principios tributarios

a) Capacidad contributiva

El contribuyente tributa sobre una base superior a su capacidad económica real.

b) Equidad tributaria

Empresas que contratan servicios internacionales soportan mayor carga fiscal que aquellas que contratan servicios locales.

c) Neutralidad fiscal

El sistema tributario influye en la decisión económica de contratar servicios digitales.

d) Seguridad jurídica

La falta de regulación expresa genera incertidumbre interpretativa.

2.19 Identificación del punto de distorsión normativa

3.20 Relación entre fuente, utilización económica y servicios remotos

La prestación remota obliga a separar ubicación del proveedor, lugar de ejecución técnica y utilización económica. Un software puede alojarse en servidores extranjeros, ser administrado desde otro país y utilizarse en procesos empresariales bolivianos. La determinación de fuente no se resuelve únicamente por la dirección IP o el lugar de facturación. Requiere analizar el hecho económico previsto por la norma y la naturaleza del ingreso. Esta tesis no formula una regla

universal para todos los servicios digitales; propone que el expediente documente el razonamiento aplicado en cada caso.

La clasificación contractual también importa. Suscripción, licencia, publicidad, soporte, consultoría, procesamiento y almacenamiento pueden presentar elementos distintos. Un paquete integrado puede contener prestaciones separables con tratamientos diferentes. Antes de calcular Gross-Up, la empresa debe identificar el objeto principal, prestaciones accesorias, derechos concedidos, intervención humana y modo de remuneración. Una etiqueta comercial no debe desplazar el contenido efectivo.

3.21 Momento de retención y consistencia temporal

La obligación debe ubicarse temporalmente conforme a la normativa aplicable al pago o remesa. En la práctica pueden existir anticipos, consumo acumulado, cobros automáticos, tarjetas corporativas o débitos de plataforma. Estas modalidades crean diferencias entre fecha del comprobante, registro, liquidación y salida bancaria. El control debe identificar el evento relevante y evitar que la retención quede diferida hasta el cierre anual. La conciliación mensual entre plataformas, extractos y cuentas por pagar disminuye omisiones.

Cuando la moneda de la factura es extranjera, el expediente debe explicar el tipo de cambio utilizado en el registro, el pago y la declaración. Las variaciones cambiarias no deben confundirse con el Gross-Up. Asimismo, comisiones bancarias, impuestos a transacciones y cargos de tarjeta requieren cuentas y fundamentos separados. La separación mejora la transparencia del cálculo y evita que una sola cuenta acumule conceptos con tratamientos fiscales heterogéneos.

3.22 Carga de la prueba y suficiencia documental

La deducibilidad es una posición que el contribuyente debe poder sostener con evidencia. La suficiencia no depende del número de archivos, sino de que el conjunto demuestre identidad de las partes, realidad de la prestación, relación con el negocio, monto, pago y cumplimiento tributario. Una factura aislada prueba de manera limitada; un informe interno sin evidencia externa también resulta insuficiente. La fortaleza surge de la convergencia entre documentos contractuales, técnicos, financieros y fiscales.

La documentación digital plantea problemas de permanencia y autenticidad. Los términos de una plataforma pueden cambiar, los paneles conservan información por tiempo limitado y los correos pueden perderse. La política de archivo debe capturar versiones, exportar reportes y conservar metadatos básicos. En caso de fiscalización, la empresa necesita reconstruir la operación tal como ocurrió y no depender de una página que muestra condiciones vigentes distintas.

3.23 Interpretación y límites de la potestad reglamentaria

Una precisión reglamentaria debe desarrollar la ley sin alterar elementos esenciales reservados al legislador. Por ello, la propuesta se formula como aclaración de la regla general de gasto necesario y establece requisitos de control. Si la autoridad concluyera que el reconocimiento modifica sustancialmente la base imponible, la vía adecuada sería una reforma legal. La tesis presenta ambas dimensiones y recomienda un análisis jurídico institucional previo a escoger el instrumento.

La alternativa de criterio administrativo puede uniformar fiscalizaciones y publicar ejemplos, pero no debe contradecir una prohibición legal ni crear una exención. Su ventaja es operativa: puede definir documentos, cálculos y tratamiento de casos frecuentes. Su límite es la

jerarquía normativa. La seguridad jurídica será mayor si el instrumento identifica expresamente su fundamento, alcance, vigencia y relación con las reglas generales de deducibilidad.

El análisis integral del marco normativo permite identificar que el problema no se origina en la existencia del IUE-BE, sino en la falta de definición normativa sobre el tratamiento del impuesto cuando es asumido económicamente por el agente pagador.

CAPÍTULO IV. DIAGNÓSTICO Y SIMULACIÓN DEL PROBLEMA

3.1 Contexto actual del uso de servicios digitales internacionales en empresas bolivianas

Durante la última década, la transformación digital ha modificado profundamente la estructura operativa de las empresas bolivianas. La incorporación de herramientas tecnológicas y plataformas digitales se ha convertido en un elemento esencial para la competitividad empresarial, especialmente en sectores comerciales, educativos, financieros y de servicios.

Las empresas ya no dependen exclusivamente de medios tradicionales de promoción o gestión administrativa, sino que utilizan servicios digitales internacionales para:

Publicidad segmentada en redes sociales.

Posicionamiento en motores de búsqueda.

Automatización de procesos empresariales.

Sistemas de gestión en la nube.

Plataformas educativas y tecnológicas.

Estos servicios son prestados principalmente por empresas extranjeras que operan sin establecimiento permanente en Bolivia, lo cual genera la aplicación del régimen tributario IUE-BE.

El crecimiento sostenido de estas operaciones ha incrementado la frecuencia de retenciones tributarias internacionales, convirtiendo al Gross-Up en una práctica habitual dentro del entorno empresarial nacional.

3.2 Procedimiento práctico de contratación y pago de servicios digitales

En la práctica empresarial, la contratación de servicios digitales internacionales se realiza mediante plataformas electrónicas estandarizadas. El proveedor extranjero establece condiciones contractuales uniformes, donde el precio del servicio se fija en términos netos.

Esto implica que el proveedor exige recibir el monto íntegro acordado, sin asumir impuestos locales del país del cliente.

El procedimiento operativo generalmente sigue las siguientes etapas:

La empresa boliviana contrata el servicio digital.

El proveedor factura el monto acordado.

El contribuyente identifica la obligación de retener IUE-BE.

Para cumplir la retención sin afectar el pago neto, aplica el Gross-Up.

El contribuyente paga el impuesto adicional al Estado boliviano.

De esta manera, el impuesto deja de ser económicamente soportado por el beneficiario del exterior y pasa a constituir un costo asumido por la empresa nacional.

3.3 Funcionamiento práctico del Gross-Up

El Gross-Up consiste en incrementar el monto del pago para que, después de aplicar la retención tributaria, el proveedor extranjero reciba el valor originalmente pactado.

Ejemplo conceptual:

Servicio digital contratado: Bs 10.000 (neto) Tasa efectiva IUE-BE: 12,5% (Estado Plurinacional de Bolivia, 1986/2026).

Para que el proveedor reciba Bs 10.000, la empresa debe calcular:

Monto bruto ≈ Bs 11.428 Impuesto retenido ≈ Bs 1.428

El contribuyente paga:

Bs 10.000 al proveedor

Bs 1.428 al fisco

El costo real del servicio asciende a Bs 11.428.

Este monto adicional constituye el núcleo del debate tributario, ya que no representa una ganancia empresarial sino un costo necesario para acceder al servicio.

3.4 Tratamiento contable y efecto financiero

Desde la perspectiva contable, el Gross-Up suele registrarse como mayor costo del servicio contratado. Sin embargo, el tratamiento tributario no siempre reconoce dicho registro como gasto deducible.

Esta diferencia entre contabilidad financiera y normativa tributaria genera ajustes fiscales que incrementan la utilidad imponible.

Las consecuencias financieras incluyen:

Incremento del gasto operativo real.

Reducción del margen de rentabilidad.

Aumento del impuesto a pagar.

Distorsión en indicadores financieros.

En términos económicos, la empresa soporta una doble carga:

El impuesto asumido por el proveedor extranjero.

El IUE calculado sobre una utilidad incrementada artificialmente.

3.5 Impacto tributario en la determinación del IUE

Cuando el Gross-Up no es reconocido como gasto deducible, la base imponible del IUE se incrementa, generando un efecto de sobreimposición.

Escenario comparativo simplificado

El impuesto termina calculándose sobre una utilidad mayor a la obtenida económicamente.

Este fenómeno constituye una distorsión del impuesto a la renta.

3.6 Percepción empresarial y problemática operativa

Diversos profesionales tributarios y contables identifican dificultades recurrentes en la aplicación del IUE-BE respecto a servicios digitales internacionales. Entre las principales problemáticas destacan:

Falta de criterios uniformes en fiscalizaciones.

Dudas sobre deducibilidad.

