

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSTGRADO
“DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN”



MONOGRAFIA

**“DOBLE TRIBUTACION EN BOLIVIA UNA REALIDAD
RESPECTO A OTROS PAISES Y SU IMPACTO EN LA
ECONOMIA”**

Diplomantes: Lic. Jazmin Laura Carrasco Poma

Lic. Igor Joel Mamani Mamani

LA PAZ – BOLIVIA

2017

DEDICATORIA

El presente trabajo está dedicado a Dios, por bendecirnos con unos padres maravillosos quienes nos dieron el mejor regalo que es la vida y han estado a nuestro lado siempre brindándonos el apoyo y los consejos oportunos.

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Mayor de San Andrés por otorgarnos la oportunidad de recibir el conocimiento intelectual y humano de cada uno de los docentes de esta institución, y de manera especial al Lic. Hernán Paz Hidalgo, quien con su conocimiento desinteresado y con su paciencia, nos ha guiado y orientado durante el trayecto de nuestra monografía... Gracias Maestro...

RESUMEN

La doble tributación es un problema de la política fiscal de nuestro país, la cual presenta en diversas esferas de gobierno, esta como resultado de la falta de mecanismos jurídicos para evitarla o regularla, la doble tributación por sí mismo no es inconstitucional, toda vez que no existe el precepto que la prohíba o señale como tal.

El desarrollo de esta monografía está estructurado desde la problemática que tiene Bolivia al no asumir convenios con países industrializados y así fomentar la inversión desde el punto de vista económico, por esta razón se plantea del impacto y la realidad acerca de la doble tributación con respecto a otros países que si asumieron esta medida, los datos son fundamentales para ver hacia dónde va la economía y con qué países es mejor realizar convenios.

Doble tributación y los supuestos en los que se puede dar la doble tributación en materia nacional e internacional, mecanismos que en esta área se han tomado para evitarla, además de un análisis de los tributos en Bolivia que se generan la doble tributación seguido de la propuesta y las recomendaciones que se considera pertinentes.

Tabla de contenido

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTOS	iii
RESUMEN	iv
Tabla de contenido.....	v
1. INTRODUCCION	1
1.1. Antecedentes	1
1.2. Descripción del Problema	2
1.3. Formulación del Problema	3
1.4. Objetivos	3
1.4.1. Objetivo General	3
1.4.2. Objetivos Específicos.....	3
1.5. Diseño Metodológico	3
1.5.1. Enfoque de investigación	3
1.5.2. Tipo de Investigación	6
1.5.3. Método de Investigación	7
1.5.4. Técnicas de Investigación.....	7
1.5.5. Procedimientos e Instrumentos de Investigación.....	8
1.5.6. Revisión bibliográfica o documental	9
1.6. Justificación.....	9
1.6.1. Significación Práctica.....	9
1.6.2. Aporte Teórico	11
1.6.3. Actualidad	13
2. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL	14
2.1. Marco Teórico	14
2.1.1. Desde el punto de vista del Estado	14
2.1.2. Desde el punto de vista del contribuyente	15
2.1.3. Desde el punto de vista en un mismo periodo	15
2.2. Bases teóricas.....	16
2.2.1. La doble imposición.....	16
2.2.2. La doble imposición jurídica y económica	17
2.2.3. Causas de la doble imposición	17
2.2.4. Tipos de conflicto	17
2.2.5. Consecuencia de la doble imposición	19
2.2.6. La potestad tributaria entre los estados.....	20

2.2.7.	Los límites a la potestad tributaria.....	23
2.2.8.	Mecanismos para evitar la doble imposición.....	25
2.2.9.	Ventajas y Desventajas de los Convenios para evitar la Doble Imposición.	27
2.2.10.	Sistema tributario Alemán	31
2.2.11.	Sistema tributario en Bolivia.	40
2.2.12.	Convenios firmados por Bolivia.....	42
2.2.13.	Aduana Nacional de Bolivia.....	43
3.	PROPUESTA.....	48
4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	49

1. INTRODUCCION

1.1. Antecedentes

Todos los países reconocen la validez de los convenios internacionales, en el caso boliviano, tenemos el Art. 5 de la ley 2492 de 02.08.2003 (Código Tributario Boliviano), que establece la prelación normativa de la siguiente manera:

- La Constitución Política del Estado
- Los Convenios y Tratados internacionales aprobados por el poder Legislativo
- El Código Tributario
- Las leyes
- Los Decretos Supremos.
- Resoluciones Supremas.
- Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código.

La norma es clara en aceptar y colocar por encima de nuestra normativa específica tributaria a los Convenios Internacionales, de ahí la importancia de su análisis.

Como caso particular y evidente de la validez de los Convenios Internacionales se tiene a la Resolución Normativa de Directorio No. 10-006-06 de 12.03.06 que habilita nuevos formularios para efectuar la declaración y pago de las retenciones del impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior (IUE/BE) cuando por aplicación de un Convenio Internacional, se deba pagar una alícuota menor que la establecida en nuestra normativa legal, es decir, se deba pagar una alícuota menor al 12.5% sobre el importe remesado.

1.2. Descripción del Problema

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

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

Este problema ocurre cuando ninguno de los países grava el ingreso de una empresa resultante de su actividad en ambos países, o cuando la tasa de impuesto del país extranjero donde se hizo la inversión es considerablemente más baja que aquella del país donde el inversionista reside, y este último país no grava el impuesto de fuente extranjera, en ambos casos se le está dando al inversionista un incentivo tributario para que invierta afuera en vez de hacerlo en su propio país.

Unos de los problemas de la doble tributación existen entre los países andinos y terceros, especialmente para los países extranjeros con mayores inversiones y comercio, esto ocurre porque los países industrializados tiene una gran cantidad de dinero invertido en los países andinos y el ingreso proveniente de estas inversiones es sujeto a un impuesto tanto en su propio territorio como en los países andinos.

Aun cuando los países están invirtiendo directamente en otros países, la inversión de países industrializados tales como Estados Unidos, Alemania, Gran Bretaña, Japón y Suecia; si Bolivia quiere dar incentivos para que este flujo de inversiones desde los países industrializados sea continuo, deben eliminar la doble tributación la cual pesa sobre la inversión.

La mejor manera de alcanzar esto sería por medio de convenios tributarios bilaterales con aquellos países.

1.3. Formulación del Problema

La Doble Tributación, realidad de Bolivia con respecto a otros países con referencia al impacto en la economía y la inversión extranjera que es un pilar fundamental en los países en vías de desarrollo.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo General

Determinar la importancia de los convenios internacionales para evitar la doble tributación, el estudio de negociación existentes y la prevalencia de este tipo de tratados fiscales dentro del ordenamiento de Bolivia.

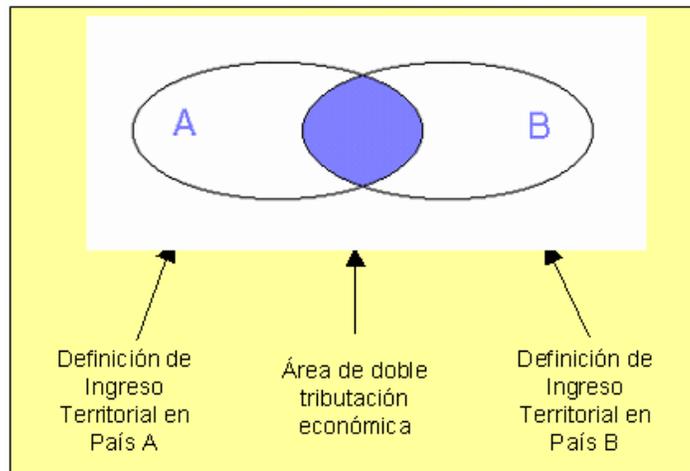
1.4.2. Objetivos Específicos

- Determinar las consecuencias jurídicas de los convenios para evitar la doble tributación en Bolivia.
- Determinar los convenios celebrados por Bolivia para evitar la doble tributación principalmente en materia de transporte terrestre, marítimo y aéreo.
- Estudiar el estado en el que se encuentran las negociaciones de los convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto y la evasión fiscal.
- Determinar hacia dónde va encaminada y el enfoque de la política de negociación de este tipo de convenios por parte del Estado Plurinacional de Bolivia frente a los países desarrollados.

1.5. Diseño Metodológico

1.5.1. Enfoque de investigación

La investigación será descriptiva, pues no se limitara a la recolección de datos, sino a la predicción e identificación de las relaciones de sus variables.



Fuente: Autoridad de Impugnación Tributaria

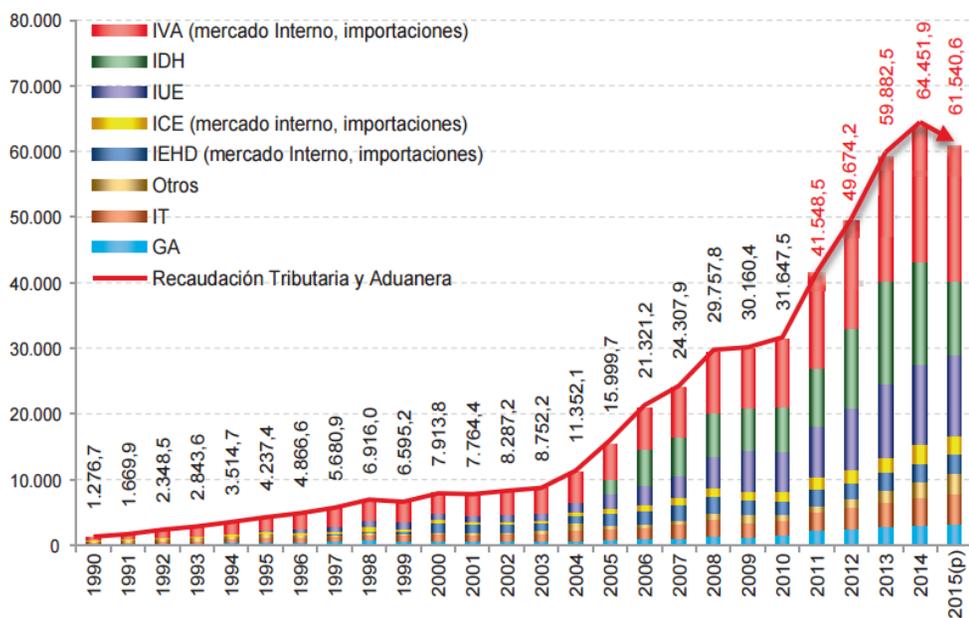
En la gestión 2015, la recaudación tributaria, arancelaria y aduanera alcanzó una cifra de Bs 61.540,60 millones, presentando una disminución en 4,5% con relación a la gestión 2014. Este efecto es producto principalmente del comportamiento del sector de hidrocarburos, debido a la baja de precios internacionales, que afecta a la recaudación por concepto de Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH); al contrario, la recaudación de otros sectores presentó un incremento, impulsado por la demanda interna que de igual manera estimuló el crecimiento de la economía nacional; reflejados en un crecimiento de 3,3% en la recaudación impositiva sin considerar el IDH.

