

FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN GESTIÓN DEL DESARROLLO Y POLÍTICAS PÚBLICAS



**FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES
Y DE POLÍTICA FISCAL
PARA LA DEFENSA DEL “PRINCIPIO DE LA FUENTE”**

TESIS DOCTORAL

Postulante: Mg. Sc. Gustavo Enrique Viaña Espinoza

Tutor: Dr. José Viaña Armijo, Post Ph. D.

La Paz Bolivia

2022

DEDICATORIA

Dedico este trabajo académico a mis papás
cuyos desvelos y anhelos
están centrados en mi realización personal y profesional

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Mayor de San Andrés,
a la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales,
al Doctorado en Gestión del Desarrollo y Políticas Públicas;
y de manera particular a mi tutor de tesis.

FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES Y DE POLÍTICA FISCAL PARA LA DEFENSA DEL “PRINCIPIO DE LA FUENTE”

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

1. PRESENTACIÓN
2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA CIENTÍFICO
3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA CIENTÍFICO

CAPÍTULO I

GENERALIDADES

1. ESTUDIOS SOBRE EL TEMA
2. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN
3. PARADIGMA DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO II

FUENTES Y MÉTODOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. FUENTES DE LA INVESTIGACIÓN
2. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN
3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO III

OBJETIVOS

1. OBJETIVOS
2. LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN
3. IDEA CIENTÍFICA A DEFENDER

CAPÍTULO IV

DISEÑO METODOLÓGICO

1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN
2. TIPO DE INVESTIGACIÓN
3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO V

MARCO EPISTEMOLÓGICO

1. IDENTIFICACIÓN DEL MODELO EPISTEMOLÓGICO
2. REFERENTES HISTÓRICOS DEL MODELO EPISTEMOLÓGICO
3. SUSTENTO FILOSÓFICO DEL REALISMO EPISTEMOLÓGICO

CAPÍTULO VI

MARCO TEÓRICO

1. MARCO TEÓRICO GENERAL
2. MARCO TEÓRICO ESPECÍFICO

CAPÍTULO VII

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1. PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL
2. PRINCIPIO DE LA FUENTE
3. VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

CAPÍTULO VIII

ANÁLISIS ECONÓMICO

PRINCIPIO DE LA FUENTE VS PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL

1. PRINCIPIOS JURISDICCIONALES FISCALES
2. INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)
3. ENTRADA DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)
4. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE
5. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

CAPÍTULO IX

CONTENIDO IDEOLÓGICO-POLÍTICO DEL MODELO DE LA OCDE

1. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN
2. CONTENIDO IDEOLÓGICO DEL MODELO DE LA OCDE
3. CONTENIDO POLÍTICO DEL MODELO DE LA OCDE
4. PROYECCIÓN HISTÓRICA DEL MODELO DE LA OCDE

CAPÍTULO X

FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES

PARA LA DEFENSA DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

1. NORMA BOLIVIANA EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE LA FUENTE
2. DEFENSA IDEOLÓGICA DOCTRINAL DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE
3. FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES Y DE POLÍTICA FISCAL
4. DEMOSTRACIÓN DE LA IDEA CIENTÍFICA A DEFENDER

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

1. PRESENTACIÓN
2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA CIENTÍFICO
3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA CIENTÍFICO

INTRODUCCIÓN

1. PRESENTACIÓN

Una de las consecuencias del fenómeno de la globalización internacional es el tema tributario de la doble imposición fiscal. Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el impuesto es percibido por dos o más Estados en razón de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. Es por esta razón que los países celebran tratados para eliminar o aminorar la doble tributación, estableciendo procedimientos específicos para este efecto.

La doble imposición se considera uno de los más agudos problemas en materia de fiscalidad internacional, sobre la misma que se cuestiona la efectividad de los tratados y sus bases sobre las cuales se construye la distribución de potestades tributarias entre los países signatarios de estos convenios, cuyo presupuesto es la satisfacción simultánea basado en el principio de equidad. Sin embargo, la falsa suposición de que la doble imposición se produciría en ausencia de tratados fiscales, la verdad de la cuestión es que, incluso en ausencia de los tratados fiscales, los países tienen incentivos para paliar la doble imposición de forma unilateral, incluso sin la cooperación de otros países. Para este efecto, se han creado modelos de convenios, con el objeto de prevenir o atenuar la doble imposición internacional; empero, todavía falta analizar el verdadero trasfondo de estos convenios y, de manera particular, el de la OCDE. Por ello, dada la importancia que reviste esta temática tributaria específica, es necesario realizar un estudio de su evolución histórica y análisis de su contenido ideológico-político, a fin de comprender plenamente el papel que estos convenios fiscales desempeñan.

En consecuencia, esta tesis doctoral se orienta por sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, que es por excelencia, el que vela por los intereses fiscales nacionales, en función de la potestad tributaria que tiene para sí en Estado.

Este propósito de sustentar los fundamentos doctrinales, de carácter teórico, para defensa del Principio de la Fuente, es el hilo conductor de esta tesis, la línea rectora, el fundamento y razón epistemológica de este trabajo intelectual, idea que a lo largo de esta tesis se repite constante e insistentemente.