Incremento del riesgo tributario.

Complejidad en planificación fiscal.

La incertidumbre normativa obliga a muchas empresas a adoptar posiciones conservadoras, incrementando su carga tributaria por temor a observaciones fiscales.

3.7 Identificación del problema central

El diagnóstico evidencia que el conflicto tributario no radica en la obligación de retener el impuesto, sino en la ausencia de claridad normativa respecto al tratamiento del Gross-Up dentro del cálculo del IUE.

El sistema tributario reconoce la obligación de pagar el impuesto, pero no define su efecto sobre la utilidad imponible cuando el costo es asumido por el contribuyente local.

Esta situación genera una desconexión entre:

La realidad económica empresarial.

La determinación jurídica del impuesto.

3.8 Síntesis diagnóstica

El análisis realizado permite concluir que:

El uso de servicios digitales internacionales es creciente y necesario.

El Gross-Up constituye una práctica económica obligatoria.

La normativa tributaria no regula su tratamiento deducible.

Se genera una distorsión en la determinación del IUE.

Por tanto, existe una problemática tributaria real que justifica el desarrollo de una propuesta técnica de mejora normativa.

3.9 Crecimiento de la economía digital y dependencia empresarial tecnológica

El proceso de digitalización empresarial ha generado una transición estructural desde modelos comerciales tradicionales hacia esquemas basados en plataformas tecnológicas globales. En Bolivia, especialmente en ciudades con mayor dinamismo económico como Santa Cruz de la Sierra, las empresas han incorporado servicios digitales internacionales como parte esencial de sus estrategias comerciales y operativas.

La publicidad digital ha sustituido progresivamente a medios tradicionales debido a su capacidad de segmentación, medición de resultados y optimización del gasto comercial. Asimismo, herramientas tecnológicas basadas en la nube permiten reducir costos de infraestructura física y mejorar la eficiencia operativa.

Esta transformación implica que el acceso a proveedores internacionales ya no constituye una opción secundaria, sino un requisito competitivo indispensable. Por tanto, los costos asociados a estas operaciones deben analizarse como elementos estructurales del proceso productivo moderno.

Desde esta perspectiva, el Gross-Up no surge como una decisión voluntaria del contribuyente, sino como una consecuencia inevitable de la integración empresarial a la economía digital global (OECD, 2015, 2018).

3.10 Asimetría contractual en servicios digitales internacionales

Una característica relevante de los servicios digitales internacionales es la existencia de contratos de adhesión. Las grandes plataformas tecnológicas establecen condiciones estándar que no pueden ser negociadas individualmente por empresas locales.

Entre estas condiciones destaca la cláusula implícita de pago neto, mediante la cual el proveedor exige recibir el importe íntegro del servicio sin asumir cargas fiscales del país del usuario.

Esta situación genera una asimetría contractual significativa:

El proveedor extranjero fija condiciones.

El contribuyente local asume obligaciones tributarias.

El Estado exige retención al pagador nacional.

El resultado es que la empresa boliviana se convierte simultáneamente en cliente, agente de retención y sujeto económico que soporta el impuesto.

Desde el análisis económico del derecho, esta transferencia de carga tributaria modifica la naturaleza económica del pago, convirtiéndolo en un costo contractual necesario.

3.11 Impacto del Gross-Up en la estructura de costos empresariales

El Gross-Up incrementa directamente los costos operativos asociados a actividades digitales. A diferencia de otros tributos trasladables al consumidor final, este impuesto suele absorberse dentro del gasto empresarial.

Este incremento tiene efectos acumulativos:

Reducción del margen operativo.

Incremento del costo de adquisición de clientes.

Disminución de la rentabilidad de campañas digitales.

Alteración de presupuestos comerciales.

En empresas intensivas en marketing digital o tecnología, el impacto puede ser significativo, especialmente cuando los pagos internacionales son recurrentes.

Desde el punto de vista financiero, el Gross-Up actúa como un costo indirecto adicional que no genera valor económico propio, pero resulta imprescindible para acceder al servicio.

3.12 Diferencia entre utilidad económica y utilidad fiscal

Uno de los hallazgos centrales del diagnóstico consiste en la divergencia entre utilidad económica y utilidad fiscal.

La utilidad económica representa la ganancia real obtenida por la empresa después de asumir todos los costos necesarios. En cambio, la utilidad fiscal resulta de ajustes normativos que pueden excluir ciertos gastos.

Cuando el Gross-Up no se reconoce como deducible, se produce una separación entre ambas magnitudes:

La empresa obtiene menor ganancia real.

El sistema tributario calcula una utilidad mayor.

Esta diferencia constituye una distorsión del impuesto a la renta, ya que el tributo deja de gravar la renta efectiva para gravar costos inevitables.

3.13 Efectos en la competitividad empresarial

El tratamiento tributario actual puede generar efectos indirectos sobre la competitividad empresarial nacional. Empresas que utilizan herramientas digitales internacionales pueden enfrentar cargas fiscales superiores en comparación con aquellas que utilizan servicios locales equivalentes.

Esto produce tres posibles consecuencias:

Desincentivo a la digitalización.

Incremento de precios finales.

Reducción de inversión en innovación.

En economías emergentes, donde la digitalización representa un factor clave de crecimiento, estas distorsiones pueden limitar la adopción tecnológica y afectar el desarrollo empresarial.

3.14 Riesgo tributario y fiscalizaciones

La falta de claridad normativa genera un incremento del riesgo tributario para los contribuyentes. Durante procesos de fiscalización, la interpretación sobre la deducibilidad del Gross-Up puede variar dependiendo del criterio aplicado por la administración tributaria.

Esto provoca:

Incertidumbre en planificación fiscal.

Posibles reparos tributarios.

Contingencias económicas futuras.

Incremento de costos de cumplimiento.

La seguridad jurídica se ve afectada cuando situaciones recurrentes del mercado no cuentan con regulación clara.

3.15 Análisis económico del efecto acumulativo del Gross-Up

4.16 Diseño de los escenarios de simulación

La simulación parte de una comparación controlada. Se mantiene constante el precio neto del servicio, la tasa efectiva general del IUE-BE y la alícuota del IUE empresarial; únicamente

varía el tratamiento del incremento asumido por el pagador. Este diseño permite atribuir la diferencia de impuesto a la deducibilidad y no a cambios en ventas, costos o tasa. El escenario base utiliza un precio neto de Bs 10.000. Con una retención efectiva de 12,5 %, el monto bruto asciende a Bs 11.428,57 y la retención a Bs 1.428,57. La identidad matemática B = N/(1-t) evita el error común de calcular 12,5 % sobre el importe neto, operación que no permitiría que el proveedor reciba exactamente el monto pactado.

En el escenario A, el importe total se reconoce como costo sujeto a la prueba general de deducibilidad. En el escenario B, se admite el precio neto pero se adiciona el Gross-Up en la conciliación tributaria. Si no existen otros ajustes, la utilidad fiscal del escenario B supera en Bs 1.428,57 a la del escenario A y genera Bs 357,14 adicionales de IUE. Este importe no corresponde a una mayor utilidad económica; surge exclusivamente del ajuste. El resultado ilustra la incidencia, pero no reemplaza el examen jurídico sobre si la legislación permite o prohíbe la deducción.

4.17 Análisis de sensibilidad

La sensibilidad frente a la tasa es no lineal porque el denominador de la fórmula disminuye cuando la retención aumenta. Para una obligación neta N, el costo adicional es N[t/(1-t)]. Con 5 %, el incremento equivale a 5,263 % del neto; con 10 %, a 11,111 %; con 12,5 %, a 14,286 %; y con 15 %, a 17,647 %. Esta relación demuestra que aplicar la tasa directamente sobre el neto subestima la base y la retención. También evidencia que pequeñas variaciones de tasa pueden tener efectos relevantes en contratos recurrentes o de alto valor.

La frecuencia de pagos modifica la materialidad, aunque no la naturaleza del problema. Un servicio mensual neto de Bs 20.000 produce un Gross-Up mensual de Bs 2.857,14 y anual de Bs 34.285,71. Si se adiciona totalmente en la conciliación, el IUE incremental sería Bs 8.571,43, bajo el supuesto simplificado de una alícuota de 25 % y ausencia de otros efectos. La administración

financiera debe evaluar materialidad acumulada, exposición a sanciones, costo documental y consistencia del criterio a lo largo del ejercicio.

4.18 Riesgos por etapa del proceso

En la contratación, el riesgo principal es aceptar condiciones de pago sin identificar quién soportará los impuestos. En la determinación, pueden confundirse precio neto, base bruta y retención; también puede omitirse el análisis de fuente. En el pago, existe riesgo de diferencias entre fecha contractual, registro contable, transferencia bancaria y declaración. En la deducibilidad, el problema se concentra en la prueba de causalidad, realidad y razonabilidad. Finalmente, en archivo y fiscalización, la dispersión de evidencias impide reconstruir la operación. La matriz de riesgos del Anexo E responde a estas etapas con controles preventivos y detectivos.