La recaudación impositiva tuvo un comportamiento creciente en los últimos diez años con una tasa interanual de crecimiento de 14,4%, pasando de Bs15.999,7 millones en 2005 a Bs 61.540,6 millones en la gestión 2015.

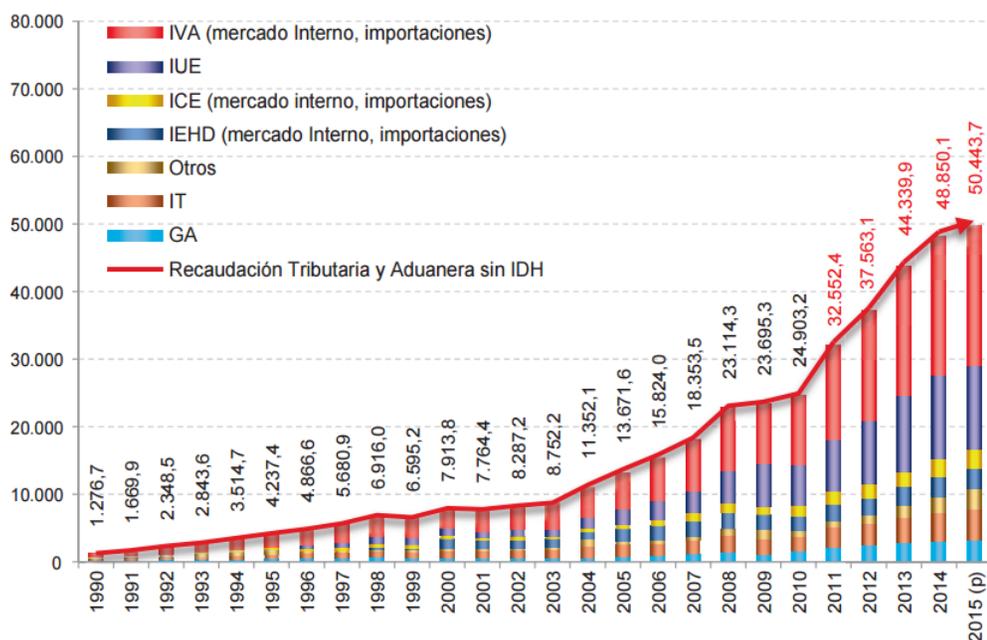
Recaudación tributaria y aduanera por el tiempo de impuesto 1990-2015

(En millones de bolivianos)

Recaudación Total



Recaudación Total



Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional

Elaboración: Vice ministerio de Política Tributaria, Dirección General de Estudios Tributarios

El principio de territorialidad o de la fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional según la definición que establezca cada legislación tributaria, con

independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente.

1.5.2. Tipo de Investigación

La investigación será descriptiva, pues no se limitara a la recolección de datos, sino a la predicción e identificación de las relaciones de sus variables.

Conforme a este método, tal como explica Díaz de Bernal (2002), el Estado de residencia permite que el monto del impuesto pagado por el contribuyente respecto de las rentas obtenidas en el exterior, sea tomado como un costo o gasto deducible. Por tanto, el Estado de residencia toma en consideración el monto total de las rentas obtenidas en el exterior por sus obligados tributarios, incluyendo como gasto deducible el monto del impuesto pagado en la fuente por las rentas obtenidas en el exterior o rentas exentas.

Se identifican problemas en torno a la articulación y estructuración de una normativa técnicamente concebida, que derivan en dificultades para su aplicación. Además, como un problema agregado, encontramos que los servicios de telecomunicaciones por su naturaleza tienden a la internacionalidad, con lo cual se producen constantemente colisiones de soberanías fiscales, que en ocasiones son solucionadas a través de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición, pero que en otros casos, merman los ingresos de los contribuyentes que se ven obligados a satisfacer doblemente el mismo tributo. Igual problema se produce a nivel nacional, pues en ocasiones por esta naturaleza que referimos, un mismo servicio de telecomunicaciones pretende ser gravado por más de una entidad seccional diferente, que busca aplicar tasas o contribuciones especiales sobre los servicios que prestan o los bienes que los prestadores poseen en más de una jurisdicción.

Se busca generar ingresos por inversiones extranjeras, mostrando a los países de la región y del mundo que en Bolivia se puede invertir sin la imposición de la doble tributación que afecta a nuestro a país.

1.5.3. Método de Investigación

La presente investigación, de acuerdo con los objetivos planteados es de tipo deductivo, debido a que es parte de una idea ya planteada, la idea de implementar los convenios con países que tienen mayor vínculo comercial, además de buscar y fomentar la inversión extranjera de países industrializados, tomando como ejemplo Colombia, Chile entre otros, las cuales tienen varios convenios que son factibles para la economía de sus países.

Sin embargo de lo expuesto, este es un precepto bastante amplio que deja mucho a la interpretación, lo que podría ocasionar problemas en su aplicación. Así, entendemos que tendrá que ser la ley marco de autonomías, en cuyo tratamiento deberá participar el Viceministerio de Política Tributaria, la que reglamente el alcance, la forma, las condiciones y los límites para aplicar el principio de renta mundial establecido en el señalado texto constitucional.

La territorialidad al gravar las rentas generadas en un determinado país, sin importar la residencia de las personas, induce a los nacionales a realizar inversiones y actividades económicas en el exterior (en países que aplican el principio de residencia), evitando que los impuestos nacionales alcancen sus rentas generadas en el extranjero.

Una de las preocupaciones del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas recae sobre las transformaciones que se deben aplicar en su sistema tributario con varias potestades o dominios tributarios: nacional, departamental, municipal e indígena originario campesino, a partir de una ley que clasifique y defina los impuestos de los que se harán cargo estos dominios.

1.5.4. Técnicas de Investigación

Las distintas técnicas que se utilizan para articular las medidas unilaterales para evitar la doble imposición son: la exención y la imputación.

Además, se recoge un grupo de criterios que en lugar de eliminar la doble imposición, se orientan hacia su atenuación, a través de alguno de los siguientes mecanismos, el método de la deducción y reducción. Estos

mecanismos son, propios de ser contemplados por las leyes tributarias de los diferentes Estados, en el marco de las medidas unilaterales.

Se puede apreciar, en concreto, que ninguno de estos métodos aparece recogido en los diferentes convenios internacionales existentes.

Todas estas técnicas que tiene a su alcance el legislador para evitar, o cuando menos limitar, la doble imposición internacional, están basadas en una misma filosofía, la conciencia generalizada existente en los distintos Estados de que un excesivo gravamen de determinadas rentas, aun siendo algo justificable en virtud de la soberanía de cada Estado, puede incidir gravemente sobre la producción y el intercambio comercial, quiebra los incentivos fiscales, y lejos de suponer un aumento en los ingresos del mismo, supone un aumento de la resistencia del contribuyente frente a la administración tributaria y la evasión fiscal.

1.5.5. Procedimientos e Instrumentos de Investigación

Nuestra investigación se enmarcará a instrumentos como el análisis documental, la misma que servirá para aclarar dudas, obteniendo información y datos que en algún momento fue registrado en documentos que serán expuestas en las distintas referencias bibliográficas, entre ellas se encontrarán los ensayos, informes estadísticos, distintas tesis, artículos de periódicos y revistas, mismos que nos auxiliarán para el registro del presente trabajo.

Entonces los instrumentos de la presente investigación están basados en:

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)
- Notas de Prensa. Página siete, El Diario, El Deber.
- Artículos SIN
- Informes de la Autoridad de Impugnación Tributaria

1.5.6. Revisión bibliográfica o documental

La metodología utilizada en el desarrollo del trabajo fue del tipo analítico descriptivo, la cual procura una aproximación clara al tema para su posterior reflexión y comentario. Así, la técnica de recopilación y análisis de información consistió en la revisión bibliográfica y documental de fuentes documentales de primera mano, de segunda mano e información extraída de Internet.

1.6. Justificación

1.6.1. Significación Práctica

La creación de nuevos convenios benefician al Países en vías de desarrollo es muy conveniente para evitar la doble tributación y de esta manera apoyara a la inversión privada. Al momento de exportar o importar todo tipo de materia prima, mercadería.

La Administración Tributaria Boliviana destaca la importancia de establecer diferentes mecanismos para la obtención de información de terceros, entre ellos la firma de Convenios de Intercambio de Información, que son de gran utilidad para obtener información con finalidad tributaria.

	IVA		Impuesto sobre la renta			
	Año	Evasión	Año	Total	De las personas jurídicas	De las personas físicas
Argentina	2007	19,8	2005	49,7	49,7	49,7
Bolivia (Estado Plurinacional de)	2013	17,9	...	...	...	...
Brasil	2015	27,5	2014	28,1	26,6	34,1
Chile	2015	20,3	2009	31,0	31,0	27,0
Colombia	2015	20,1	2012	34,4	34,4	...
Costa Rica	2013	33,1	2013	66,2	70,0	57,3
Ecuador	2004	31,8	2005	63,8	65,3	58,1
El Salvador	2010	33,1	2005	45,3	51,0	36,3
Guatemala	2015	34,2	2006	63,7	62,8	69,9
México	2012	24,3	2012	28,9	31,4	26,3
Nicaragua	2013	31,8	...	...	...	...
Panamá	2012	39,7	...	...	...	...
Paraguay	2014	30,9	...	...	...	...
Perú	2014	28,3	2006	48,5	51,6	32,6
República Dominicana	2014	38,6	2009	65,2	68,9	51,8
Uruguay	2012	13,4	2013	...	39,6	...
Venezuela (República Bolivariana de)	...	...	2000-2005	45,6	...	...