El hilo conductor de esta tesis doctoral, citada de manera reiterativa es eso: sustentar los fundamentos teóricos ideológico-político, de política fiscal doctrinal para la defensa del Principio de la Fuente, a partir de analizar, desde el punto de vista teórico, los principios para esta sustentación, fundada en el análisis doctrinal, en función de la idea científica a defender, propia de una tesis doctoral, de enfoque de carácter cualitativo, que no considera el análisis económico en términos de datos numéricos, cifras, porcentajes, etc., de carácter más bien cuantitativo, propio más bien de las investigaciones de carácter de tesis de maestría; sino, el análisis y propuesta de dimensión cualitativa que; no obstante, se incluye un capítulo, para demostrar las dimensiones de este problema.

2. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA CIENTÍFICO

El problema científico es la esencia del problema de la investigación. El objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional es temática tributaria de consenso, por razones de justicia económica; porque, impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de vincular dos países, por origen o por la residencia de su titular.

El objetivo principal de los modelos es precisamente el de ofrecer las bases técnico-jurídicas para resolver este problema de la doble imposición, cuando los países miembros acuerden entre ellos nuevos Convenios bilaterales, o revisen los existentes. El modelo de la OCDE, como factor para prevenir o mitigar la doble imposición internacional, como señala Tsilly Dagan, en buenas cuentas no es nada más que un mito, en la medida en que sus objetivos son menos protagónicos, pues considera que sólo serían lde mérito trámite. En este caso, de “facilitar aspectos burocráticos y de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, junto con otros objetivos mucho más cínicos. Dentro de ellos, particularmente la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico”¹, sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia, además de ponerse en duda estos objetivos, en particular, orientados a redistribuir los ingresos fiscales.

¹ SCHINDEL, Ángel
Los Criterios de la Fuente y de la Residencia.
Estudios de derecho tributario constitucional e internacional
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998. pág. 822.

¹ Según mi tutor, el Dr. José Viaña, Post Ph. D.:

“La forma de citar las fuentes según el modelo APA es vaga, imprecisa e inadecuada: (J. Fernández: 2010).
No describe: nombre completo del autor, nombre del libro, número de página, editorial, lugar y año.

- Un solo apellido no identifica con precisión al autor. Describir sólo el apellido paterno vale únicamente para aquellos célebres e inconfundibles autores: (Platón: S. IV a.C.)
- El año citado no se sabe si se refiere a: 1) la edición consultada, 2) la fecha en la cual se publicó la obra ó 3) cuando ésta se escribió.
- El texto escrito no determina si es de un autor citado, de dónde a dónde; o si por el contrario, se está parafraseando, confusión derivada de la ausencia de comillas, que permita saber, inequívocamente, su citación.
- La citación APA obvia la aplicación de Word y sus comandos de *insertar*, *nota al pie*, que permite registrar correlativamente las citas de los libros, como también los comentarios a pie de página,

Finalmente, decir que, esta norma, -que no es la única-, permanentemente realiza cambios caprichosos e insustanciales, que ocasionan que casi nunca se esté al día con la manera de citar que, constituye una forma de autoritarismo devenido de la American Psychological Association, unos psicólogos que incursionan en un campo que no les compete, siendo en todo caso, atribución más afín de los literatos.”

En consecuencia, no incurriré en estos errores de esta “norma” y asumiré mis citas como mi tutor me indica, que considero que es la forma seria y apropiada, al margen que el programa de este doctorado, no obliga asumir las normas APA.

La estructura del modelo de la OCDE no contempla los legítimos intereses de los países en desarrollo, por ello, las políticas de estos países tienden más a acercarse al Modelo de las Naciones Unidas; empero, siguen el modelo de la OCDE; porque, finalmente, se imponen en las negociaciones. El modelo de la OCDE; no obstante, de las serias objeciones de los países en vías de desarrollo, se ha visto fortalecido por los esfuerzos y recursos invertidos por esta organización, debido a que este tipo de convenios son medios apropiados para facilitar la exportación de capitales, bienes y servicios de países cuyas economías dependen, fundamentalmente, de mercados externos.

3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA CIENTÍFICO

El objetivo del modelo de convenio de la OCDE, como factor para lograr un justo reparto de rentas a nivel internacional es, -en gran parte-, un mito, en la medida en que, en determinados casos, es el de simplemente facilitar meros aspectos burocráticos, de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, para simplemente atenuar o evitar la doble imposición.

En consecuencia, el problema científico central de esta tesis doctoral es formular fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, que es por antonomasia, el principio primario de la renta.

En cuanto al planteamiento del problema, asumiendo las recomendaciones del tribunal G. Flores, cabe decir que los "síntomas" de este problema tributario reside en la pretensión, por ejemplo, de las algunos contratos de extranjeros que pretenden si aplique el principio de Renta Mundial, en lugar del Principio de la Fuente, cuyas causas serían establecer un pésimo precente tributario para nuestro país, y cuyo pronóstico sería el de perder dividendos para el fisco, siendo la solución, aplicar el principio favorable a los intereses connacionales.