4.19 Prueba acumulativa de procedencia

El diagnóstico conduce a una prueba acumulativa de seis elementos. Primero, legalidad: la operación no debe estar prohibida ni encubrir una liberalidad. Segundo, realidad: el servicio debe haber sido efectivamente prestado. Tercero, causalidad: debe contribuir a obtener o mantener renta gravada. Cuarto, necesidad y razonabilidad: el costo debe guardar relación con el giro y condiciones de mercado. Quinto, obligación contractual: el expediente debe demostrar que el precio fue pactado neto o que el pagador debía asumir la carga. Sexto, cumplimiento: la retención debe estar calculada, declarada y pagada. El incumplimiento de un elemento relevante debilita la posición fiscal y puede justificar un ajuste.

Cuando las operaciones digitales son constantes, el impacto del Gross-Up deja de ser marginal y pasa a tener efectos estructurales en los estados financieros.

Ejemplo conceptual anual:

Pagos digitales mensuales: Bs 20.000

Gross-Up anual aproximado: Bs 34.000 adicionales

Este monto puede representar una reducción significativa del resultado operativo, especialmente en pequeñas y medianas empresas.

El efecto acumulativo demuestra que el problema trasciende casos aislados y constituye una situación sistemática dentro del entorno empresarial moderno.

CAPÍTULO V. DISCUSIÓN JURÍDICA, ECONÓMICA Y COMPARADA

ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO

4.1 Interpretación jurídica del Gross-Up dentro del sistema tributario boliviano

El análisis del tratamiento tributario del Gross-Up exige superar una interpretación meramente literal de la normativa fiscal y adoptar un enfoque sistemático e integrador del ordenamiento jurídico tributario.

El derecho tributario moderno reconoce que las normas fiscales deben interpretarse considerando su finalidad económica y los principios que sustentan el sistema impositivo. En este sentido, la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas debe orientarse a gravar la renta neta real del contribuyente y no valores ficticios o incrementos artificiales de la base imponible.

El Gross-Up presenta una particularidad jurídica relevante: aunque formalmente corresponde a un impuesto aplicable al beneficiario del exterior, económicamente es asumido por el contribuyente boliviano debido a condiciones contractuales internacionales.

Esta dualidad obliga a analizar si el monto pagado mantiene naturaleza estrictamente tributaria o si se transforma en un gasto necesario derivado de la actividad económica.

Desde una interpretación sistemática del IUE, la respuesta debe buscarse en el concepto de gasto necesario establecido por el Decreto Supremo Nº 24051.

4.2 Interpretación literal versus interpretación económica de la norma

Dentro del derecho tributario existen dos enfoques principales de interpretación:

Interpretación literal o formalista

Se basa exclusivamente en el texto legal. Bajo este criterio, podría sostenerse que el Gross-Up constituye un impuesto y, por tanto, no sería deducible.

Sin embargo, esta interpretación presenta limitaciones cuando la ley no regula expresamente una situación específica.

b) Interpretación económica o finalista

Analiza la realidad económica subyacente a la operación. Este enfoque es ampliamente aceptado en materia tributaria internacional y busca evitar resultados contrarios a la lógica económica del impuesto.

Aplicando este criterio, el Gross-Up representa un costo necesario para obtener el servicio digital, ya que sin asumir dicho pago la operación no podría realizarse.

Por tanto, una interpretación económica permite considerar su vinculación directa con la generación de renta gravada.

4.3 El Gross-Up frente al concepto de gasto necesario

El reglamento del IUE establece que son deducibles los gastos necesarios para obtener Y mantener la fuente productora de renta. Este concepto no se limita a gastos voluntarios, sino que incluye aquellos costos inevitables derivados de la actividad empresarial.

El análisis jurídico debe responder a tres preguntas fundamentales:

¿Existe relación entre el gasto y la actividad empresarial?

¿El gasto es indispensable para generar ingresos?

¿El contribuyente puede evitar razonablemente dicho pago?

En el caso del Gross-Up:

Existe relación directa con servicios digitales utilizados para generar ingresos.

El gasto es necesario para acceder al servicio.

No puede evitarse debido a condiciones contractuales internacionales.

En consecuencia, el pago cumple materialmente con el principio de causalidad económica.

4.4 Naturaleza jurídica del agente de retención y transferencia económica del impuesto

El agente de retención actúa como intermediario entre el contribuyente real y la administración tributaria. Sin embargo, cuando el impuesto es asumido económicamente por el agente pagador, se produce una transferencia de carga tributaria (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

Desde la teoría jurídica tributaria, esta transferencia modifica la realidad económica del tributo, convirtiéndolo en un costo empresarial.

La normativa boliviana regula la obligación de retener, pero no regula expresamente las consecuencias económicas cuando el agente asume el impuesto. Este vacío genera la necesidad de interpretar la norma conforme a principios generales del derecho tributario.

4.5 Análisis del Gross-Up frente al principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva establece que los impuestos deben recaer sobre manifestaciones reales de riqueza.

Cuando el Gross-Up no se reconoce como gasto deducible, el contribuyente tributa sobre una utilidad superior a la obtenida económicamente. En este escenario, el impuesto deja de gravar la renta real y pasa a gravar costos necesarios.

Esto implica que la carga tributaria no refleja la verdadera capacidad económica del contribuyente, lo cual puede interpretarse como una vulneración indirecta de este principio.

4.6 Principio de equidad tributaria

La equidad tributaria exige que contribuyentes en condiciones económicas similares soporten cargas fiscales equivalentes.

Sin embargo, el tratamiento actual genera diferencias entre:

Empresas que contratan servicios locales.

Empresas que contratan servicios digitales internacionales.

Las segundas asumen un costo adicional derivado del Gross-Up, lo que incrementa su carga fiscal total.

Esta diferencia no responde a mayor capacidad económica, sino a la estructura del mercado digital, generando una inequidad horizontal dentro del sistema tributario.

4.7 Neutralidad fiscal y decisiones económicas

El principio de neutralidad fiscal establece que los impuestos no deben influir artificialmente en las decisiones económicas de los contribuyentes.

Cuando el tratamiento tributario penaliza indirectamente el uso de servicios digitales internacionales, el sistema impositivo introduce un sesgo que puede alterar decisiones empresariales.

Esto resulta particularmente relevante en economías en desarrollo, donde la digitalización constituye un factor clave de crecimiento y modernización empresarial.

4.8 El impuesto a la renta y su finalidad económica

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas pertenece a la categoría de impuestos directos sobre la renta, cuya finalidad esencial consiste en gravar la ganancia neta obtenida por un contribuyente durante un periodo fiscal determinado.

Desde la teoría económica tributaria, el impuesto a la renta debe aplicarse únicamente sobre el excedente económico generado después de deducir todos los costos necesarios para producir ingresos. Este principio busca evitar que el tributo recaiga sobre el capital o sobre gastos indispensables para la actividad productiva.

Cuando la determinación de la base imponible incluye costos inevitables dentro de la utilidad gravada, el impuesto pierde su naturaleza de gravamen sobre la renta y se convierte parcialmente en un impuesto sobre la actividad económica.

El análisis del Gross-Up debe realizarse bajo este enfoque, evaluando si su tratamiento actual altera la finalidad económica del IUE.

4.9 Concepto de eficiencia fiscal y distorsiones tributarias

Un sistema tributario eficiente es aquel que recauda recursos sin generar alteraciones significativas en las decisiones económicas de los agentes. La eficiencia fiscal implica minimizar distorsiones que puedan afectar la asignación óptima de recursos dentro de la economía.

Las distorsiones tributarias aparecen cuando el diseño o interpretación de un impuesto modifica el comportamiento económico de los contribuyentes de manera artificial.

En el caso del Gross-Up, la no deducibilidad del monto asumido puede provocar que las empresas:

Reduzcan inversión en servicios digitales.

Busquen proveedores menos eficientes.

Trasladen costos al consumidor final.

Limiten procesos de innovación tecnológica.

Estas decisiones no responden a criterios productivos, sino a efectos fiscales derivados de la normativa.

4.10 Sobreimposición económica generada por el Gross-Up

La sobreimposición económica ocurre cuando un contribuyente soporta una carga fiscal superior a la que correspondería según su renta real.

El fenómeno puede explicarse en tres niveles:

El contribuyente asume el impuesto del proveedor extranjero.

Dicho monto no reduce la base imponible del IUE.

El impuesto a la renta se calcula sobre un resultado inflado.

En consecuencia, el contribuyente termina pagando impuesto sobre un gasto necesario.

Desde la teoría económica, esta situación equivale a gravar parcialmente los costos operativos, contradiciendo la lógica de los impuestos sobre utilidades.