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)

Incentivos a la inversión

Bolivia ofrece numerosos incentivos para promover las actividades económicas en determinadas áreas que se consideren de interés común para el país. Ejemplos de estos incentivos son:

- Desde 2004 las empresas establecidas en la ciudad de El Alto están exentas del Impuesto sobre Sociedades por un período de 10 años.
- Desde 2004 las empresas dedicadas al turismo y establecidas en la ciudad de Sucre están igualmente sujetas a vacaciones fiscales por un período de 10 años.
- Las empresas de manufactura establecidas en las ciudades de Oruro y Potosí están, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, exentas del Impuesto sobre Sociedades por un período de 10 años.
- Establecimiento de zonas exentas de aranceles.

Convenios de doble imposición con otros países

- Argentina
- Colombia
- Ecuador
- Francia
- Alemania
- Perú
- Suecia
- Reino Unido

Relevancia y pertinencia social

En Bolivia para la gestión 2017 se proyectó un crecimiento de la economía de 4.3%, siendo el país con mayor crecimiento seguido de Perú con 4% y Paraguay con 3,8%. Siendo los índices más altos de Sudamérica según fuentes de La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL),

Los precios de las materias primas evidenciarían en 2017 mejoras con respecto a los niveles promedio de 2016 y se espera que el crecimiento de los socios comerciales de los países de la región sea mayor, según estimaciones de la CEPAL.

“En 2016 se registra una inversión total de \$us 7.046 millones; esto es 401 millones más que en el 2015. Del total invertido, 5.065,2 millones corresponden a la inversión pública (72%), y 1.980,2 millones a la inversión privada (28%). La inversión privada se desagrega en \$us 1.610,5 millones de inversión privada nacional⁴ (23%) y en \$us 370 millones de inversión extranjera directa (5.3%).”
Fuente Fundación Milenio

En este entendido se puede observar que se está eliminando a la inversión privada y con el presente trabajo se requiere que se apoye a la producción nacional con la implementación de nuevos convenios que beneficien entre países a los cuales realizamos mayor exportación.

1.6.2. Aporte Teórico

Luego de la crisis del 2008 los países más golpeados convocaron al G20 con el fin de adoptar medidas para aumentar la recaudación, decidiendo dar “sentencia de muerte” al secreto bancario a los efectos de contar con información sobre la actividad de sus residentes en el extranjero. En esta cumbre se clasifican a los países según su postura frente al levantamiento del secreto bancario a pedido de fiscos extranjeros, creándose tres listas. La blanca, integrada por los países que levantaban el secreto bancario por intereses tributarios de otros países. La gris, compuesta por países que no dan información sujeta al secreto bancario pero que se comprometían a firmar doce

tratados de acuerdo al MC OCDE en los que se obligan a dar esa información; y por último la lista negra integrada por aquellos países que no levantan el secreto bancario y no se comprometen a suscribir tratados. Al mismo tiempo se crearon medidas de defensa contra estos últimos países

➤ **Jurisdicción Tributaria.**- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieron, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exentas.

➤ **Rentas de bienes inmuebles y Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales** Sólo se gravan en el país miembro donde estén situados los bienes.

➤ **Beneficios de las empresas.**- Sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieran efectuado.

➤ **Beneficios de las empresas de transporte.**- Sólo en el País Miembro en que dichas empresas estuvieran domiciliadas.

Una persona natural está domiciliada donde tenga su residencia habitual. Una empresa está domiciliada en el País donde señala su documento de constitución y si no existe, donde se encuentre su administración efectiva.

➤ **Regalías.**- Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el país Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

➤ **Intereses.**- Sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impùte y registre su pago.

➤ **Dividendos y participaciones.**- Sólo en el lugar donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. La redistribución por la empresa receptora tampoco está gravada

- **Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos asistencia técnica y consultoría.**- Sólo en el País Miembro en cuyo territorio produzca el beneficio de tales servicios (aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto).

- **Precios de Transferencia.**- Las empresas asociadas o relacionadas deben mantener relaciones comerciales como si se tratará de empresas independientes (Concordantes con nuestra norma legal)

- **Empresa de Transporte.**- Sus rentas se gravan solo en el país en el cual los servicios fueron prestados excepto.
 - Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales, estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
 - Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.
 - **Beneficios empresariales por servicios profesionales técnicos, consultoría y asistencia Técnica.**- Se gravan sólo en el país en cuyo territorio se produzca el o de tales servicios, se presume que es aquel donde se imputa y registra el correspondiente gasto, salvo prueba en contrario.

1.6.3. Actualidad

Empresas Jurídicas contribuyen de manera obligatoria aunque es necesario incrementar mayores criterios para la distribución de los tributos no solo en manera Nacional si no también Internacional. Actualmente existen deficiencias en la manera de distribuir los tributos por sector social y económico basándonos

en conflictos sociales lo que retrasa estas tareas de ordenamiento según su capacidad económica o contributiva.

Lo que no significa que sea lo mejor económicamente hablando para países en desarrollo como lo es Bolivia.

2. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

2.1. Marco Teórico

2.1.1. Desde el punto de vista del Estado

En Bolivia la norma es clara en aceptar y colocar por encima de nuestra normativa específica tributaria a los Convenios Internacionales, de ahí la importancia de su análisis

Marco Teórico que sustenta la investigación, está dividida en dos subcapítulos correspondientes a la economía con y sin la doble tributación y a los sistemas tributarios.

Bolivia inicio hace muchos años una campaña activa contra la evasión fiscal, en tal sentido, se están tomando medidas prácticas en el marco de los acuerdo sobre intercambio de información tributaria.

A la fecha la Administración Tributaria Boliviana (SIN) no cuenta con un diagnóstico preciso de la ejecución de tareas relacionadas a los convenios del SIN, ya que las mismas se han ejecutado de manera escasa y dispersa; por lo tanto, no se puede conocer con precisión si se ha obtenido algún resultado concreto de la aplicación de los acuerdos.

El desafío de la Administración Tributaria Boliviana (SIN), a corto plazo, es controlar y mejorar la gestión de estos convenios y principalmente del intercambio de información, para ello se está trabajando en normar y concentrar este tipo de iniciativas en un área específica del SIN

➤ El desafío de la Administración Tributaria Boliviana (SIN), a corto plazo, es controlar y mejorar la gestión de estos convenios y principalmente del

intercambio de información, para ello se está trabajando en normar y concentrar este tipo de iniciativas en un área específica del SIN

- Iniciar acercamientos con las ATs de países vecinos con los que no se cuenta con un acuerdo de intercambio de información.
- Mayor aplicabilidad de los convenios de doble tributación en las áreas operativas de la Administración Tributaria Boliviana.

2.1.2. Desde el punto de vista del contribuyente

Consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados. Cuando la doble imposición se produce respecto de una misma persona, se habla de doble imposición jurídica, siendo necesario entonces que la renta (o el patrimonio) que gravan los dos (o más) Estados haya sido obtenida por una persona, titular de la renta (o patrimonio).

En el segundo caso, es decir, cuando la doble imposición se da sobre la misma renta (o patrimonio), pero su titularidad no se detenta por igual persona, se está en presencia, tal como ya se mencionó, de una doble imposición económica, como sucede en el caso de la percepción de los beneficios societarios unido al gravamen de los dividendos que, sobre esos mismos beneficios, reciben los accionistas.

Asimismo, es de mencionar que la distinción entre ambos tipos de doble imposición resulta importante pues aquella que pretende evitarse por mediación de los Convenios es la "doble imposición jurídica", por considerársele atentatoria a los principios de equidad y justicia.

2.1.3. Desde el punto de vista en un mismo periodo

Para la existencia de una doble imposición es condición necesaria que los impuestos que se yuxtaponen lo hagan en relación con la concurrencia del hecho imponible en el mismo período de tiempo, en tanto éste debe recaer

sobre la capacidad económica ostentada, poseída u obtenida, en un mismo momento.

2.2. Bases teóricas

2.2.1. La doble imposición

Es una figura de carácter internacional, la cual también es aplicable al ámbito interno de los países, existe doble o múltiple tributación cuando el mismo sujeto pasivo tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y parte de dos sujetos activos o con poder tributario para realizarla.

Según Amatucci, A. (2001) “El fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tiene una pretensión impositiva, ambos según el criterio mixto de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país limitada a los réditos de procedencia nacional”.

Para que exista doble imposición se requiere la configuración de por lo menos una cuádruple identidad:

- Identidad en la naturaleza del impuesto, esto es en presencia de dos impuestos sancionados por dos estados que sean iguales o por lo menos equivalentes.
- Coincidencia en el presupuesto de hecho o un mismo elemento material de hecho imponible.
- Simultaneidad en el periodo de tiempo en la concurrencia de las normas de los sistemas tributarios.
- Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

Según García, B. (2003) “Añade otro elemento que procede para la doble imposición más de un estado debe ejercitar su potestad tributaria esto es la

Convergencia de dos o más autoridades fiscales soberanas”. Y de no producirse este último hecho es decir la convergencia de las potestades tributarias de diferentes estados, “No se estaría ante un caso de doble imposición, sino ante un fenómeno similar que puede presentarse en un determinado país por la coexistencia de distintos poderes tributarios (internacional, nacional y local)”.

2.2.2. La doble imposición jurídica y económica

a. Doble imposición jurídica

Se da cuando una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en más de un estado.

b. Doble imposición económica

Se da cuando una misma capacidad objeto de impuesto es gravada a personas diferentes por más de un estado.

2.2.3. Causas de la doble imposición

Generalmente los países aplican en mayor o menor grado algún tipo de impuesto basado en:

El principio de territorialidad o de fuente Según Rohatgi, R. (2008) “Somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional”.