CAPÍTULO I
GENERALIDADES

1. ESTUDIOS SOBRE EL TEMA
2. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN
3. PARADIGMA DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO I GENERALIDADES

1. ESTUDIOS SOBRE EL TEMA²

Sobre el sostenimiento de fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, dentro de la literatura revisada, no existen libros ni textos expresamente referidos de manera específica sobre este tema.

Existe alguna literatura referente al tema, que trata sobre esta temática de manera tangencial y desde el punto de vista específicamente técnico, como el libro de Carlos Otálora Urquiza, "Economía Fiscal"³ sin referirse expresamente al contenido ideológico doctrinal sobre el Principio de la Renta Mundial, versus el Principio de la Fuente, menos orientados a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado. La única bibliografía encontrada sobre este tema, se refiere a escasos artículos, producto de las denominadas Jornadas de Derecho Tributaria, que de manera periódica realiza la Autoridad de Impugnación Tributaria, entre ellos, se encuentran los siguientes ensayos de carácter absolutamente técnicos, tratados con total independencia del análisis de su contenido doctrinal

² El motivo de esta desatención reside en la propia naturaleza del Derecho Internacional Tributario, que en rigor de verdad, se sitúa entre el Derecho Financiero y Tributario, caracterizado por el abandono de su tratamiento teórico; no obstante, de su importancia.

³ Libro recomendado por el Dr. Carlos Gustavo Machicado S, Ph. D. que; no obstante, no argumenta nada nuevo de lo sostenido en esta tesis; menos aún, proporcionar datos cuantitativos respecto de las inversiones extranjeras en el país.

- Araujo, J. C. (2010). El principio de la renta mundial en comparación con el Principio de la Fuente y los impactos en los contribuyentes, en Memoria III Jornadas de Derecho Tributario (AIT). La Paz, Bolivia.
- Cisneros, C. J. (2010). El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente, ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana, en Memoria Superintendencia Tributaria. La Paz.
- Quispaya, R. U. (2010). El principio de la renta mundial en comparación con el Principio de la Fuente en Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. La Paz.

Como se puede advertir, estos breves ensayos abordan esta temática desde la perspectiva técnica del problema de la doble tributación, prescindiendo de su contenido ideológico doctrinal, que es tema sustancial, para develar su verdadero trasfondo.

2. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

De manera general, dentro del ámbito del Derecho Tributario, existen dos teorías contrapuestas que sustentan dos modelos. La primera, el Principio de la Renta Mundial; en tanto, la segunda, el Principio de la Fuente. El Principio de la Fuente, referido por Ramón Valdés Costa, quien “destacó ya hace más de dos décadas, que el movimiento codificador del derecho tributario en América latina ofrecía características que lo colocaban en un primer plano dentro del derecho comparado”⁴. Principio expuesto para poder eliminar la doble imposición; tanto económica, como jurídica, con arreglo a los principios de materia tributaria.

⁴ CASÁS, José Osvaldo
La Codificación Tributaria como Instrumento de seguridad Jurídica.
Estudios de derecho tributario constitucional e internacional.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998. págs. 150 - 151.

Sobre esta temática se han realizado muchos y serios estudios en la doctrina tributaria internacional; pero, no sobre el contenido ideológico-político del Modelo de la Organización para la cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, lo cual amerita la realización de este trabajo académico, menos sobre fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que encuentra en esta tesis doctoral su objetivo central, derivado de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

Lo curioso es que; no obstante, de que el Principio de la Renta Mundial es, a todas luces, contrario a los intereses fiscales del país y de los países latinoamericanos, algunos tributaristas no lo advierten. Además, sus intereses extraterritoriales, no sólo se circunscriben al plano económico; sino, al económico, ideológico-político; cuyos objetivos, no develados, son los de facilitar aspectos burocráticos y de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, como también facilitar la libre circulación de capitales, bienes y servicios; orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo; aplicando el principio de la Renta Mundial, en desplazamiento del Principio de la Fuente sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia. En consecuencia, el problema científico central de esta tesis doctoral es formular fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente.

3. PARADIGMA DE LA INVESTIGACIÓN

Los paradigmas son modelos de investigación para: describir y explicar el fenómeno de estudio, de carácter positivista; interpretar y comprender la realidad, de esencia interpretativa; actuar y transformar cualitativamente la problemática en cuestión, de proyección sociocrítica.

El paradigma que ilumina esta tesis doctoral, que tiene por objetivo central sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado, no sólo pretende circunscribirse a interpretar y comprender la realidad de la política fiscal; sino, aspira a comprender científicamente la temática estudiada y transformar cualitativamente esta realidad, sentando los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, asumiendo en consecuencia el paradigma sociocrítico.

Este paradigma, derivado de la Escuela de Frankfurt⁵ y la filosofía neo-marxista⁶, sustentada en las teorías filosóficas de Max Horkheimer y Theodor Adorno, establecido como paradigma de carácter ideológico-político, constituye un modelo de investigación científica que tiene como objetivo promover las transformaciones sociales. Sustenta que la investigación tiene como objetivo dar respuesta a determinados problemas sociales, modelo de investigación que postula la unidad dialéctica entre teoría y práctica; aplicado en este caso en particular, a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, benefactor de los intereses fiscales connacionales, en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

⁵ La Escuela de Frankfurt, fue una escuela alemana preocupada en establecer una teoría social y filosofía crítica, conformada por un selecto grupo de investigadores e intelectuales en la década de 1930, bajo la influencia marxista, preocupados por la sociedad capitalista y por establecer los fundamentos para el análisis de la sociedad, dentro de cuyas figura estelares se encontraban intelectuales de la talla de Theodor Adorno, Jürgen Habermas, Herbert Marcuse, etc.