4.11 Análisis financiero del impacto acumulativo

El efecto del Gross-Up se vuelve más evidente cuando se analiza en periodos prolongados. Empresas que realizan pagos digitales recurrentes enfrentan un incremento constante de costos tributarios indirectos.

Ejemplo conceptual anual:

Pagos digitales mensuales: Bs 30.000

Total anual servicios: Bs 360.000

Gross-Up aproximado (12,5%): Bs 45.000 adicionales

Si este monto no es deducible, el contribuyente pagará IUE sobre Bs 45.000 que no constituyen ganancia.

A una alícuota del 25%, esto implica un impuesto adicional aproximado de Bs 11.250.

Este efecto evidencia cómo una interpretación normativa puede generar cargas fiscales acumulativas significativas.

4.12 Impacto en la competitividad empresarial y digitalización

La economía moderna depende crecientemente del acceso a tecnología digital. Las empresas que invierten en herramientas tecnológicas tienden a mejorar productividad, ampliar mercados y optimizar procesos.

Cuando el sistema tributario encarece artificialmente el acceso a servicios digitales internacionales, se produce un desincentivo indirecto a la innovación.

Este efecto puede traducirse en:

Menor adopción tecnológica.

Reducción de competitividad internacional.

Brechas digitales empresariales.

Menor crecimiento económico.

Por tanto, el tratamiento tributario del Gross-Up trasciende el ámbito fiscal y adquiere relevancia económica nacional.

4.13 Comparación conceptual con servicios locales

Un elemento clave del análisis económico consiste en comparar escenarios equivalentes.

Servicio local

Pago al proveedor nacional.

El gasto es plenamente deducible.

No existe retención internacional.

Servicio digital internacional

Pago sujeto a IUE-BE.

Aplicación de Gross-Up.

Posible no deducibilidad.

El resultado es una carga fiscal diferenciada que no responde a mayor rentabilidad, sino a la ubicación del proveedor.

Este tratamiento rompe el principio de neutralidad fiscal al favorecer indirectamente proveedores locales frente a servicios digitales internacionales.

4.14 Externalidades tributarias y efectos indirectos

El Gross-Up también genera externalidades económicas indirectas. Las empresas pueden trasladar el incremento de costos a precios finales, afectando consumidores y reduciendo eficiencia del mercado.

Asimismo, la incertidumbre normativa incrementa costos administrativos y de cumplimiento tributario, desviando recursos empresariales hacia gestión fiscal en lugar de inversión productiva.

Estas externalidades demuestran que el problema posee impacto macroeconómico más allá del contribuyente individual.

ANÁLISIS COMPARADO Y FUNDAMENTACIÓN DOCTRINAL

4.16 Importancia del derecho tributario comparado

El derecho tributario comparado constituye una herramienta fundamental para analizar problemáticas derivadas de nuevas realidades económicas, especialmente aquellas relacionadas con la economía digital. Debido a la naturaleza global de los servicios digitales, muchos países han enfrentado desafíos similares respecto al tratamiento fiscal de pagos internacionales y la deducibilidad de costos asociados (OECD, 2015, 2018).

El análisis comparado permite identificar soluciones normativas aplicadas en otras jurisdicciones, evaluar sus resultados y determinar su posible adaptación al contexto boliviano.

En el caso del Gross-Up, diversos sistemas tributarios han optado por enfoques que priorizan la realidad económica sobre la forma jurídica del pago, reconociendo que ciertos impuestos asumidos contractualmente pueden constituir gastos necesarios.

4.17 Experiencia comparada: Perú

El sistema tributario peruano reconoce el principio de causalidad como eje central para la deducibilidad de gastos empresariales. Según la legislación del Impuesto a la Renta peruano, son deducibles aquellos gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, incluso cuando estos incluyan obligaciones tributarias asumidas contractualmente.

En operaciones internacionales, la administración tributaria peruana ha desarrollado criterios interpretativos que permiten reconocer como gasto deducible ciertos impuestos asumidos por el pagador cuando forman parte del costo efectivo de la operación.

Este enfoque prioriza la sustancia económica del gasto, evitando que la determinación del impuesto recaiga sobre utilidades inexistentes.

4.18 Experiencia comparada: México

México ha enfrentado desafíos similares derivados del crecimiento del comercio digital. La legislación fiscal mexicana reconoce que los pagos al extranjero sujetos a retención pueden formar parte del costo deducible cuando el contribuyente demuestra su vinculación directa con la actividad económica.

El criterio aplicado se basa en tres elementos:

Existencia de relación con ingresos gravados.

Necesidad económica del gasto.

Cumplimiento de obligaciones fiscales formales.

Este enfoque reduce controversias tributarias y otorga mayor seguridad jurídica a los contribuyentes que realizan operaciones internacionales recurrentes.

4.19 Experiencia comparada: España

En el sistema tributario español, el impuesto sobre sociedades adopta un enfoque económico en la determinación de gastos deducibles. La jurisprudencia ha reconocido que ciertos impuestos asumidos contractualmente pueden considerarse gastos necesarios cuando constituyen un costo inherente a la operación económica.

España ha desarrollado una interpretación basada en la realidad económica, evitando tratamientos que generen sobreimposición o distorsiones en la base imponible.

Este criterio resulta particularmente relevante en operaciones digitales internacionales, donde la asignación de cargas fiscales suele depender de acuerdos contractuales internacionales.

4.20 Coincidencias doctrinales internacionales

El análisis comparado permite identificar elementos comunes entre distintas jurisdicciones:

Prioridad de la sustancia económica sobre la forma jurídica.

Reconocimiento del gasto cuando existe causalidad económica.

Evitación de doble imposición económica.

Protección del principio de neutralidad fiscal.

Estas coincidencias evidencian una tendencia internacional hacia sistemas tributarios más adaptados a la economía digital.

4.21 Fundamentación doctrinal del Gross-Up como costo económico

La doctrina tributaria contemporánea sostiene que los impuestos asumidos contractualmente pueden transformarse en costos empresariales cuando el contribuyente no posee capacidad real de trasladarlos a terceros.

Autores especializados en tributación internacional señalan que el análisis de deducibilidad debe considerar:

La inevitabilidad económica del pago.

Su relación con la generación de ingresos.

La ausencia de beneficio personal del contribuyente.

Aplicando estos criterios, el Gross-Up cumple características propias de un gasto necesario, ya que su pago permite acceder al servicio que genera ingresos gravados.

4.22 Coherencia del Gross-Up con principios tributarios modernos

5.23 Síntesis de la discusión comparada

La comparación entre Perú, México y España no revela una solución única trasladable a Bolivia. Las jurisdicciones difieren en definición de fuente, convenios, documentación, reglas sobre impuestos asumidos y tratamiento de servicios digitales. El aprendizaje común es metodológico: el gasto no se califica por una etiqueta aislada, sino por la relación entre contrato, beneficiario económico, prestación, obligación de retener y regla doméstica de renta neta. La comparación respalda la necesidad de una regla boliviana propia, ajustada a la Ley N.º 843 y a la capacidad operativa del Servicio de Impuestos Nacionales.

El Modelo de Naciones Unidas conserva mayor espacio para la imposición en la fuente, enfoque especialmente relevante para países en desarrollo (United Nations, 2021). La OCDE, por

su parte, ha mostrado que la digitalización tensiona los criterios tradicionales de nexo y asignación de beneficios (OECD, 2015, 2018, 2020). Ninguno de estos instrumentos resuelve directamente la deducibilidad del Gross-Up boliviano. Su utilidad consiste en contextualizar el problema y recordar que la coordinación internacional debe coexistir con reglas domésticas claras, administrables y compatibles con el principio de legalidad.

5.24 Balance entre capacidad contributiva y control fiscal

Reconocer el costo bajo condiciones no equivale a conceder una exención. El IUE-BE permanece íntegramente exigible y la empresa conserva sus deberes como agente de retención. La discusión se limita al IUE propio del pagador. Desde la capacidad contributiva, una base que incorpora costos indispensables puede sobreestimar la renta disponible. Desde el control fiscal, una deducción automática abriría espacios para contratos simulados, pagos vinculados sin sustancia o servicios no demostrados. La solución equilibrada combina reconocimiento condicionado, expediente mínimo, análisis de razonabilidad y facultad de impugnación cuando la evidencia sea insuficiente.

5.25 Regla de decisión derivada de la investigación

5.26 Contraste de alternativas de tratamiento

La primera alternativa consiste en tratar el Gross-Up como no deducible por representar un impuesto jurídicamente atribuible al beneficiario. Su principal fortaleza es la prudencia recaudatoria y la simplicidad de fiscalización; su debilidad es que puede desconocer el costo contractual soportado por el pagador y separar utilidad fiscal de utilidad económica. La segunda alternativa admite la deducción automática cuando existe cláusula neta. Aunque refleja la incidencia económica, resulta insuficiente porque el contrato privado podría utilizarse para

trasladar pagos carentes de causalidad. La tercera, recomendada, exige una prueba acumulativa y conserva la facultad de impugnar operaciones sin sustancia.