Muchos países aplican sistemas de tributación basados en el principio de residencia o nacionalidad “Según Rohatgi, R. (2008) “Se entiende como domicilio el lugar de residencia habitual, dentro de determinado territorio”.

2.2.4. Tipos de conflicto

No obstante existe la posibilidad de conflictos por las diferencias existentes en los criterios jurisdiccionales de imposición derivados de la diferencia en la definición de las reglas de atribución de rentas. Este conflicto surge porque los

ordenamientos internos de los estados involucrados han adoptado distintos criterios de imposición como lo son el de la residencia o el territorial.

a. Criterio de residencia

También denominado de la universalidad o principio de impuesto bajo fuente mundial, sujeta a imposición por sus rentas de fuente nacional y extranjera a los sujetos, que con independencia de su nacionalidad o ciudadanía tengan su residencia en el territorio del estado.

b. Criterio territorial real o del estado de la fuente

Sujeta a imposición a los residentes o no residentes en el territorio del estado únicamente por sus rentas de fuente nacional, esto es por las ganancias cuya fuente productora pueda localizarse en dicho territorio.

➤ **Fuente – Residencia**

El conflicto clásico se da de la interacción entre normas tributarias de un país con sistema de residencia respecto a un país con sistema de fuente o territorial.

Ejemplo:

Si un banco Suizo otorga un préstamo a un inversionista peruano, el interés pagado por éste constituirá una renta gravable para el banco suizo, por el principio de residencia, y constituirá una renta gravable en Perú, por cuanto la Ley de Impuesto Sobre la Renta de nuestro país considera el interés de fuente peruano por el hecho de que el Capital haya sido invertido en el país. Este tipo de conflictos actualmente son muy frecuentes a nivel internacional y tienen que ver con la prestación de servicio, contratos internacionales de licencia, operaciones de importación y exportación, etc.

➤ **Fuente – Fuente**

Cuando se trata en el mismo país de origen.

Ejemplo:

Si dos países poseen sistemas territoriales no hay lugar a la doble imposición en virtud ambos exceptúan las rentas de origen externos. Ejemplo España y Perú, una empresa de hoteles elabore manuales de gerencia y diversos conocimientos técnicos del negocio hotelero y los cede a otro grupo peruano, bajo las reglas de asignación de fuente de España la elaboración de ese producto es de fuente español, mientras que en Perú muy probablemente considere el pago como una contraposición por asistencia técnica.

2.2.5. Consecuencia de la doble imposición

a. Carga Fiscal Excesiva e Injusta sobre el Contribuyente

La doble imposición puede llegar a constituirse en confiscatoria y violatoria de la garantía constitucional de la capacidad contributiva y por lo tanto, la superposición de gravámenes en ausencia de coordinación fiscal o internacional puede hacer inviables proyectos de inversión una vez considerada la excesiva carga tributaria.

b. Freno al Desarrollo económico - inversiones extranjeras

La doble imposición puede convertirse en un serio obstáculo a la inversión extranjera, desalentar el flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología, etc. Se debe considerar que en las medidas que las aspiraciones del fisco son muy altas, los inversionistas extranjeros elaboran contratos o acuerdos con los inversionistas nacionales con el objeto de trasladar el pago del impuesto local al adquirente de producto, del servicio o del prestatario, mediante cláusulas de asunción de impuestos, que le permiten al inversionista extranjero recibir la contraprestación pactada en el contrato efectivamente libre de impuesto. Lo señalado se traduce en mayor costo en la elaboración de los productos en nuestros países y en una posición desventajosa para los inversionistas nacionales que deseen competir en los mercados externos.

c. Incremento de la Evasión Fiscal a Nivel internacional.

La internacionalización de la economía ha traído incentivos mayores a la evasión y la elusión fiscal internacional, cada vez más sofisticada que solo puede ser atacada mediante la colaboración y la asistencia mutua entre los estados. Es por esto que los convenios de doble imposición traen entre sus objetivos el combate y el freno a la evasión y en algunos casos a la elusión tributaria, por medio de mecanismos de colaboración e intercambio de información fiscal entre las administraciones tributarias, así como una disminución de las cargas fiscales para el inversionista que disminuye el incentivo de continuar con estas prácticas.

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) Los efectos perjudiciales de la doble tributación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas “son demasiado conocidos como para insistir en la importancia que tiene la remoción del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países”.

2.2.6. La potestad tributaria entre los estados

El tema de la potestad tributaria es fundamental del derecho constitucional tributario, donde la relación autoridad-libertad se presenta más problemática y conflictual, ya que la carencia de una sistema tributario racionalmente fundado encuentra una de sus causas en la falta de profundización del sistema fiscal, el fenómeno de la tributación afecta a todos los ciudadanos de forma cada vez más compleja, pues con los avances en la economía nacional y el desarrollo de la política, la sociedad y la cultura, nuestro país se ve en la situación de tener que cubrir cada vez mayores necesidades por medio de los servicios que brinda, siendo así, que los ingresos tributarios se tornan imprescindibles para la consecución de los objetivos que se traza el estado a corto, mediano y largo plazo, es que resulta necesario realizar un análisis de la forma en que se viene ejerciendo la potestad tributaria en nuestro país, ya que muchas veces, por la urgencia económica, y la necesidad de cubrir vacíos en el presupuesto, nuestro legislador guiado por el afán de lograr mayores ingresos al tesoro público,

Según Cordón E. (2001) “Se ejerce la potestad tributaria deliberadamente, preocupándose más por cuánto se recauda, antes que observar cómo se recauda, pasando muchas veces por encima de los principios constitucionales que deben delimitar y condicionar dicho ejercicio.”

a. Características de la Potestad Tributaria

La Potestad Tributaria, como manifestación de la Soberanía que goza el Estado, es una sección especializada de ésta, por lo que tiene características y rasgos propios que permiten delimitarla de forma precisa, según Cordón, E. (2001) “Estas características que describen a la potestad tributaria, permiten una mejor identificación al momento de observar su ejercicio por parte del estado”.

b. Carácter Originario.

La potestad tributaria comprende a todo estado desde el punto de vista que posee una soberanía política y, como consecuencia, una soberanía tributaria. El estado es, pues, el titular de la potestad tributaria, tal como lo señala la constitución, ejerciéndola a través de los distintos niveles de gobierno (Nacional, Regional y Local). La potestad tributaria es connatural al estado, por lo tanto sólo puede extinguirse con el estado mismo.

c. Permanente e Imprescriptible.

La potestad tributaria es permanente, en cuanto el estado siempre goza de ella, independientemente de su ejercicio o no por parte de éste, siendo así que el ejercicio efectivo de dicha potestad pueda suspenderse durante un determinado lapso, pues es imprescriptible para el estado al permitirle obtener los medios necesarios para su subsistencia. Cabe señalar que lo que prescribe es la acción del estado para perseguir el cobro de un tributo, lo cual no extingue en modo alguno su potestad tributaria.

d. Carácter Irrenunciable.

El estado no puede renunciar a la potestad tributaria esencial para su subsistencia, lo cual no obsta a que se pueda abstener de ejercitarlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento, social, cultural o de otra índole, al formar parte de la Soberanía del estado, la potestad tributaria conferida a éste, le pertenece de forma absoluta, siendo irrenunciable, por formar parte del estado mismo.

e. Carácter Abstracto.

La potestad tributaria es esencialmente abstracta. Su existencia no depende de que en la administración se concrete una actividad efectiva. Es decir, su existencia no está supeditada a su ejercicio y puesta en ejecución. Al ser una manifestación del poder del estado para normarse y regular su actividad política, económica y social, se configura en el ejercicio de la institución de normas tributarias por parte de los órganos facultados para ello, presentándose así como una fuerza abstracta que permite la imposición de los distintos tributos a los contribuyentes.

f. Órganos que ejercen el Poder Tributario.

En un estado descentralizado como el nuestro, la distribución de la potestad tributaria, propone que las normas tributarias producidas por los distintos niveles de gobierno, respondan a una política tributaria integral y coherente, las cuales deben apuntar hacia similares objetivos, comprendiendo los aspectos políticos, administrativos y fiscales que involucren a todos los sectores intervinientes y en los distintos niveles de actuación, de modo que el diseño de esta política tributaria pueda perfectamente suponer la adopción de mecanismos formales al momento de instituir tributos, todos ellos compatibles entre sí, por la necesidad de armonizar y racionalizar el sistema tributario a nivel del gobierno nacional, Regional y local, evitando así diferencias entre las distintas jurisdicciones.

Según Márquez, E. (1999). “La distribución territorial de la potestad tributaria importa la existencia de un gobierno nacional con poder de imperio (en este caso, tributario) sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la nación”, coexistiendo con gobiernos regionales y locales con poder sobre su respectivo territorio con respecto a sus asuntos de interés propio, estando facultadas para establecer los tributos que la constitución le señala a fin de lograr su fines y objetivos particulares.

Por ello, esta distribución es un instrumento cuyo fin es asegurar que el estado cumpla sus funciones y preste los servicios de manera más eficaz y eficiente, para mejorar la calidad de vida de los habitantes, siendo así, que el ejercicio de la potestad tributaria debe realizarse en concordancia a los límites que la constitución le señala a cada nivel de gobierno.

2.2.7. Los límites a la potestad tributaria

La supremacía de la constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento jurídico en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación en el sentido que resulta de lo señalado por los principios constitucionales.

Siendo así que los principios constitucionales se consagran como parámetros o columnas sobre los cuales se construye y desarrolla todo el ordenamiento, como consecuencia de derivada del carácter normativo de la constitución y de su rango supremo.

a. Principio de Igualdad

Este principio coincide sustancialmente con el principio de generalidad de la imposición. Según Vallejo, J. & Gutiérrez, M. (2002). “El principio de igualdad ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de distribuir la carga tributaria en forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica”, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes,

llamándose a la primera “Igualdad Horizontal”, y a la segunda “Igualdad Vertical”.

El principio de la igualdad ante la carga fiscal puede ser entendido en dos sentidos:

Sentido Jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza, y de religión, de manera que los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante un mismo régimen tributario.

Sentido Económico, el cual es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y capacidad contributiva de cada uno.