⁶ La filosofía neomarxista, es la corriente de pensamiento filosófico-científico, inspirado en los fundamentos de la filosofía dialéctica marxista y su aplicación al campo histórico-social: el Materialismo Histórico.

CAPÍTULO II
FUENTES Y MÉTODOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. FUENTES DE LA INVESTIGACIÓN
2. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN
3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO II FUENTES Y MÉTODOS DE LA INVESTIGACIÓN

1. FUENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Constituyen las fuentes de investigación de esta tesis doctoral, orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en este caso referido con fuentes primarias y fuentes secundarias:

Las fuentes primarias de esta tesis doctoral, que tiene por objetivo central sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado, están conformadas por la versión de connotados tributaristas.

Entre estos renombrados tributaristas figuran intelectuales como Adolfo Atchabaian, (Argentina), Antonio Hugo Figueroa (Argentina), Giuliani Founrouge (Argentina), Carlos Raimondi (Argentina), Ángel Schindel, (Argentina), Philip Nimerman, (Alemania), Klaus Vogel, (Alemania), Tsilly Dagan, (EEUU), Elizabeth Owens (EEUU), Tsilly Dagan, (EEUU), Peggy B. Musgrave (Inglaterra) Richard A Musgrave, (Inglaterra), Hugh Ault, (EEUU); Michael McIntyre, (EEUU), Zolt y Kowal, (EEUU), Elizabeth Owens (EEUU), Ramón Valdés Costa (Uruguay), etc., etc. que, desde su propia perspectiva interpretativa, permiten dar luces sobre los alcances e implicaciones del establecimiento de los modelos tributarios y sus implicancias fiscales y en especial, sobre la defensa del Principio de la Fuente.

También, las fuentes primarias están constituidas por la información contenida sobre la temática tributaria en general y sobre los sustentos ideológicos y doctrinales y de política fiscal, producto de la propia reflexión del autor de esta tesis doctoral.

Las fuentes secundarias están conformadas, para sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado, están constituidas por excelencia, por las fuentes bibliográficas; es decir, referidas a los libros especializados en materia tributaria, como también textos y artículos que tratan sobre esta temática específica.

No obstante, cabe decir que la doble imposición fiscal; -aunque no lo parezca-, no es tema central o asignado como de importancia sustantiva dentro de la dogmática tributaria, por lo menos hasta donde expresamente se conoce y a decir de otros entendidos en esta materia tributaria específica, debido a que esta rama especialidades del tema tributario es una de las más jóvenes; no obstante de ser importante, con relación a las relaciones económicas internacionales y en razón de la globalización de la economía, es tradicionalmente desatendida, lo que explica la casi inexistente bibliografía específica sobre el tema, problema que reside en la naturaleza del Derecho Internacional Tributario, situado entre el Derecho Financiero y Tributario, que es objeto de abandono teórico.

En consecuencia, la poca bibliografía sobre este tema, no es muy actualizada; tanto así que; por ejemplo, la entidad especializada en temas tributarios como es la Autoridad de Impugnación Tributaria, la AIT, que realiza cada año sus tradicionales Jornadas de Derecho Tributario, sólo en una ocasión abordó el tema de la doble tributación, mediante dos expositores que trataron sobre este tema de manera general el año 2010 y posteriormente, nunca más ningún tributarista, menos esta entidad volvió a abordar sobre el particular en sus sucesivas versiones anuales hasta el presente.

De manera específica este tema fue tratado por Roberto Ugarte Quispaya en su exposición "El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente".

Además de él, figura Carola Jáuregui Cisneros con su ponencia “Bolivia El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente, ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana”, tema, como se sostuvo precedentemente, es olvidado hasta el día de hoy, circunstancia que dificulta sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, derivado de la facultad primaria originaria del tributo que le asiste al Estado en virtud de su potestad soberana de imposición fiscal.

Por otra parte, casi toda la bibliografía existente, sobre todo de tesis, todas ellas, sin excepción, son defensoras del Principio de la Renta Mundial y de sus “bondades” que ofrece este tipo de convenios fiscales y una de ellas, apunta a darle su piso legal.⁷

2. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

De manera concreta, el presente trabajo académico de tesis doctoral, cuyo objetivo central es sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado, metodológicamente tiene como sustento epistemológico el método analítico-crítico, dentro de la dogmática jurídica.

Los métodos específicos de investigación que son empleados en la presente tesis doctoral orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y formular una política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente.

Entre estos métodos, figuran los siguientes:

⁷ ORELLANA, Karyn

La inclusión en la ley N° 843 (texto ordenado) la regulación de los establecimientos permanentes de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior.