Una cuarta posibilidad es permitir el costo solo cuando el proveedor no tenga presencia o alternativa de negociación. Este criterio sería difícil de administrar: la capacidad de negociación no siempre es observable y podría variar entre clientes. Otra opción sería fijar un umbral monetario, pero el monto no resuelve por sí mismo la naturaleza del gasto. El enfoque condicionado basado en hechos y documentos resulta más consistente, aunque demanda capacitación y controles.

5.27 Coherencia horizontal del sistema

La reforma debe cuidar que operaciones económicamente semejantes reciban un tratamiento comparable. Si dos empresas adquieren el mismo servicio y una pacta precio bruto mientras otra acepta precio neto, el costo total puede distribuirse de forma diferente entre proveedor, fisco y cliente. La regla no debería premiar una redacción contractual artificial ni castigar una forma de pago transparente. Por eso se propone analizar la contraprestación total, la carga efectiva y la relación con la actividad, sin confundir el derecho del Estado a retener con la medición de renta del pagador.

La coherencia también exige coordinar el Gross-Up con gastos no deducibles, operaciones vinculadas, documentación de exterior y otras obligaciones formales. Una norma aislada puede producir contradicciones si parece admitir montos que otra disposición rechaza por liberalidad, falta de respaldo o incumplimiento. El texto sugerido mantiene la aplicación de requisitos generales y expresa que la cláusula no sanea defectos de la operación.

5.28 Seguridad jurídica desde la perspectiva del contribuyente y la administración

Para el contribuyente, seguridad significa poder anticipar la consecuencia de una decisión razonable y conocer qué evidencia será requerida. Para la administración, significa contar con criterios comunes que reduzcan decisiones contradictorias y concentren recursos en riesgos sustantivos. Ambas perspectivas convergen en definiciones, ejemplos y documentos mínimos. Una regla excesivamente abierta traslada toda la decisión al fiscalizador; una lista rígida puede quedar obsoleta frente a nuevos modelos digitales. La propuesta combina principios estables con evidencia adaptable al tipo de servicio.

La motivación de los actos de control es parte de esa seguridad. Un reparo debería identificar qué requisito no se cumplió, qué evidencia fue insuficiente y cómo se calculó el efecto. De igual forma, el contribuyente debe explicar su razonamiento y no limitarse a invocar capacidad contributiva. La transparencia argumentativa mejora revisión administrativa, defensa y aprendizaje institucional.

5.29 Implicaciones para gobierno corporativo y gestión financiera

El problema no pertenece exclusivamente al área tributaria. Compras negocia o acepta términos; tecnología confirma uso; marketing gestiona campañas; tesorería ejecuta pagos; contabilidad registra y dirección asume riesgos. Si estas funciones trabajan separadas, impuestos recibe información incompleta después de la transferencia. El procedimiento propuesto integra la revisión tributaria al ciclo de contratación y convierte el Gross-Up en una decisión presupuestaria visible.

La planificación financiera debería presupuestar el costo bruto y no solamente el precio mostrado por la plataforma. Esto evita desviaciones, permite comparar proveedores sobre costo total y mejora indicadores de rentabilidad. Asimismo, la dirección debe definir tolerancia al riesgo

y aprobar criterios para casos controvertidos. El control tributario se fortalece cuando forma parte del gobierno de datos, contratos y pagos, y no cuando opera como corrección tardía.

5.30 Evaluación integral de la hipótesis de trabajo

El supuesto de investigación se sostiene por la convergencia de tres resultados. El análisis normativo identifica una falta de precisión específica; la simulación muestra que el tratamiento alternativo modifica la utilidad imponible sin variar la utilidad económica; y el examen doctrinal demuestra que causalidad, capacidad contributiva, neutralidad y seguridad jurídica ofrecen criterios para diseñar una respuesta condicionada. Esta convergencia no prueba cuántas empresas enfrentan el problema ni cuánto representa en recaudación, pero sí establece la existencia lógica y jurídica de la incertidumbre y fundamenta una propuesta verificable.

La evaluación también obliga a moderar el alcance. No puede concluirse que la deducción sea obligatoria en todo caso ni que la Administración carezca de fundamento para observarla bajo la regulación vigente. La conclusión defendible es más precisa: una regla expresa, acompañada de requisitos de realidad, causalidad, razonabilidad, contrato, retención y respaldo, mejoraría la coherencia del sistema. Esta formulación evita presentar una preferencia de política tributaria como si fuera una disposición ya vigente y mantiene la diferencia entre interpretación académica, recomendación regulatoria y decisión administrativa aplicable a un expediente concreto.

La regla de decisión propuesta opera secuencialmente. Si no existe renta de fuente boliviana, el análisis del IUE-BE debe resolverse antes de considerar Gross-Up. Si existe retención pero el contrato no exige un pago neto, el impuesto debería descontarse del importe bruto acordado y no surgiría un costo adicional atribuible al Gross-Up. Si el contrato exige pago neto, corresponde recalcular la base. Solo después debe evaluarse la deducibilidad mediante causalidad, realidad, razonabilidad, documentación y pago efectivo. Esta secuencia evita que el cálculo matemático

sustituya la calificación jurídica o que la mera cláusula contractual determine por sí sola el resultado fiscal.

El reconocimiento del Gross-Up como gasto deducible resulta coherente con los principios tributarios modernos: (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

Capacidad contributiva

Permite gravar la renta real y no costos inevitables.

Neutralidad fiscal

Evita desincentivar el uso de servicios digitales.

Equidad tributaria

Reduce diferencias entre operaciones locales e internacionales.

Seguridad jurídica

Establece criterios claros para contribuyentes y administración tributaria.

CAPÍTULO VI. PROPUESTA TÉCNICA, NORMATIVA Y OPERATIVA

5.1 Necesidad de una propuesta técnica dentro del sistema tributario boliviano

El análisis jurídico y económico desarrollado en los capítulos anteriores evidencia la existencia de una distorsión en la determinación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas cuando el contribuyente boliviano asume el impuesto correspondiente a beneficiarios del exterior mediante el mecanismo Gross-Up.

La normativa vigente regula adecuadamente la obligación de retención del IUE-BE; sin embargo, no establece de manera expresa el tratamiento fiscal del monto asumido por el agente pagador dentro de la determinación del IUE. Esta ausencia normativa genera incertidumbre jurídica y efectos económicos adversos.

En consecuencia, resulta necesario formular una propuesta técnica que permita:

Alinear la normativa con la realidad económica digital.

Reducir distorsiones en la base imponible.

Garantizar coherencia con principios tributarios.

Otorgar seguridad jurídica a contribuyentes y administración tributaria.

La propuesta no busca eliminar la obligación tributaria existente, sino definir su tratamiento adecuado dentro del cálculo del impuesto a la renta empresarial.

5.2 Objetivo de la propuesta

La propuesta tiene como objetivo establecer criterios técnicos que permitan reconocer el Gross-Up como gasto deducible en la determinación del IUE cuando cumpla condiciones específicas que demuestren su vinculación directa con la actividad generadora de renta.

De esta manera se busca que el impuesto grave la utilidad económica real y no costos inevitables derivados de operaciones internacionales.

5.3 Principios técnicos que sustentan la propuesta

La propuesta se fundamenta en principios tributarios ampliamente aceptados:

a) Principio de capacidad contributiva

El impuesto debe recaer únicamente sobre la renta neta efectiva del contribuyente.

b) Principio de neutralidad fiscal

El sistema tributario no debe penalizar la contratación de servicios digitales internacionales.

c) Principio de causalidad económica

Todo gasto necesario para generar ingresos debe ser considerado en la determinación de la utilidad imponible.

d) Seguridad jurídica

La normativa debe proporcionar reglas claras que reduzcan interpretaciones contradictorias.

5.4 Reconocimiento del Gross-Up como costo económico empresarial

Desde la perspectiva económica, el Gross-Up constituye un costo adicional asumido por el contribuyente para acceder a un servicio indispensable para su actividad.

La propuesta plantea reconocer que, cuando el impuesto es asumido contractualmente y no puede trasladarse al proveedor extranjero, pierde su carácter de obligación ajena y se convierte en un gasto necesario de operación.

Este reconocimiento no implica considerar deducibles todos los impuestos, sino únicamente aquellos que:

Correspondan a operaciones gravadas.

Sean inevitables contractualmente.

Estén vinculados a generación de ingresos.

5.5 Condiciones para la deducibilidad propuesta

Para evitar abusos o planificación fiscal indebida, la propuesta establece requisitos técnicos:

Existencia de contrato o condición comercial que obligue al pago neto.

Demostración de vinculación directa con la actividad empresarial.

Cumplimiento efectivo de la retención y pago del IUE-BE.

Registro contable adecuado.

Documentación de respaldo suficiente.

Estas condiciones permiten mantener el control fiscal sin afectar la equidad tributaria.