El sentido jurídico y económico de la igualdad tributaria orientan el establecimiento de los tributos, lo cual significa que la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación, tal como está configurado el presupuesto respectivo en la norma creadora del tributo o en una posterior.

Dependiendo de lo dispuesto por la norma en el caso de encontrarse en situaciones distintas que denoten diferentes capacidades contributivas, pues el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios.

b. Principio de No Confiscatoriedad.

Este principio parte del respeto al derecho a la propiedad que debe tener el órgano que ejerce la potestad tributaria, y constituye en un límite a su ejercicio desproporcionado.

Es por ello, que este principio es una prohibición dirigida al legislador, fundamentada en la protección de derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico, como el gravamen proporcionado y medido sobre la propiedad de la persona.

Según Medrano, H. (2001). “Este principio es denominado principio jurídico indeterminado”, ya que sólo podrá determinarse si un tributo tiene efectos confiscatorios o no, al realizarse en examen de confiscatoriedad teniendo en consideración las circunstancias que rodean cada caso concreto”, es decir, que deberá observarse si el tributo en cuestión llega a afectar la propiedad de la persona de forma desproporcionada y confiscatoria.

En ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita.

Es por ello, que este principio opera como límite de las facultades impositivas de los órganos que gozan de la potestad tributaria, pues no podrán establecerse tributos que supongan la destrucción o agotamiento del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de que se les aplique un tributo, de modo tal que resguarda el derecho a la propiedad consagrado constitucionalmente,

Ya que este límite dimana del reconocimiento de la propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad contributiva que la sustenta.

2.2.8. Mecanismos para evitar la doble imposición

El fundamento de los mecanismos que se exponen a continuación obedecen a evitar que las rentas o dividendos tributen dos veces debido al origen de las actividades y situación de las empresas, sobre todo en el ámbito internacional, donde se da habitualmente el caso de que por sus actividades tributan en los países donde las desarrollan y, posteriormente, deberían tributar en España que es donde se encuentra la empresa matriz. La solución para evitar la doble tributación debe surgir de tratados bilaterales o multilaterales, siendo los procedimientos más importantes para evitar la doble imposición, los siguientes:

a. Mecanismos Unilaterales.

Los mecanismos unilaterales están basados en las políticas y regulaciones que un país puede adoptar para reducir o eliminar la carga que representa la doble imposición sobre sus residentes, cuando ellos generan rentas en el extranjero y se ven gravados por el país de la fuente. Estas medidas son tomadas con prescindencia de la legislación existente en el país de la fuente y de cualquier disposición contenida en tratados bilaterales (o multilaterales si fuera el caso) para evitar doble imposición.

Hay tres preguntas básicas que uno debe responder al diseñar un sistema para gravar las rentas provenientes de inversiones internacionales.

Primero, se debe determinar qué será gravado. Las opciones incluyen gravar las rentas de fuente mundial, gravar únicamente las rentas de fuente local y eximir las de fuente extranjera, o gravar en general las rentas de fuente mundial exonerando ciertos tipos de renta de fuente extranjera.

Segundo, se debe establecer si se desea y cómo lograrlo, resolver situaciones de doble tributación internacional.

Finalmente, la respuesta anterior lleva a la tercera pregunta:

¿Quién tiene prioridad para gravar una renta? O visto de otra forma,

¿Qué rentas deben ser consideradas de fuente local y cuáles de fuente extranjera?

b. Imputación del Impuesto Subyacente.

Este mecanismo busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no sólo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos.

c. Mecanismos Bilaterales.

Estos mecanismos abogan por la implementación de tratados internacionales suscritos por dos países con la intención de aliviar situaciones de doble tributación sobre las inversiones que los residentes de un país efectúan en el otro estado contratante probablemente los antecedentes de estos tratados para evitar doble imposición internacional se remontan a 1928, cuando la liga de las naciones preparó los primeros borradores de un convenio modelo bilateral para el recíproco alivio de doble tributación sobre la renta. Ese modelo y sus posteriores versiones adoptadas por otros organismos internacionales han servido de base para la celebración de los más de 1,700 tratados bilaterales sobre la materia, vigentes alrededor del mundo

La mayoría de los tratados suscritos en la actualidad están basados en uno de los siguientes modelos: El de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE en español u OECD por sus siglas en inglés), el de la Organización de Naciones Unidas para ser suscrito entre países en desarrollo y países desarrollados (ONU o UN por sus siglas en inglés) y el Estados Unidos en su versión actual adoptada en Septiembre de 1996.

Los convenios bilaterales son considerados herramientas fundamentales para lidiar con situaciones de doble imposición internacional, no solo porque permiten aliviarla sino también porque facilitan el libre movimiento de capitales, bienes y servicios, colaborando además a diseñar un régimen coherente y uniforme de tributación internacional, lo cual podría llevar en algún momento a la implantación de tratados multilaterales que agrupen a bloques de países.

2.2.9. Ventajas y Desventajas de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

La suscripción de un convenio para evitar la doble imposición depende de una serie de aspectos que cada país define en función de sus propios intereses y de la concepción que tenga sobre el rol que juegan en este tipo de instrumentos dentro de un mundo globalizado en el que cada vez más se celebran acuerdos de libre comercio para fomentar el intercambio de bienes y servicios. Sin

embargo, la aplicación de los convenios de doble imposición puede implicar ciertas ventajas y desventajas.

Según Rohatgi, R. (2008) “A continuación se detallan las ventajas generales de celebrar un Convenio de doble imposición:

a. Ventajas Generales

Produce un aumento en la producción de bienes y servicios e incrementa el empleo en el país, tanto directo como indirecto, aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia.

Permiten financiar la expansión de la planta productiva del país, al producirse un aumento en la producción nacional y una mejora en las condiciones de la producción.

Son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, intercambio de información entre las administraciones tributarias.

b. Ventajas desde la perspectiva del país contratante.

A continuación se detallan las ventajas de celebrar un Convenio de doble imposición:

Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga al inversionista seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aún en el supuesto de modificación de ley interna.

Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

Según Gildemeister, H. (1995) “Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así, la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.

Facilitan que la administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

c. Ventajas desde la perspectiva de los inversionistas

Los Convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.

Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de las Naciones Unidas o de la OCDE serán interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.

En principio, un convenio usualmente no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país; sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países.

Por ejemplo, el convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas pero otorgando un mecanismo para neutralizar o compensar el pago efectuado en el país de la fuente, evitando así la doble imposición.

Bajo ninguna circunstancia, un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos, no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto nuestra ley no afecte los dividendos.

El procedimiento amistoso, mediante el cual la administración tributaria del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto a la protección de sus legítimos intereses.

La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política gravando a los extranjeros en igual medida que los residentes.

d. Desventajas de celebrar Convenios para evitar la doble imposición.

En general, el definir la exclusividad de uno de los Estados para gravar determinadas rentas, así como compartir la tributación respecto de otras, conlleva necesariamente para el otro un menor ingreso fiscal por la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas.

Según Vallejo, J. & Gutierrez, M. (2002). La desventaja de suscribir un Convenio para evitar la doble imposición es la pérdida de recaudación. Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional.

También podrían configurarse casos en que existan actividades generadoras de rentas que no califiquen como establecimientos permanentes o base fija, y consecuentemente no gravadas en el país de la fuente.

También se puede considerar como desventaja de suscribir estos Convenios al surgimiento de la doble no imposición y el uso abusivo de los Convenios.

e. Doble no imposición.

Surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un Convenio para evitar la doble no imposición, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado

contratante carece de potestad impositiva en virtud al propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición.

Según Vallejo, J. & Gutierrez M. (2002). “Es el caso de la aplicación de un criterio de la Decisión 578 - Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina”. Tal es el caso de una empresa nacional de ingeniería domiciliada en el Perú que prestará servicios a una empresa residente en Colombia, tal servicio podría no estar sujeto a imposición en ninguno de los dos países.

En Bolivia, actualmente los impuestos que gravan a las rentas son el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) y el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA), así como el Impuesto a las Transacciones (IT), aunque este último funciona más como un impuesto indirecto. Estos impuestos se aplican bajo el principio de fuente o territorialidad, es decir que gravan a las rentas originadas dentro del territorio nacional, independientemente a que el beneficiario sea nacional, extranjero, domiciliado o no en el país.

2.2.10. Sistema tributario Alemán

Tiene en cuenta factores tan importantes como el funcionamiento de su sistema impositivo para valorar las ventajas y sobre todo los inconvenientes de las condiciones fiscales del país germano.

En Alemania existen tres niveles de gobierno previstos por la constitución:

- El Gobierno federal,
- Los gobiernos Regionales, y
- Las comunidades.

Según Mellado, J. (2007) “Las competencias para establecer y cobrar impuestos corresponden al gobierno federal; los gobiernos regionales también obtienen algunos tributos especiales”, si bien requieren una autorización previa del Consejo Federal. Al sostenimiento del sistema fiscal alemán deben

contribuir todos los ciudadanos y es muy importante señalar que apenas existe la evasión fiscal.

a. Aspectos de la tributación alemana

Personas físicas - Según Hernández, B. (2012) “La ley alemana considera que un individuo (persona física) es residente en Alemania si tiene su residencia o domicilio habitual en el país. Tener domicilio habitual en Alemania equivale a estar presente físicamente por un período de más de seis meses dentro de un año natural o bien por un período de seis meses consecutivos pasando por el cierre de un ejercicio fiscal”.

Todos los individuos residentes son gravados en función de su renta mundial. Los individuos no residentes son gravados únicamente en función de sus ingresos de fuente alemana. El ingreso de fuente alemana es aquel generado directamente en Alemania. Lo anterior incluye especialmente ingresos por bienes raíces en Alemania o resultantes de las actividades de un establecimiento permanente la nacionalidad no es en sí misma un criterio para establecer la residencia o gravabilidad fiscal, aunque podría ofrecer indicación (en casos excepcionales) sobre el arraigo que tenga un contribuyente en relación con al menos dos países.

Personas Jurídicas - Las sociedades con una sede registrada o con sede de dirección efectiva en Alemania son consideradas residentes en Alemania. Las sociedades extranjeras que no tengan sede legal ni sede de dirección efectiva en Alemania se consideran no residentes.