Tesis Universidad Andina Simón Bolívar

a. Método reflexivo

Importante la reflexión y explicación teórica de los fenómenos sociales, que implica la formación y desarrollo del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, fenómeno tributario dinámico, condicionado por varios aspectos y sobre el desarrollo del Principio de la Renta Mundial y del surgimiento del Principio de la Fuente.

b. Método histórico

Utilizado de manera principal para describir el marco histórico general de la evolución y desarrollo del modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, que supuestamente constituye un mecanismo idóneo y absolutamente técnico para este propósito.

c. Método analítico

Utilizado en el estudio analítico de la evolución y desarrollo del modelo de la OCDE, para evitar la doble tributación, como también para analizar el Principio de la Fuente.

d. Método deductivo

Aplicado en el conocimiento científico, partiendo de lo general, para derivar en lo particular; en este caso para estudiar el tema de los convenios tributarios para evitar la doble imposición fiscal en general, para derivar en el estudio del contenido ideológico político del modelo de la OCDE y sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente

3. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

Las técnicas e instrumentos de investigación de esta tesis doctoral orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente están constituidos por:

Técnicas de investigación:

- Técnicas de reflexión, sobre la temática de esta tesis doctoral.
- Técnicas de deducción, para inferir el contenido y los alcances de los modelos tributarios.
- Técnicas de entrevistas no estructuradas, realizadas a especialistas y expertos en materia tributaria.
- Técnicas de análisis de bibliografía especializada sobre la temática de esta tesis doctoral.

Instrumentos de investigación

- Libros especializados sobre Derecho Tributario.
- Textos especializados sobre principios tributarios.
- Convenios tributarios suscritos, relativos a la doble tributación internacional.
- Precedentes tributarios oficiales, emanados por autoridad competente.
- Cuaderno de notas, para registrar las conceptualizaciones de especialistas tributarios.
- Medios y soportes informáticos, para registrar precedentes tributarios.

En conjunto, estos instrumentos de investigación tienen por objetivo central sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que en esencia, derivan de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

CAPÍTULO III

OBJETIVOS

1. OBJETIVOS
2. LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN
3. IDEA CIENTÍFICA A DEFENDER

CAPÍTULO III

OBJETIVOS

1. OBJETIVOS

Los objetivos que asume esta Tesis Doctoral son de dos dimensiones:

Objetivo general

- Sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en virtud de la potestad primaria de imposición tributaria que le asiste al Estado y de los intereses fiscales nacionales.

Objetivos Específicos

- Describir el contenido económico, ideológico-jurídico, para evitar la doble tributación, del Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, los principios de la Renta Mundial y el Principio de la Fuente, afín a los intereses fiscales nacionales.
- Analizar el contenido económico, ideológico-político del Modelo de la Organización para la cooperación y Desarrollo Económico, OCDE para evitar la doble tributación y los principios de la Renta Mundial versus el Principio de la Fuente.
- Determinar hacia dónde va encaminado el enfoque de la política de negociación del convenio de la OCDE, aplicado por los países desarrollados, en relación con los países en vías de desarrollo y sustentar fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente.

2. LÍMITES DE LA INVESTIGACIÓN

La delimitación de este trabajo de investigación académico orientado a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente contempla las dimensiones temática, temporal y espacial. Claramente especificados,

a. Delimitación temática

Tiene que ver con el tema de la tesis. Esta tesis tiene delimitación temática orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, a partir del análisis del contenido ideológico-político del modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación y su expresión fiscal: el Principio de la Renta Mundial.

b. Delimitación temporal

Tiene que ver con el tiempo, en este caso particular, para esta investigación se utilizo datos del año 2000 al 2022. La delimitación temporal que se toma esta tesis, comprende el proceso de formación del Principio de la Fuente y del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE y el análisis de su estructura actual, que en la práctica es defensora del Principio de la Renta Mundial.

c. Delimitación espacial

Tiene que ver con el espacio, el lugar. El estudio de la sustentación teórica para la defensa del Principio de la Fuente y el análisis de la formación y desarrollo del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, tiene alcance espacial nacional e internacional.

3. IDEA CIENTÍFICA A DEFENDER⁸

El Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE y su expresión fiscal, el Principio de Renta Mundial, para evitar la doble tributación, tiene contenido económico, ideológico-político, orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo, por lo que es necesario sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente.

Esta Tesis Doctoral sustenta una idea científica, propia de una tesis doctoral y no una hipótesis, que es más afín a las tesis de licenciatura y de maestría: La idea a defender tiene dimensión más elevada y sustancial que la sustentación de una hipótesis.

La idea científica, encierra un concepto teórico profundo, a ser sustentado y fundamentado; diferente a la formulación de una hipótesis, que es la aseveración anticipada de un tema del cual se tiene certidumbre, afirmación a ser demostrada a lo largo de la tesis.

Dentro del tipo de investigación, la Tesis Doctoral aquí expuesta, comprende la dimensión exploratoria, descriptiva, explicativa y propositiva, no la dimensión correlacional; porque no considera una hipótesis, de la cual se deriva una variable dependiente y una variable independiente, propia de investigaciones de licenciatura y maestría ya descritas, las mismas que pueden ser de enfoque cualitativo, cuantitativas, o bien, cualicuantitativas.