5.6 Beneficios esperados de la implementación

La aplicación de la propuesta generaría beneficios tanto para contribuyentes como para la administración tributaria:

Para empresas

Determinación más justa del IUE.

Reducción de contingencias fiscales.

Mayor previsibilidad tributaria.

Para el Estado

Mayor formalización de operaciones internacionales.

Reducción de litigios tributarios.

Mejora en cumplimiento voluntario.

5.7 Alcance de la propuesta dentro del sistema tributario

La propuesta no modifica la estructura del impuesto ni reduce la recaudación directa del IUE-BE. Su alcance se limita a la determinación correcta de la utilidad imponible del IUE, evitando gravar costos necesarios.

Por tanto, se trata de una medida de armonización normativa más que de un beneficio fiscal.

5.8 Necesidad de precisión normativa en el tratamiento del Gross-Up

El análisis del marco legal vigente demuestra que la legislación tributaria boliviana regula la obligación de retener el IUE-BE, pero no establece el tratamiento del impuesto cuando este es asumido económicamente por el agente pagador mediante acuerdos contractuales internacionales.

La ausencia de una disposición expresa genera interpretaciones divergentes que afectan la seguridad jurídica y la correcta determinación de la base imponible del IUE.

Por ello, la propuesta plantea incorporar una precisión normativa dentro del reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, con el objetivo de aclarar el tratamiento tributario sin modificar la estructura del impuesto existente.

5.9 Propuesta de incorporación normativa al Decreto Supremo Nº 24051

Se propone la incorporación de un artículo reglamentario específico dentro del Decreto Supremo Nº 24051 que establezca el tratamiento del Gross-Up (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

Propuesta de redacción normativa

Artículo X – Tratamiento tributario de retenciones asumidas por el pagador en operaciones con beneficiarios del exterior

Cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas asuma contractualmente el impuesto correspondiente a beneficiarios del exterior, incrementando el monto del pago mediante el mecanismo denominado Gross-Up, dicho importe podrá considerarse gasto deducible para la determinación de la utilidad imponible, siempre que:

a) El pago se encuentre vinculado a la actividad gravada.

b) Exista obligación contractual de pago neto al proveedor extranjero.

c) Se haya efectuado la retención y pago efectivo del impuesto.

d) El gasto cuente con respaldo documental suficiente.

e) El servicio contribuya a la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta.

Esta redacción mantiene coherencia con el principio de causalidad económica y evita interpretaciones discrecionales.

5.10 Alternativa interpretativa sin modificación legal

Considerando que los procesos de modificación normativa pueden ser prolongados, la propuesta también plantea una alternativa administrativa mediante la emisión de un criterio interpretativo por parte del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

Este criterio podría establecer que el Gross-Up constituye un gasto deducible cuando cumpla condiciones objetivas verificables.

La emisión de una Resolución Normativa de Directorio permitiría:

Uniformar criterios de fiscalización.

Reducir litigios tributarios.

Facilitar cumplimiento voluntario.

5.11 Procedimiento práctico propuesto para contribuyentes

La propuesta incluye un modelo operativo aplicable en la práctica empresarial:

Identificación del servicio digital internacional.

Verificación de cláusula contractual de pago neto.

Cálculo del Gross-Up conforme a tasa IUE-BE.

Registro contable como mayor costo del servicio.

Declaración y pago del impuesto retenido.

Reconocimiento del monto como gasto deducible en conciliación tributaria (Estado Plurinacional de Bolivia, 1995).

Este procedimiento permite trazabilidad fiscal y facilita la verificación por parte de la administración tributaria.

5.12 Control fiscal y prevención de uso indebido

Para evitar riesgos de planificación tributaria agresiva, la propuesta incorpora mecanismos de control:

Exigir documentación contractual.

Verificar uso real del servicio.

Validar pagos internacionales.

Revisar proporcionalidad del gasto.

De esta manera se mantiene el equilibrio entre flexibilidad normativa y control fiscal.

5.13 Impacto esperado en la administración tributaria

La implementación de la propuesta generaría efectos positivos para la administración tributaria:

Reducción de controversias interpretativas.

Mayor claridad normativa.

Incremento del cumplimiento voluntario.

Optimización de procesos de fiscalización.

Al otorgar certeza jurídica, los contribuyentes tendrían mayor incentivo para declarar correctamente operaciones internacionales.

5.14 Impacto económico estimado

Desde una perspectiva macroeconómica, el reconocimiento del Gross-Up como gasto deducible no implica necesariamente reducción significativa de recaudación, debido a que:

El IUE-BE continúa recaudándose íntegramente.

Se reduce únicamente la sobreimposición económica.

Se incentiva formalización de operaciones digitales.

A largo plazo, la digitalización empresarial puede ampliar la base tributaria mediante mayor crecimiento económico.

5.15 Coherencia de la propuesta con estándares internacionales

La propuesta se alinea con tendencias internacionales que priorizan la sustancia económica sobre la forma jurídica del pago, permitiendo que los impuestos a la renta graven utilidades reales.

Este enfoque fortalece la integración del sistema tributario boliviano con prácticas fiscales modernas adaptadas a la economía digital.

6.16 Matriz de implementación de la propuesta

Fase	Acción principal	Responsable sugerido	Evidencia
1. Diagnóstico	Identificar pagos al exterior y cláusulas netas.	Contabilidad y tributación	Inventario de contratos y pagos.
2. Parametrización	Definir cálculo, cuentas contables y retención.	Tributación y sistemas	Instructivo y prueba de cálculo.
3. Ejecución	Retener, pagar y registrar por operación.	Tesorería y contabilidad	Comprobante, SWIFT y asiento.
4. Conciliación	Evaluar causalidad y deducibilidad anual.	Contabilidad tributaria	Papeles de trabajo del IUE.
5. Control	Revisar muestra, excepciones y materialidad.	Auditoría interna	Informe y plan de mejora.

Fuente: elaboración propia.

6.17 Indicadores de seguimiento

6.18 Componentes del procedimiento operativo

El procedimiento se estructura en ocho componentes: identificación del proveedor y residencia; caracterización técnica del servicio; análisis de utilización económica y fuente; revisión de la cláusula tributaria; cálculo independiente del Gross-Up; autorización y pago; registro contable y declaración; y archivo del expediente con conciliación tributaria. Cada componente debe dejar evidencia fechada y responsable. La segregación entre quien contrata, quien calcula y quien autoriza reduce errores y facilita una revisión posterior.

La caracterización del servicio requiere describir qué recibe la empresa, dónde se utiliza, qué usuarios acceden, cómo contribuye al negocio y qué entregables permiten comprobarlo. Expresiones genéricas como “servicio digital” o “publicidad” son insuficientes. La revisión contractual debe conservar la versión de términos aceptada, incluso cuando la contratación se realice en una plataforma sin firma manuscrita. La evidencia técnica puede incluir reportes de uso, licencias activas, paneles de campaña, registros de acceso y comunicaciones de soporte.

6.19 Política interna sugerida

La empresa debería aprobar una política específica para pagos a beneficiarios del exterior. Su objetivo sería asegurar que ninguna transferencia se procese sin análisis de fuente, validación contractual y definición de la retención. La política debe establecer umbrales de revisión, responsables, plazos, documentos obligatorios, manejo de excepciones y conservación digital. También debe prohibir la fragmentación de pagos y exigir una revisión reforzada en operaciones con partes vinculadas, jurisdicciones de riesgo o servicios cuya realidad resulte difícil de verificar.

El área solicitante justifica la necesidad y recepción; asesoría legal revisa contrato y residencia; impuestos determina fuente, tasa y formulario; contabilidad registra el costo; tesorería ejecuta las transferencias; y control interno verifica el expediente. En organizaciones pequeñas, una misma persona puede participar en varias tareas, pero la aprobación y la revisión posterior deben permanecer separadas. La matriz RACI permite documentar responsabilidades y evitar vacíos de control.

6.20 Protocolo de cálculo y revisión

El papel de trabajo debe consignar moneda, precio neto, tasa, fórmula, base bruta, retención, importe al proveedor, tipo de cambio, fecha y referencias documentales. Una segunda persona debe comprobar que B menos la retención sea igual al neto pactado y que la tasa corresponda al supuesto normativo aplicable. Las diferencias por redondeo deben seguir un criterio uniforme. Cuando existan pagos parciales, créditos o reembolsos, el cálculo debe reconstruir la contraprestación total y no limitarse al movimiento bancario aislado.

6.21 Expediente digital y trazabilidad

El expediente se organiza con un identificador único que vincula solicitud, contrato, factura, informe de necesidad, prueba de prestación, cálculo, autorización, comprobante bancario, declaración, pago, asiento y conciliación. Los archivos deben conservar nombre estandarizado, fecha y responsable. La trazabilidad permite responder tres preguntas: por qué se contrató, cómo se determinó el impuesto y cómo se reflejó en el IUE. Si una evidencia proviene de una plataforma, debe guardarse en formato estable para evitar que desaparezca al cerrar la cuenta o cambiar los términos.