Repatriación de Beneficios - Las sociedades no residentes pueden repatriar libremente los beneficios u otros rendimientos de sus sucursales en Alemania sin que estén sujetos a gravámenes adicionales.

b. Principios de la tributación.

Tributación de Residentes - Así como en la mayor parte de las naciones que pertenecen a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el sistema tributario alemán se fundamenta en el principio de

imposición a escala mundial o sobre la renta global. De este modo se grava la totalidad de las rentas percibidas y como regla general también las ganancias patrimoniales por residentes en Alemania, sin importar el lugar del que proceda materialmente dicho rendimiento económico.

Según Mellado, J. (2007) “Las sociedades de capital, como por ejemplo las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, son consideradas sujetos pasivos a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Las sociedades de personas, como por ejemplo otras formas de sociedades, han de observar el régimen de transparencia fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades y por consiguiente sus impuestos se establecen a nivel de sus respectivos socios.

Una sociedad se estima residente en Alemania a efectos fiscales si su domicilio social o su sede de dirección efectiva se hallan en territorio alemán. Las sucursales de sociedades extranjeras en Alemania están sometidas y quedan gravadas como no residentes en base al principio de la tributación sobre la fuente local por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre Actividades Económicas en la medida en que la renta pueda atribuirse a este establecimiento.

Según Hernández, B. (2012) “Los tipos impositivos aplicables son los mismos tanto para las sucursales como para las sociedades residentes en Alemania, si bien los beneficios transmitidos por una sucursal alemana a su casa matriz en el exterior, no están sometidos a la retención fiscal que se aplica sobre las distribuciones de dividendos efectuadas por sociedades alemanas.

Tributación de no Residentes - En Alemania no existe un código separado sobre un Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sino que las reglas fiscales para los no residentes están contenidas en las mismas leyes que se aplican a los residentes.

Como norma general, los ingresos que se originen en Alemania obtenidos por no residentes están sometidos a retención fiscal sobre los ingresos brutos sin posibilidad de deducción alguna. Sin embargo, una excepción a esta regla

opera cuando dichos ingresos sean atribuibles a un establecimiento permanente mantenido en Alemania, caso en el cual se tributa sobre la base neta líquida atribuible al establecimiento permanente. Ante la carencia de un convenio de doble imposición, el tipo de retención es del 20%, exceptuando a los intereses, a los que se le practica una retención fiscal del 30%.

Según Hernandez, B. (2012) La transposición de la directiva de la Unión Europea concerniente a empresas matrices y filiales al derecho nacional alemán permite que los accionistas de la Unión Europea disfruten de exención de la retención fiscal en relación con dividendos distribuidos por empresas alemanas, en tanto que se observen unos determinados requisitos. Adicionalmente, a la luz del derecho interno alemán, los intereses y los royalties abonados a prestamistas de la Unión Europea están exentos de retención fiscal en Alemania.

Tipo de gravamen - Tal como hemos indicado antes, los beneficios empresariales en Alemania se gravan fundamentalmente por vía del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Actividades Económicas. Al primero se le aplica un suplemento, llamado "recargo de solidaridad" del 5,5% sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades.

Según Hernández, B. (2012) "El Impuesto sobre Sociedades se grava a un tipo del 15% tanto a las empresas alemanas como a las foráneas, impuesto que se incrementa al 15,83% en función del mencionado recargo de solidaridad del 5,5%. Por consiguiente, no existe distinción en el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades aplicado a los beneficios de una sociedad de responsabilidad limitada alemana respecto del que se aplica a los beneficios de una sucursal (o de la participación en una sociedad colectiva) de una sociedad extranjera.

Las sociedades extranjeras pueden repatriar libremente los beneficios u otros rendimientos de sus sucursales en Alemania sin que estén sujetos a gravámenes adicionales. No hay impuesto sobre la distribución de los beneficios de las sucursales al extranjero ni ninguna otra figura equivalente a la

retención fiscal que se practica al reparto de dividendos en sociedades de capital.

c. **Base imponible**

Rentas, plusvalías y ganancias patrimoniales - Como regla general, la base imponible comprende la totalidad de las rentas, incluyendo plusvalías y ganancias patrimoniales, generadas en un ámbito empresarial, independientemente de su tipo o lugar de realización (principio de la tributación de la renta global), salvo disposición legal contraria. Una exención importante podría aplicar por ej. A dividendos recibidos por filiales dentro o fuera de Alemania (95%) o por rentas generadas en el extranjero a través de establecimientos permanentes dentro los límites establecidos por los convenios de doble imposición que han sido pactados por Alemania (91 CDI en vigor, al 1º de enero de 2011). La tributación se efectúa pues de conformidad con la normativa básica del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y en caso de sociedades de capital, también del impuesto sobre actividades económicas.

Según Mellado, J. (2007) No obstante lo anterior, los contribuyentes alemanes pueden optar, en determinados casos, por retrasar la tributación de plusvalías producto de operaciones de enajenación de ciertos activos fijos que sean reemplazados por otros similares, a condición de que el nuevo activo haya sido incorporado en el mismo ejercicio o en el ejercicio anterior (reserva especial para la reinversión).

Deducciones - Generalmente se permite la deducción de la base imponible de todo tipo de gastos o costes relacionados efectivamente con las operaciones de la actividad comercial o profesional, incluso amortización de bienes, independientemente de que estos costes o gastos tengan naturaleza ordinaria o extraordinaria. Aun así, algunas restricciones aplican en cuanto a la deducción de ciertos gastos excluidos (por ej. no se puede deducir más que 70% de los costes de agasajo de comidas de negocio) o reglas especiales para tomar en

cuenta ciertos costes o gastos del negocio (por. ej. costes de viaje, coche de empresa, etc.).

Según Calderón J. (2006) “En este orden, la restricción más grave es la limitación de la deducción de los costes de la financiación de las actividades comerciales con fondos ajenos en un año fiscal, lo que resulta en un traslado de los costes de financiación no deducibles a los 5 ejercicios siguientes. Un denominado "saldo positivo de actividades de financiación" (costes de financiación ajena menos ingresos de financiación) será deducible hasta un 30% del "EBITDA fiscal" (resultado contable más ajustes impositivos según la normativa tributaria) de cada año fiscal. A esta regla general se le aplica una excepción según la cual se pueden deducir todos los costes de financiación ajena hasta un límite de EUR 3 millones por año fiscal. Adicionalmente, hay que tomar en cuenta reglas especiales para grupos de empresas y en caso de financiación por un socio.

Las reglas anteriormente indicadas también se aplican por lo general para determinar la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. Sin embargo, existen varias reglas especiales definidas por ley en cuanto a la deducción de costes de financiación ajena, alquileres, regalías, leasing, etc. El Impuesto sobre Actividades Económicas es deducible de su propia base imponible y de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No es deducible del Impuesto sobre la renta de las personas físicas sino que se permite un crédito fiscal para el IAE efectivamente pagado.

Pérdidas netas de explotación - La regulación vigente del Impuesto sobre Sociedades en Alemania permite utilizar las pérdidas netas de explotación que se hayan sufrido durante los ejercicios fiscales precedentes para compensar beneficios obtenidos en ejercicios posteriores hasta un tope de 1 millón de euros por año fiscal sin limitación alguna. Las pérdidas que excedan este importe serán deducibles hasta un límite de 60% en un año fiscal. Del mismo modo, es posible compensar las pérdidas con resultados de ejercicios precedentes aunque en este caso sólo hasta EUR 511.500 del ejercicio anterior

(en caso de la liquidación efectuada por un matrimonio de manera conjunta el límite es EUR 1.023.000).

Según Hernández, P. (2012) Otra restricción vigente es la limitación del uso fiscal del traslado de pérdidas a ejercicios futuros de una sociedad de capital en caso de la transferencia directa o indirecta de sus participaciones o acciones dentro de un periodo de 5 años (transferencias > 25 % < 50 % : pérdida parcial del traslado; transferencias > 50 % : pérdida total del traslado de pérdidas).

Tributación de Grupos Empresariales - Una empresa con su casa matriz en Alemania, junto con sus sucursales en territorio alemán, puede considerarse una única entidad a efectos fiscales.

El producto de tal consideración se conoce como. Los resultados anuales se unen y consolidan en las cuentas y en los resultados tributarios de la sociedad matriz, resultando por consiguiente factible la compensación de los beneficios y las pérdidas del grupo.

Igual consideración se puede conceder a efectos del impuesto sobre actividades económicas.

Las empresas no residentes pueden gozar de este estatus particular, siempre y cuando la empresa matriz o la empresa que ejerza el control tengan un establecimiento permanente en Alemania, al cual sea posible imputarle la totalidad de pérdidas y beneficios.

Tratamiento impositivo de la reestructuración empresarial – Según Calderón, J. (2006) "La Ley que regula el Tratamiento Fiscal de la Reestructuración Empresarial se basa en la idea de la neutralidad fiscal de reestructuraciones tales como fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y otras transacciones comparables. Las reglas fiscales que aplican a estas reestructuraciones complementan en Alemania a la normativa general de los impuestos sobre la renta. Dichas reglas son complejas y han sido modificadas varias veces. Desde que se promulgara en 2006 la última

modificación a esta ley, hacienda alemana ha estado trabajando en una circular interpretativa, cuya publicación se espera para otoño de 2011.

Otros aspectos fiscales de la reestructuración empresarial no están incluidos en esta ley sino que se encuentran en leyes especiales, en particular en la ley sobre el IVA y del Impuesto sobre la Adquisición de Bienes Inmuebles. La última ha sido modificada al respecto el 22 de diciembre de 2009 y en vigor desde el 1º de enero de 2010.

d. Tributación empresarial o societaria

Impuesto sobre Sociedades – Las sociedades de capital y personas jurídicas equiparadas reciben tratamiento de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. El tipo estándar es del 15%. Ahora bien, la carga tributaria combinada en Alemania se sitúa entre 30 - 33%, al incluirse al IS el recargo de solidaridad del 5,5% y el Impuesto sobre Actividades Económicas (que tiene una tasa que varía entre las diversas municipalidades).