Por el contrario, las tesis doctorales son sustancialmente de enfoque cualitativo, como esta Tesis Doctoral, cuya idea científica es que "El Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE y su expresión fiscal, el Principio de Renta

⁸ Esta tesis doctoral, no plantea una hipótesis; sino, una idea teórica científica a defender; porque, la sustentación de una hipótesis, es más propia de las investigaciones de maestría, y no de una tesis doctoral, como el presente trabajo académico, de enfoque cualitativo.

Mundial, para evitar la doble tributación, tiene contenido económico, ideológico-político, orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo, por lo que es necesario sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente.”

En efecto, la idea científica que se plantea en esta tesis, no conlleva, no formula, no describe una hipótesis, sustento basado en la literatura científica versada por especialistas en el tema, a saber:

Para Lanuez, Martínez y Pérez la idea a defender es un juicio hipotético, pues plantea la solución anticipada del problema, de ahí que se considere que es una hipótesis sin los requisitos de ésta, además de que no necesita la contrastación empírica con el rigor en el control de las variables que precisa la hipótesis.”⁹

Para la comisión académica de la UPEC “La idea a defender tiene similitud con la hipótesis, la diferencia es que la hipótesis es utilizada para investigaciones cuantitativas que deben ser probadas matemáticamente, en cambio, la idea a defender es de carácter cualitativo, es decir, un supuesto de lo que puede pasar con la aplicación de la investigación”¹⁰

Para Córdova “en una investigación cualitativa o donde predomine el enfoque cualitativo no se recomienda una hipótesis, por lo menos en su forma clásica, en este caso se utiliza la idea a defender. Dicha idea no necesita ajustarse a variables, ella recoge los elementos básicos esenciales a fundamentar, considera que es una forma de hipótesis cualitativa y puede consignarse como tal, es menos encubierta que las ‘preguntas científicas’, no niega ser sintética

⁹ Lanuez, M., Martínez, M., & Pérez, V. (2004). El maestro y la investigación educativa en el siglo XXI. La Habana, Cuba.

¹⁰ Comisión académica UPEC. (2011). Manual para la elaboración de tesis de grado. Tulcán, Ecuador. Obtenido de <https://docplayer.es>

y con el cambio de nombre elude las grandes pretensiones y compromisos".¹¹

Para, López "la idea a defender pretende escapar a la supuesta obligatoriedad de un profundo proceso de constatación de la hipótesis y esencialmente, a la aplicación de una rigurosa operacionalización y su correspondiente tratamiento estadístico-matemático".¹²

Según Cerezal y Fiallo "se ha difundido mucho la utilización de ideas a defender, en sustitución de hipótesis o preguntas científicas, se basa en un supuesto teórico que plantea el investigador y que trata de justificar en el desarrollo de su investigación"¹³

En este sentido, se considera que la idea a defender es un tipo de hipótesis, por lo que es una predicción científica, que de forma afirmativa puntualiza las cualidades, características y puntos de vista del investigador respecto a la solución del problema científico. Indica por vía sintética el nuevo conocimiento que se revela como solución al problema, sin llegar a expresar la relación dialéctica causa efecto entre las variables, pues sólo contiene la variable independiente.¹⁴

Es preciso mencionar que dentro la categoría de metodología de la investigación existe la categoría de "idea a defender" que se entiende como el sostenimiento de un conocimiento puro, racional, debido al entendimiento humano de hechos, de datos extraídos de la práctica, de razonamientos contruidos a partir de la teoría y la elaboración intelectual del investigador que

¹¹ Córdova, C. (Material en soporte magnético sin fechar). Consideraciones sobre la metodología de la investigación. Universidad de Holguín "Oscar Lucero Moya", Centro de estudios sobre la cultura e identidad. Holguín, Cuba.

¹² López, J. (2007). Investigación educativa: en preguntas y respuestas. Curso de metodología para el postgrado. Universidad de Ciencias Pedagógicas «Héctor Alfredo Pineda Zaldívar. La Habana, Cuba. Obtenido de <https://scielo.sld.cu>

¹³ Cerezal, J., & Fiallo, J. (2002). Los métodos científicos en las investigaciones pedagógicas. Ciudad de la Habana, Cuba. Obtenido de www.clubensayos.com

¹⁴ Ricardo Alcibiades Carmona-Hernández, Andrés Anesio Fernández-Villalobos, Félix Alberto Laguna Orama. Idea a defender: una concepción teórico-metodológica para su tratamiento en las tesis de maestría y doctorado, Revista de Investigación Académica sin Frontera, DOI: 10.46589/rdiasf.vi33.348

explica la esencia del fenómeno, lo cual constituye la posible solución del problema que se investiga.¹⁵

En consecuencia, la presente tesis doctoral, es de enfoque netamente cualitativo no asume una hipótesis, ni sus variables; sino, una idea científica, plenamente sustentada y fundamentada con rigor científico.

Finalmente, decir de manera categórica, que el diseño metodológico, tiene total y absoluta coherencia con el planteamiento del problema de la investigación, la solución científica y los resultados, plenamente validados por mi tutor de tesis, con amplia trayectoria profesional como tutor, tribunal de tesis doctorales y post doctorales, escritor e investigador premiado en varios certámenes académicos internacionales.