6.22 Tratamiento contable y conciliación tributaria

El registro contable debe representar la sustancia de la transacción sin anticipar automáticamente su aceptación fiscal. La empresa documentará si el Gross-Up integra el costo del servicio o una cuenta tributaria separada, de acuerdo con sus políticas y el marco contable aplicable. En el cierre anual, el responsable tributario aplicará la regla vigente y conservará un papel de trabajo que explique cualquier adición o deducción. Esta separación entre reconocimiento contable y tratamiento fiscal evita que una clasificación de cuentas sustituya el análisis jurídico.

6.23 Plan de implementación

La implementación puede organizarse en cuatro fases. En la fase de preparación se aprueba la política y se levanta el inventario de proveedores extranjeros. En la fase de diseño se crean formularios, matrices y circuitos de aprobación. En la fase piloto se aplican los controles a una muestra de pagos durante dos meses y se corrigen fallas. En la fase de estabilización se amplía el procedimiento, se capacita al personal y se monitorean indicadores trimestrales. Este enfoque gradual permite ajustar el control sin interrumpir servicios esenciales.

6.24 Indicadores y evaluación

Se proponen indicadores de integridad del expediente, oportunidad de retención, exactitud del cálculo, porcentaje de operaciones con análisis de fuente, diferencias detectadas en revisión y contingencias asociadas. Un indicador no debe convertirse en meta puramente formal: un expediente completo pero incoherente no garantiza cumplimiento. Por ello, la evaluación combina porcentaje de documentos con pruebas sustantivas sobre contratos, evidencia de uso y conciliación. Los resultados deben alimentar capacitación y actualización de la política.

6.25 Validación lógica de la propuesta

La propuesta fue sometida a cuatro pruebas analíticas. La prueba de legalidad verifica que no elimine la obligación de retener. La prueba de coherencia comprueba que el tratamiento del pagador se conecte con causalidad y renta neta. La prueba de administrabilidad exige requisitos observables y un procedimiento reproducible. La prueba antiabuso condiciona el reconocimiento a realidad, razonabilidad, contrato y cumplimiento. El resultado es una alternativa técnicamente viable para debate normativo, aunque su adopción requiere evaluación institucional y análisis del impacto recaudatorio con información oficial.

6.26 Aporte, alcance y condiciones de aplicación

6.27 Análisis de impacto regulatorio preliminar

Antes de adoptar la regla conviene comparar la situación base con las alternativas. La situación base mantiene incertidumbre, costos de asesoramiento y posibles criterios divergentes. La alternativa interpretativa mejora uniformidad con menor tiempo de implementación, aunque ofrece una jerarquía limitada. La reforma reglamentaria proporciona mayor estabilidad si se encuentra dentro de la potestad correspondiente. La reforma legal brinda máxima certeza, pero

exige un proceso más amplio. El análisis debe estimar operaciones alcanzadas, pérdida o reasignación recaudatoria, costos administrativos y efectos sobre cumplimiento.

El costo fiscal bruto no puede calcularse multiplicando todos los pagos digitales por una tasa. Es necesario identificar operaciones sujetas al IUE-BE, contratos netos, montos actualmente adicionados, contribuyentes con utilidad imponible y deducciones que cumplirían los requisitos. También deben considerarse efectos de formalización: una regla clara puede aumentar declaraciones y reducir omisiones. Sin datos oficiales, la tesis no asigna una cifra; propone variables y un método para una evaluación posterior.

6.28 Estrategia de capacitación y comunicación

La adopción normativa debe acompañarse de guías para contribuyentes y fiscalizadores. Los materiales deberían explicar diferencia entre monto neto y bruto, fórmula, fuente, documentos, ejemplos de aceptación y rechazo, y tratamiento de errores. La capacitación interna debe utilizar casos que obliguen a justificar la decisión, no solo a repetir la tasa. Una sección de preguntas frecuentes puede reducir consultas, siempre que se actualice y no sustituya el texto normativo.

Para pequeñas empresas, el procedimiento debe ser proporcional. Un formulario estandarizado y una carpeta digital pueden cumplir la finalidad sin imponer estructuras complejas. Para grupos empresariales o volúmenes altos se requieren controles automatizados, catálogos de proveedores, alertas y revisiones por muestreo. La proporcionalidad mejora cumplimiento sin debilitar los requisitos sustantivos.

6.29 Gestión de excepciones y contingencias

Las excepciones deben documentarse antes del pago cuando sea posible. Si falta un documento, el responsable debe definir plazo, medida compensatoria y nivel de aprobación.

Cuando se detecte una retención omitida o calculada incorrectamente, la empresa debe cuantificar exposición, evaluar regularización y corregir el proceso. La matriz de contingencias distinguirá impuesto, accesorios, sanciones y efecto en el IUE. Esta respuesta ordenada evita decisiones improvisadas al cierre o durante una fiscalización.

Una controversia no debe eliminar evidencia ni alterar documentos originales. El expediente de defensa conservará cronología, criterio aplicado, fuentes consultadas, cálculos y comunicaciones con asesores. Las posiciones inciertas deben revelarse a la dirección y, cuando corresponda, reflejarse según las políticas contables. El aprendizaje obtenido debe convertirse en actualización de controles para operaciones futuras.

6.30 Agenda de investigación futura

La siguiente etapa empírica debería seleccionar empresas de distintos tamaños y sectores, con resguardo de confidencialidad, para identificar frecuencia, montos, servicios y prácticas documentales. Entrevistas semiestructuradas a contribuyentes, asesores, auditores y funcionarios permitirían contrastar interpretaciones. El análisis de resoluciones administrativas y judiciales completaría el mapa de criterios. Con datos agregados podría estimarse impacto recaudatorio y diseñarse un piloto regulatorio.

Otra línea consiste en comparar el Gross-Up con otros costos contractuales trasladados, estudiar su tratamiento contable y explorar automatización de controles en sistemas empresariales. También resulta pertinente examinar convenios internacionales vigentes, cambios en tributación digital y nuevas formas de prestación basadas en inteligencia artificial. Estas investigaciones deben mantener la distinción entre innovación tecnológica y calificación jurídica concreta.

El aporte no consiste en afirmar una deducción general bajo la normativa actual, sino en ofrecer una arquitectura para resolver la ambigüedad: definición funcional, regla condicionada,

texto reglamentario sugerido, alternativa administrativa, prueba acumulativa, expediente, controles e indicadores. Su aplicación debe considerar el tipo de servicio, la fuente, la relación entre partes, los convenios vigentes y la documentación disponible. Una futura regulación debería incluir vigencia, transición, ejemplos y coordinación con obligaciones formales.

Indicador	**Fórmula**	**Meta orientativa**
Contratos con cláusula tributaria revisada	Contratos revisados / contratos con proveedores del exterior × 100	100 %
Retenciones pagadas oportunamente	Retenciones pagadas en plazo / retenciones generadas × 100	100 %
Expedientes completos	Operaciones con respaldo completo / operaciones Gross-Up × 100	≥ 95 %
Diferencias conciliadas	Diferencias explicadas / diferencias detectadas × 100	100 %
Reparos por documentación	Monto reparado / monto Gross-Up deducido × 100	Tendencia decreciente

Fuente: elaboración propia. Las metas deben ajustarse al tamaño y riesgo de cada entidad.

CONCLUSIONES

1. El Gross-Up no constituye un impuesto nuevo. Es una técnica de cálculo derivada de una cláusula contractual de pago neto mediante la cual el pagador incrementa la contraprestación para que, después de la retención, el proveedor reciba el importe acordado.

2. En el régimen general boliviano, la combinación de la utilidad neta presunta del 50 % y la alícuota del IUE del 25 % produce una retención efectiva del 12,5 % sobre el monto bruto pagado o remesado. Cuando el precio se pacta neto, el cálculo correcto exige dividir dicho precio entre 0,875.

3. La normativa boliviana regula la obligación de retener y los criterios generales de deducibilidad, pero no contiene una regla específica y suficientemente explícita para el importe del IUE-BE que el pagador asume económicamente bajo una cláusula Gross-Up. Esta omisión favorece tratamientos heterogéneos y eleva el riesgo de controversia.

4. La calificación fiscal no puede resolverse únicamente por el nombre contable del pago. Deben valorarse la causalidad con la renta gravada, la necesidad empresarial, la razonabilidad, la realidad del servicio, la obligación contractual y el cumplimiento efectivo de la retención.

5. Las simulaciones confirman que la no deducibilidad incrementa la utilidad fiscal respecto de la utilidad económica. Este efecto no elimina la validez de la retención, pero demuestra que el tratamiento del costo asumido influye directamente en el IUE propio del pagador.

6. La comparación internacional es útil para identificar criterios —uso económico, pago efectivo, causalidad y documentación—, pero no permite afirmar que una solución extranjera sea aplicable automáticamente en Bolivia.