Para evitar un doble gravamen a cargo de personas físicas, se aplica el denominado método de imposición parcial del 60%. En virtud de este método, únicamente el 60% de los dividendos y beneficios distribuidos son objeto de tributación, quedando sujeto éste al IRPF en relación con los titulares de las acciones, mientras que la parte restante queda libre de imposición. En el caso de un contribuyente que esté sujeto al pago del IS, el 95 % de los dividendos y de ganancias patrimoniales producto de una enajenación de acciones o participaciones sociales está exento de tributación.

Impuesto sobre Actividades Económicas - Según Calderón, J. (2006) “El impuesto sobre actividades económicas debe pagarlo cualquier persona (física o jurídica) que ejerza una actividad comercial o industrial en Alemania. El monto depende de la tasa decretada por el municipio y de un coeficiente multiplicador (la tasa efectiva varía del 14% al 17% de los beneficios, antes de deducir la propia tasa).

Toda actividad comercial llevada a cabo en territorio alemán se estima hecho generador del Impuesto sobre Actividades Económicas. El concepto de actividad comercial incluye todas aquellas actividades no asalariadas con las que se perciben beneficios sostenibles, de modo particular las actividades de las sociedades de capital. En cambio, están exentos de este impuesto los autónomos que ejercen profesiones liberales, tales como artistas, arquitectos, abogados, médicos, etc. Las empresas cuya actividad principal consiste exclusivamente o casi exclusivamente en el alquiler de bienes inmuebles a terceros (personas no vinculadas a la empresa) pueden solicitar la exención del resultado de la base imponible para los efectos del IAE.

Según Hernández, B. (2012) En el caso de las personas físicas comerciantes y de las sociedades de personas opera una exención fiscal hasta EUR 24.500 por año. El tipo del Impuesto sobre actividades económicas sufre un incremento escalonado para los beneficios que sobrepasan esa cantidad de entre un 1% a un 5%. Para las sociedades de capital se aplica uniformemente un tipo del 5%, y no existe reducción tributaria. La base de cálculo para la tributación es el beneficio industrial el cual se determina a partir de un procedimiento de evaluación regulado legalmente.

Sin embargo, la cantidad final del impuesto sobre actividades económicas dependerá del municipio en el que se haya asentado la actividad comercial. Esto es así puesto que cada municipio ha fijado un tipo de gravamen municipal con el cual se multiplica el coeficiente impositivo determinado según el tipo de impuesto legal. Este tipo de recargo municipal oscila entre un mínimo legal de 200% y un máximo que puede llegar actualmente a 490%, especialmente en zonas urbanas. El impuesto sobre actividades económicas es deducible de su propia base, de lo cual se deriva un tipo efectivo que fluctúa entre poco menos del 10% y cerca del 20%, según el lugar. Este impuesto es asimismo deducible como gasto a efectos del Impuesto sobre Sociedades. No es deducible del Impuesto sobre las personas físicas sino que se permite un crédito fiscal para el IAE efectivamente pagado.

Recargo de Solidaridad - Según Mellado, J. (2007) "A partir del año 1991 tanto el Impuesto sobre Sociedades como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se "recargan" con este suplemento de 5,5 % sobre el impuesto a pagar con el propósito de financiar los costes de reunificación e incorporación de la antigua República Democrática Alemana (RDA). En el ámbito de la tributación empresarial, el recargo se aplica únicamente al Impuesto sobre Sociedades y no al Impuesto sobre Actividades Económicas. El recargo de solidaridad fue introducido como un gravamen de tipo temporal; sin embargo el legislador no ha definido aún fecha para su eliminación.

Incentivos Fiscales - Por otro lado, así como existe un recargo existe también un incentivo para inversiones en la parte este del país, denominado. Este esquema de incentivo fomenta proyectos de inversión en los estados federados de Berlín, Mecklemburgo- Pomerania Occidental, Sajonia, Sajonia-Anhalt y Turingia. Los fondos que se otorgan a inversionistas con proyectos en Alemania del este, que cumplan con unos determinados requisitos establecidos por ley, están exentos del pago de impuestos.

2.2.11. Sistema tributario en Bolivia.

Código Tributario - Artículo 1º (Ámbito de Aplicación). Las disposiciones de este Código establecen los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario.

El Sistema Tributario determina el concepto y la clasificación de los tributos en Bolivia. Los tributos son las obligaciones en dinero que el Estado impone con el objeto de obtener recursos, que le permitan satisfacer las necesidades de la población boliviana mejorando su calidad de vida.

a. Clasificación

Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales y Patentes Municipales. En Bolivia, el Ministerio de Economía y Finanzas

Públicas se constituye en la autoridad fiscal competente; siendo responsable de la formulación y diseño de políticas para la obtención de recursos para el Estado, a través de tributos. Dicho Ministerio rige a la Administración Tributaria nacional, conformada por el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional de Bolivia, quienes recaudan, fiscalizan y garantizan la correcta aplicación de las normas; facilitando a los contribuyentes el pago de sus impuestos.

b. Impuesto

El impuesto es un aporte en dinero que se realizan las personas de acuerdo a la actividad económica que realizan. Éste permite al Estado contar los recursos necesarios para desarrollar programas y obras que mejoren la calidad de vida de los bolivianos y bolivianas.

c. Beneficios

El Estado Plurinacional de Bolivia redistribuye los recursos generados por la recaudación de impuestos a diferentes sectores, con el fin de atender las diferentes necesidades y demandas de la población. Así, los servicios de salud, la educación, programas sociales, infraestructura, seguridad, proyectos de desarrollo productivo y tecnológico, entre otros; son posibles gracias a los impuestos.

Por tanto, el asumir con responsabilidad el deber ciudadano de tributar permitirá sostener los gastos de nuestra casa, Bolivia.

d. Quien deben pagar

La contribución por motivo de impuestos se realiza en correspondencia a los ingresos de cada persona o institución, debiendo tributar en proporción a su capacidad económica como lo establece la Ley. El impuesto debe ser pagado por las personas denominadas contribuyentes, que pueden ser: Personas Naturales: Son hombres y mujeres que tienen un negocio propio o ejercen su profesión, por ejemplo: el plomero, el médico, el abogado, etc. Personas Jurídicas: Son las que se forman cuando varias personas se unen en una

empresa o sociedad para emprender una actividad económica determinada. Ya sean personas naturales o jurídicas deben inscribirse en los registros del Servicio de Impuestos Nacionales, para poder cumplir con sus obligaciones tributarias.

e. División de los impuestos en Bolivia

➤ **Régimen General**

Al Régimen General corresponden todas y todos los contribuyentes que tengan su Número de Identificación Tributaria y emitan la factura correspondiente. Las y los contribuyentes serán:

➤ **Personas Naturales**

Personas que generalmente ejercen profesiones liberales u oficios, así también, anticresistas, ahorristas y otros.

➤ **Empresas Unipersonales**

Personas naturales que realizan actividades económicas empresariales.

➤ **Personas Jurídicas**

Son empresas identificadas por una razón social, son sociedades conformadas de acuerdo al Código de Comercio (con acta de constitución o testimonio) o de acuerdo al Código Civil (asociaciones, fundaciones, entre otros).

2.2.12. Convenios firmados por Bolivia

➤ **Bolivia y España**

Ley N° 1816, 16 de diciembre de 1997, Artículo Único.- De conformidad al artículo 59, atribución 12a. de la Constitución Política del Estado, se aprueba y ratifica el Convenio entre la República de Bolivia y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio suscrito en la ciudad de La Paz, a los 30 días del mes de junio de 1997.

➤ **Bolivia – miembros de la CAN**

Decisión 578. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal,

Vigente desde 2004

➤ **Bolivia – Francia**

Para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Vigente desde 1996

➤ **Bolivia – Suecia**

Para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal con relación a los impuestos sobre la renta.

Vigente desde 1995

➤ **Bolivia - REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE**

Para evitar la doble imposición y la prevención de evasión fiscal con relación a los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Vigente desde 1995.

➤ **Bolivia – Alemania**

DS 14281 para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta el Patrimonio.

Vigente desde 1995

2.2.13. Aduana Nacional de Bolivia

➤

➤

➤

➤

➤ **Convenios.**

CONVENIOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR BOLIVIA
Organización Mundial de Comercio – OMC
Organización Mundial de Aduanas – OMA
Comunidad Andina (CAN)
Acuerdo de Complementación Económica N°36 Bolivia – MERCOSUR
Acuerdo de Complementación Económica N°66 Bolivia – Mexico
Acuerdo de Comercio de la Republica Bolivariana de Venezolana y Bolivia
Acuerdo de Complementación Económica N°31- ACE
Acuerdo de Complementación Económica N° 22 BOLIVIA – CHILE
Convenio Multilateral de Aduanas de América Latina, España y Portugal (COMAELP)
Acuerdo de Complementación Económica N° 47 BOLIVIA – CUBA
Asociación Latinoamericana de Integración ALADI
Acuerdo de Preferencia Arancelaria Regional N°4 (PAR 4)
Acuerdo de Semillas N°2 (AAP AG N°2)
Acuerdo de Alcance Regional N°7 de Cooperación e Intercambio de Bienes en las Áreas: Cultural, Educacional y Científica.
Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica N°70 BOLIVIA, CUBA, NICARAGUA Y VENEZUELA.
Protocolo de Adhesión del Estado Plurinacional de Bolivia al MERCOSUR.
Acuerdo de Transporte Fluvial por la Hidrovia Paragua Parana.

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas de Bolivia

Importaciones.