¹⁵ Ricardo Alcibiades Carmona-Hernández, Andrés Anesio Fernández-Villalobos, Félix Alberto Laguna Orama. Idea a defender: una concepción teórico-metodológica para su tratamiento en las tesis de maestría y doctorado, Revista de Investigación Académica sin Frontera, DOI: 10.46589/rdiasf.vi33.348

CAPÍTULO IV
DISEÑO METODOLÓGICO

1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN
2. TIPO DE INVESTIGACIÓN
3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO IV

DISEÑO METODOLÓGICO

1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

El enfoque de esta investigación es cualitativo, referido a la investigación analítica e interpretativa que tiene por objetivo central sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

La investigación cualitativa tiene como objetivo describir y analizar el objeto de estudio desde la perspectiva científica del investigador, centrada en sustentar fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, facultad primaria originaria del tributo que le asiste al Estado en virtud de su potestad soberana de imposición fiscal.

El enfoque cualitativo¹⁶ se centra en el análisis y esencia del problema de la investigación, tiene dimensión profunda y riqueza interpretativa, en este caso particular, formular fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente. La investigación cualitativa se enfoca en comprender o explicar el fenómeno o el tema de estudio en su esencia. La investigación cualitativa tiene como objetivo analizar el objeto de estudio de manera profunda, buscando develar la esencia del problema.

¹⁶ Hernández Sampieri, sobre el enfoque de la investigación, muestra en su clásico libro "Metodología de la Investigación Científica", como sostiene mi tutor, serias divagaciones conceptuales como se puede evidenciar: "Este enfoque también se conoce como investigación naturalista, fenomenológica, interpretativa o etnográfica, y es una especie de "paraguas" en el cual se incluye una variedad de concepciones, visiones, técnicas y estudios no cuantitativos. Según Sparkes y Smith (2014) y Savin-Baden y Major (2013), existen diversos marcos interpretativos, como el interaccionismo, la etnometodología, el constructivismo, el feminismo, la fenomenología, la psicología de los constructos personales, la teoría crítica, etc., que se incluyen en este "paraguas para efectuar estudios". Roberto Hernández Sampieri, pág.19.

La investigación de tipo cualitativo se basa en una estrategia de investigación analítica, crítica e interpretativa, con dimensión de ciencia. Es una manera de abordar la investigación de manera explicativa que se centra en la interpretación de su significado. Los datos derivados de este tipo de investigación son conceptuales y profundos.

En consecuencia, el enfoque cualitativo de esta investigación de tesis doctoral se centra en sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que es por excelencia, el primario que le asiste al Estado en virtud de su potestad tributaria.

Por otra parte, conviene aclarar que esta investigación doctoral, no es cuantitativa; es decir, no considera el estudio y análisis porcentual, numérico o estadístico, más propia de investigaciones de tesis de maestría que sustentan una hipótesis y no una idea científica a defender; sin embargo, en cumplimiento de las observaciones realizadas sobre el particular, se incluye un capítulo específico que contiene el análisis económico sobre el Principio de la Fuente vs Principio de la Renta Mundial.

2. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Este trabajo de tesis doctoral está orientado a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, corresponde, a un tipo de investigación exploratoria, descriptiva, explicativa, (en los términos del tratadista Roberto Hernández Sampieri)¹⁷ y propositiva, orientado a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente.

¹⁷ Esta investigación de tesis doctoral no comprende la dimensión correlacional; en la medida en que no sustenta una hipótesis; sino, una idea científica a defender, siendo la sustentación de una hipótesis propia de las investigaciones de carácter cuantitativa, y no de naturaleza cualitativa, como es la presente tesis doctoral, que plantea más bien una idea científica a defender, asumiendo el criterio profesional de mi tutor de tesis doctoral quien, para mi ruborización intelectual, me obliga a decir, -no obstante de mi obstinada opinión, debido a la subestimación profesional realizada por un tribunal de esta tesis-, que este tesista fue el mejor estudiante de la Universidad Católica San Pablo de la ciudad de La Paz.

Exploratoria; porque, sobre esta temática, desde esta perspectiva, no se han realizado investigaciones académicas, menos escrito libros sobre el particular.

Descriptiva; porque, parte de describir el fenómeno de la doble tributación y sus subyacentes contenidos no develados en favor de la residencia, para sustentar fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que es la razón de esta Tesis Doctoral.

Explicativa; porque, a partir del estudio profundo del contenido subyacente de los modelos de convenio, en particular del de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, desmitifica su verdadera esencia y defiende el Principio de la Fuente.

Propositiva; porque, tiene por objetivo central sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.¹⁸

3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN¹⁹

El diseño de la investigación de esta tesis doctoral orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente es no experimental, sustento que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

¹⁸ Siguiendo la lectura del tratadista Roberto Hernández Sampieri y según mi tutor de tesis doctoral.

¹⁹ El "Diseño de la investigación" se divide en: No experimentales y Experimentales.
Hernández Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación Científica.
Editorial McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V., pág. 127, 2014.