7. Una regla de deducibilidad condicionada puede preservar íntegramente la recaudación del IUE-BE y, al mismo tiempo, mejorar la medición de la renta neta del pagador. La condición central es que el expediente permita verificar la operación de principio a fin.

8. La propuesta normativa debe acompañarse de un procedimiento operativo. Sin contrato, evidencia bancaria, comprobante de retención, prueba de uso del servicio, análisis de razonabilidad y conciliación tributaria, la regla perdería capacidad de control.

9. El aporte principal de la tesis consiste en articular una solución jurídica y administrativa: texto reglamentario sugerido, alternativa interpretativa, cálculo, registro, expediente mínimo, matriz de riesgos e indicadores.

10. El supuesto de investigación queda respaldado en el plano documental y analítico: la falta de precisión aumenta la incertidumbre, mientras que una regla condicionada reduce discrecionalidad sin eximir obligaciones. Su validación empírica futura requerirá expedientes reales anonimizados y criterios institucionales firmes.

RECOMENDACIONES

- Al Órgano Ejecutivo y al Servicio de Impuestos Nacionales: evaluar una precisión reglamentaria o criterio general que diferencie la retención debida del tratamiento del costo asumido por el pagador.
- Al Servicio de Impuestos Nacionales: publicar ejemplos oficiales de cálculo para pagos brutos y contratos netos, además de una lista mínima de respaldo para servicios digitales.
- A las empresas: revisar contratos antes del pago, evitar cláusulas ambiguas, documentar el uso económico del servicio y conservar trazabilidad bancaria y tributaria.
- A profesionales y auditores: no equiparar automáticamente “impuesto asumido” con gasto deducible; aplicar una prueba acumulativa de causalidad, legalidad, realidad, razonabilidad y documentación.
- A futuras investigaciones: incorporar entrevistas a funcionarios, asesores y empresas, analizar resoluciones impugnatorias anonimizadas y estimar el impacto recaudatorio con datos agregados.

REFERENCIAS

Arnold, B. J. (2019). International tax primer (4th ed.). Kluwer Law International.

Avi-Yonah, R. S. (2019). Advanced introduction to international tax law (2nd ed.). Edward Elgar Publishing.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2025). Panorama de la tributación de la economía digital en América Latina (Documento de Trabajo DT-05-2025). https://www.ciat.org/dt-05-2025panorama-de-la-tributacion-de-la-economia-digital-en-america-latina/

Estado Plurinacional de Bolivia. (1986/2026). Ley N.º 843, texto ordenado, complementado y actualizado. Servicio de Impuestos Nacionales. https://www.impuestos.gob.bo/

Estado Plurinacional de Bolivia. (1995). Decreto Supremo N.º 24051, Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas. Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.

OECD. (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1—2015 final report. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264241046-en

OECD. (2017). Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2017. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OECD. (2018). Tax challenges arising from digitalisation—Interim report 2018. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264293083-en

OECD. (2021). Tax challenges arising from digitalisation of the economy—Global anti-base erosion model rules (Pillar Two). OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/782bac33-en

Servicio de Impuestos Nacionales. (s. f.). IUE—Beneficiarios del exterior. Sistema Integrado de Administración Tributaria. https://siatinfo.impuestos.gob.bo/index.php/impuesto-asunto/iue-be

Servicio de Impuestos Nacionales. (s. f.). Formulario 530—IUE beneficiarios del exterior. https://siatinfo.impuestos.gob.bo/index.php/declaraciones-juradas-en-formato-electronico/impuesto-a-las-utilidades-de-las-empresas/530-iue-beneficiarios-del-exterior

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2024). Informes sobre servicios digitales y gastos deducibles. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2024/indcor.htm

Stiglitz, J. E., & Rosengard, J. K. (2015). Economics of the public sector (4th ed.). W. W. Norton & Company.

OECD. (2020). Tax challenges arising from digitalisation—Report on Pillar One blueprint. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/beba0634-en

OECD. (2020). Tax challenges arising from digitalisation—Report on Pillar Two blueprint. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en

Servicio de Impuestos Nacionales. (2000). Resolución Administrativa N.º 05-0035-00. https://www.impuestos.gob.bo/wp-content/uploads/2025/10/RA05-0035-00.pdf

United Nations. (2021). United Nations model double taxation convention between developed and developing countries. United Nations. https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021

ANEXOS

ANEXO A. Modelo de cláusula Gross-Up

"Los importes establecidos en el presente contrato constituyen montos netos a favor del Proveedor. Si la legislación del Estado del Cliente exige practicar una retención sobre el pago, el Cliente incrementará la contraprestación únicamente en la medida necesaria para que, una vez efectuada y enterada la retención, el Proveedor reciba el monto neto pactado. El Cliente entregará al Proveedor, cuando corresponda, constancia del impuesto retenido. Esta cláusula no libera a ninguna parte de sus obligaciones tributarias ni determina por sí sola la deducibilidad del importe asumido".

Nota: el modelo debe adecuarse al contrato, la jurisdicción, el tipo de servicio y la política de riesgos de la empresa; no constituye asesoramiento legal para un caso específico.

ANEXO B. Cálculo técnico del Gross-Up

Sea N el monto neto pactado, t la tasa efectiva de retención y B el monto bruto. Entonces: $B = N / (1 - t)$; retención = $B \times t$; y $N = B -$ retención. Para N = USD 1.000 y t = 12,5 %, B = 1.000 / 0,875 = USD 1.142,86; la retención es USD 142,86 y el proveedor recibe USD 1.000.

Concepto	**Fórmula**	**Resultado (USD)**
Monto neto	N	1.000,00
Factor neto	1 − 0,125	0,875
Monto bruto	N / 0,875	1.142,86
IUE-BE	B × 0,125	142,86
Verificación	B − IUE-BE	1.000,00

Fuente: elaboración propia con base en la tasa efectiva general del IUE-BE.

ANEXO C. Registro contable ilustrativo

Cuenta	Debe (USD)	Haber (USD)
Gasto por servicio digital internacional	1.142,86	—
IUE-BE por pagar	—	142,86
Bancos / proveedor extranjero	—	1.000,00

El asiento es ilustrativo. La denominación de cuentas, moneda funcional, conversión, momento de reconocimiento y documentación deben adecuarse a las políticas contables y a la normativa aplicable.

ANEXO D. Lista de verificación del expediente

- Contrato, términos de servicio u orden de compra con identificación del proveedor y cláusula tributaria.
- Factura, recibo o documento equivalente emitido en el exterior.
- Informe interno que explique la necesidad del servicio y su relación con ingresos gravados.
- Evidencia de prestación y uso: accesos, reportes, campañas, licencias, entregables o métricas.
- Cálculo firmado del monto bruto y de la retención.
- Comprobante de pago al proveedor y trazabilidad bancaria.
- Declaración y comprobante de pago del IUE-BE.
- Asiento contable y mayor de la cuenta.
- Evaluación de razonabilidad y, cuando corresponda, vinculación o precios de transferencia.
- Papel de trabajo de conciliación tributaria y aprobación del responsable.

ANEXO E. Matriz de riesgos y controles

Riesgo	Causa	Control propuesto	Evidencia
Retención insuficiente	Aplicar 12,5 % sobre el neto sin Gross-Up.	Plantilla bloqueada con fórmula $B=N/(1-t)$.	Cálculo revisado.
Gasto sin causalidad	Servicio no vinculado con renta gravada.	Informe de necesidad y aprobación del área usuaria.	Informe y entregables.
Servicio inexistente	Factura sin prueba de uso.	Validación técnica y evidencia digital.	Logs, reportes o licencias.
Pago tardío	Falta de calendario tributario.	Alerta y doble revisión previa al vencimiento.	Formulario y pago.
Doble registro	Descoordinación entre tesorería y contabilidad.	Conciliación mensual por proveedor.	Conciliación firmada.

Fuente: elaboración propia.

ANEXO F. Modelo de conciliación tributaria

Concepto	Escenario A: deducible	Escenario B: no deducible
Resultado contable antes del IUE	100.000	100.000
Gross-Up contabilizado como gasto	Incluido	Incluido
Adición fiscal por Gross-Up	0	1.142,86
Utilidad imponible	100.000	101.142,86
IUE 25 %	25.000	25.285,72
Diferencia de IUE	—	285,72

Fuente: elaboración propia. Ejemplo aislado, sin considerar otros ajustes permanentes o temporales.

ANEXO G. Matriz de consistencia

Problema	Objetivo	Categorías	Técnicas	Resultado esperado
Ambigüedad sobre el tratamiento del Gross-Up.	Analizar incidencia y formular propuesta.	Retención; causalidad; deducibilidad; seguridad jurídica.	Revisión normativa, análisis comparado y simulación.	Regla condicionada y procedimiento verificable.

Fuente: elaboración propia.