BOLIVIA: IMPORTACIONES SEGÚN GRANDES CATEGORÍAS ECONÓMICAS (GCE Rev. 3)
COMPARATIVO AL MES DE AGOSTO 2014-2017 (p)
 (En kilogramos brutos y dólares americanos)

Grandes Categorías GCE Rev.3	ENE - AGO 2014		ENE - AGO 2015 (p)		ENE - AGO 2016 (p)		ENE - AGO 2017 (p)	
	VOLUMEN	VALOR	VOLUMEN	VALOR	VOLUMEN	VALOR	VOLUMEN	VALOR
Alimentos y Bebidas	554.845.759	480.309.451	427.384.378	395.813.328	462.769.873	391.697.547	627.972.795	442.483.029
Suministros Industriales no especificados en otra partida	1.618.046.123	1.921.362.135	1.741.817.147	1.875.763.160	1.826.548.708	1.679.815.922	1.692.940.163	1.772.786.640
Combustibles y Lubricantes	678.623.255	767.330.544	789.874.846	671.040.380	713.211.743	412.931.875	852.524.985	577.887.276
Bienes de Capital (excepto el equipo de transporte) y sus piezas y accesorios	186.143.271	1.776.182.917	171.753.046	1.599.135.168	159.104.016	1.248.186.681	163.316.185	1.438.936.920
Equipo de Transporte, sus piezas y accesorios	170.941.247	1.105.409.131	176.884.495	1.078.899.968	164.021.457	1.018.433.017	172.745.029	976.724.220
Artículos de consumo no especificados en otra partida	198.571.485	713.685.543	196.780.781	731.067.666	218.035.001	720.606.782	211.314.263	763.119.484
Bienes no especificados en otra partida	169.568	5.487.797	72.806	1.380.039	353.963	10.438.362	1.370.519	8.926.077
Efectos Personales	1.787.312	4.226.565	1.691.765	4.251.708	1.459.877	3.685.145	1.000.578	2.564.670
TOTAL IMPORTADO	3.409.128.020	6.773.994.083	3.506.259.264	6.357.351.417	3.545.504.638	5.485.795.331	3.723.184.517	5.983.428.316

Fuente: Instituto Nacional de Estadística – INE / Elaboración: Instituto Boliviano de Comercio Exterior – IBCE / (p): Datos preliminares
 Nota: No incluye efectos personales

Exportación

BOLIVIA: EXPORTACIONES SEGÚN GRUPOS DE PRODUCTOS
COMPARATIVO ENERO – JULIO DEL 2014 – 2017
 (En kilogramos brutos y dólares americanos)

GRUPOS	ENE-JUL 2014		ENE-JUL 2015 (p)		ENE-JUL 2016 (p)		ENE-JUL 2017 (p)	
	VOLUMEN	VALOR	VOLUMEN	VALOR	VOLUMEN	VALOR	VOLUMEN	VALOR
NO TRADICIONALES	1.806.085.883	1.364.677.972	1.545.489.495	1.051.108.873	1.848.613.103	1.044.819.091	1.405.328.133	854.182.292
Soya y derivados	1.331.200.272	678.883.189	1.117.582.299	462.239.818	1.402.420.694	521.421.824	1.005.169.142	377.551.878
Quinoa	18.136.895	121.188.977	14.632.648	69.737.325	16.298.151	46.103.622	18.338.113	42.422.466
Nueces del Brasil (castaña)	14.652.789	89.398.708	13.231.721	97.229.106	15.901.034	103.781.184	11.138.400	119.712.738
Girasol y derivados	87.382.163	57.010.886	33.589.237	24.238.602	49.114.329	23.046.575	32.245.990	16.275.224
Joyería	6.265	48.428.203	6.639	65.838.540	5.320	77.093.987	6.071	66.024.574
Maderas y sus manufacturas	36.243.678	40.255.766	30.838.272	39.480.446	27.648.651	30.319.582	26.785.570	28.389.887
Cueros y sus manufacturas	11.872.308	39.163.932	9.344.390	29.807.008	9.846.652	22.044.593	10.666.069	21.448.173
Lácteos	13.729.057	36.613.730	10.065.005	25.078.907	7.926.153	10.084.654	4.944.019	13.118.237
Azúcar, alcohol y derivados	55.533.747	32.599.497	44.474.385	24.772.334	68.088.148	36.666.035	29.330.903	15.590.849
Confecciones textiles	826.441	20.337.422	640.625	14.418.509	341.127	3.721.109	301.547	2.993.840
Bananas	67.970.729	19.491.045	73.334.271	21.283.607	78.586.529	22.014.310	74.241.905	19.084.470
Frijol	10.507.739	11.183.713	12.584.953	10.786.828	15.315.048	13.543.406	4.010.128	4.891.975
Palmitos	4.783.034	10.107.939	4.819.804	10.181.897	3.798.580	6.584.095	3.998.445	6.160.821
Café	2.036.870	7.806.300	564.308	3.004.661	649.365	3.276.943	469.168	3.212.567
Otros productos	151.203.897	152.208.664	179.780.938	153.011.285	152.673.322	125.117.172	183.682.663	117.303.593
TRADICIONALES	15.166.822.609	6.425.327.303	14.844.579.934	4.307.329.426	13.732.605.830	2.968.866.162	12.430.583.142	3.459.650.286
Petróleo / gas y derivados	14.374.451.854	4.111.738.891	14.009.221.032	2.594.928.991	12.814.869.244	1.305.656.597	11.535.388.414	1.488.397.896
Minerales	792.370.755	2.313.588.412	835.358.902	1.712.400.435	917.736.586	1.663.209.565	895.194.728	1.971.252.390
TOTAL	16.972.908.492	7.790.005.275	16.390.069.429	5.358.438.299	15.581.218.933	4.013.685.253	13.835.911.275	4.313.832.578

Fuente: Instituto Nacional de Estadística – INE / Elaboración: Instituto Boliviano de Comercio Exterior – IBCE / (p): Datos preliminares
 Nota: No incluye reexportaciones ni efectos personales

DESEMPEÑO GENERAL

En el período enero-julio del 2017, las exportaciones bolivianas (sin reexportaciones ni efectos personales) sumaron **4.314 millones de dólares** registrando un crecimiento del **7%** en términos de valor, pero una caída del **11%** en volumen, comparado al mismo lapso del 2016. Las ventas externas de hidrocarburos y minerales representaron el **80%** del total exportado. Por su parte los productos "No Tradicionales" registraron caídas en casi todos los grupos exceptuando castaña y lácteos.

Modelo OCDE

La OCDE señala en la introducción al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio que, de forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Los Estados son conscientes de los obstáculos que se presentan en la economía por la doble imposición internacional y han mostrado cada vez mayor interés en solucionar esta problemática, acudiendo a medidas unilaterales (legislación interna), medidas bilaterales o multilaterales como son los convenios internacionales. Los convenios de doble imposición (CDI) básicamente buscan repartirse la tributación entre el país de la fuente y el país de residencia y fijar cargas máximas para determinados tipos de rentas.

Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica.

Dicho modelo contiene 31 artículos bajo siete capítulos, referentes a: Ámbito de aplicación, definiciones, imposición de las rentas, imposición del patrimonio, métodos para eliminar la doble imposición, disposiciones especiales y disposiciones finales.

Entre otras ventajas o beneficios los CDI establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, generan un ambiente favorable a la inversión,

dan certeza jurídica y consolidan un marco legal seguro y predecible y por último son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional.

3. PROPUESTA

Una propuesta importante tiene que estar encaminada a establecer en un término de corto plazo, un nuevo modelo regional que impulse no solo el lento proceso de integración de nuestra comunidad andina, sino que además no se convierta en un impedimento para los países miembros al momento de negociar tratados bilaterales sobre la materia sino por el contrario se convierta en un instrumento útil para negociar frente a otros países sin afectar la respectiva regional en materia tributaria y de inversión extranjera.

Para el planteamiento de este modelo se hace necesario recoger las ventajas comparativas que ofrece el modelo de la OCDE y aplicarlas al caso Boliviano, en primera instancia considero importante adoptar un modelo de convenio dinámico que permita actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales sin tener que esperar a una revisión completa.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de haber analizado las cuestiones aquí planteadas y haber desglosado los conceptos fundamentales de los impuestos que intervienen en la doble tributación, nos lleva a concluir con las siguientes observaciones y propuestas:

La doble tributación es el resultado de una mala política fiscal en nuestro país.

Sería adecuado resolver esta controversia limitando potestades tributarias desde el estado, gobernaciones y municipios, tenemos que hacer conciencia y crear más impuestos y ampliar la base de contribuyentes y no seguir creando cargas tributarias sobre los ya existentes.

Es necesaria la correcta aplicación de los principios tributarios para así crear impuestos eficaces con una capacidad constructiva hacia los sujetos pasivos, creer en la población que paga sus impuestos, en relación entre lo que paga y los servicios que reciben,

El análisis precedente permite realizar unas conclusiones del trabajo y formular algunas recomendaciones frente a la legislación boliviana actual y frente al modelo de convenio que el país debe adoptar y las condiciones para lograrlo

Las recomendaciones están dadas por informes y cuadros estadísticos que demuestran que en Bolivia hay el potencial para inversión extranjera y poder general fuentes de empleo, para esto se tiene que tener una política de estado con los tributos, que estos sean más flexibles en condiciones que sean favorables para el estado boliviano como para el inversionista.

Otro de los temas fundamentales es la falta de información que tiene el SIN (Impuestos Nacionales), por temas que aún se desconoce y que el usuario final que sería el sujeto pasivo es quien paga los platos rotos de una mala interpretación de nuestros mismas normas y la actualización de estas hacia los tributos que son beneficiosos y perjudiciales para el sujeto pasivo, por esto y por otras cosas más, es necesario implementar convenios que realmente sirvan y en especial con aquellos países de la región que son un plus para el

mejoramiento de una sociedad que está harta de un sistema tributario abusivo, que solo sabe generar ingresos por medio del desconocimiento de la gente de las normas.

BIBLIOGRAFÍA

<http://www.cambio.bo/> (CEPAL: BOLIVIA TENDRÁ EL MAYOR CRECIMIENTO EN 2016 Y 2017)

<https://fundacion-milenio.org/> (Informe de Milenio sobre la Economía de Bolivia, No. 39)

<http://www.redalyc.org/> LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN BOLIVIA - VERGARA SANDÓVAL, Rafael

Vice ministerio de política tributaria dirección general de estudios tributarios - Reporte Tributario 2009

Autoridad de Impugnación Tributaria – Memoria anual 2008

Fundacion Jubileo – Sistema Tributario En Bolivia

Tributacion en America Latina – Oscar Cetrangolo