Sobre el particular Hernández Sampieri sostiene: “Investigación no experimental: Estudios que se realizan sin la manipulación deliberada de variables, en los que sólo se observan los fenómenos en su ambiente (o contexto) natural para analizarlos.”²⁰

El diseño de investigación constituye el plan general de la presente investigación para obtener respuestas a las interrogantes y para comprobar la guía de esta investigación. El diseño de investigación estipula su estructura fundamental y especifica la naturaleza de intervención. El diseño de la investigación académica de esta tesis doctoral tiene carácter no experimental, orientada a describir y analizar el fenómeno de la investigación, sin intervenir en su esencia y naturaleza. La intención de esta tesis doctoral, de naturaleza no experimental, es analizar el fenómeno de la indeterminación de la doble tributación internacional, sus fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal, en función de la defensa del Principio de la Fuente. El diseño de investigación establece los parámetros de cualquier investigación, como también, determina lo que se incluye y lo que no; además, define los criterios según los cuales se evaluarán los resultados.

Kerlinger sostiene que, generalmente, se llama diseño de investigación al plan y a la estructura de un estudio. En consecuencia, el diseño de la investigación es el plan y estructura de una investigación concebidas para obtener respuestas a las preguntas de un estudio.

Arnau, afirma que, el “diseño de investigación es un plan estructurado de acción que, en función de los objetivos sustentados, orientado a la obtención de datos relevantes a los problemas planteados”²¹

²⁰ Hernández Sampieri, Roberto
Metodología de la Investigación Científica
Editorial McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V., pág. 152, 2014.

²¹ ARNAU, A.
Principios de Derecho Tributario
Editorial Sol, Lima, pág. 165, 2019.

Hernández, por su parte, agrega “el diseño de investigación es un instrumento de dirección “guía” con un conjunto de pautas, bajo las cuales se realiza una investigación. En consecuencia, el término diseño de investigación, se entiende como al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea.”²²

En consecuencia, el diseño de una investigación se entiende como el plan de actuación que permite recoger los datos del problema en cuestión para plantear soluciones sustantivas al problema investigado, en este caso, de carácter no experimental, orientado a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

El diseño de esta investigación es de naturaleza no experimental, orientada a explicar el fenómenos de la doble imposición fiscal tal y como se presenta dentro del campo de su aplicación y de sus sustentos teóricos, sin intervenir en su desarrollo y naturaleza.

Por el carácter de esta investigación, el diseño de este trabajo académico, es de carácter no experimental, en esencia, que no busca realizar experimentos sobre la materia tributaria; sino, sustentar los fundamentos doctrinales en defensa del Principio de la Fuente. El diseño es una guía sobre el “cómo” llevar a cabo la investigación científica, utilizando para el efecto una metodología particular.

En consecuencia, el diseño de esta investigación asume el siguiente esquema, sintetizado en las siguientes etapas principales, para sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales desde la perspectiva teórica para la defensa del Principio de la Fuente, derivada de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado:

²² Hernández Sampieri, Roberto
Metodología de la Investigación Científica
Editorial McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V., pág. 47, 2014.

- 1 Recolección de la información de carácter teórica principista relativa al tema tributario de la doble imposición fiscal, para sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales principistas, como parte de una de política fiscal para la defensa del "principio de la fuente"
- 2 Sistematización de la información de carácter teórica tributaria y de sus preceptos doctrinales, referidos con la doble imposición fiscal.
- 3 Análisis de la información doctrinal teórica y principista sobre la temática fiscal de la doble imposición fiscal internacional.

Finalmente, con relación a este apartado de esta tesis doctoral, cuya idea o hilo conductor es sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal de dimensión teórica, cualitativa, doctrinal, para la defensa del Principio de al Fuente, no es cuantitativa; es decir, no considera el estudio y análisis porcentual, numérico o estadístico, más propia de investigaciones de tesis de maestría.

Sin embargo, a los efectos de cumplir con la obervación sobre este tópico, se incluye un capítulo específico sobre el análisis económico, (Capítulo VIII) donde se describe y analiza la dimensión cuantitativa, estadística y porcencual del problema fiscal.

CAPÍTULO V
MARCO EPISTEMOLÓGICO

1. IDENTIFICACIÓN DEL MODELO EPISTEMOLÓGICO
2. REFERENTES HISTÓRICOS DEL MODELO EPISTEMOLÓGICO
3. SUSTENTO FILOSÓFICO DEL REALISMO EPISTEMOLÓGICO

CAPÍTULO V

MARCO EPISTEMOLÓGICO

1. IDENTIFICACIÓN DEL MODELO EPISTEMOLÓGICO

El modelo epistémico asumido para esta tesis doctoral orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente es el realista, que parte del análisis de la realidad objetiva y visible que atañe a la sustentación teórica, con conciencia nacional e identidad local por los fundamentos tributarios del “Principio de la Fuente” aplicados a temas tributarios internacionales, en la medida en que esta temática parte de la realidad objetiva del fenómeno de la aplicación de los principios tributarios que, asume posición doctrinal por un determinado modelo, en este caso, por la defensa de la potestad tributaria del Principio de la Fuente, a la hora de suscribir acuerdo tributarios internacionales o aplicarlos cuando se genere el hecho impositivo por ciudadanía extranjera.

El paradigma realista implica ver los problemas como son y entenderlos científicamente a partir de descubrir los principios esenciales que los rigen, con entera prescindencia de la opinión o los sentimientos del investigador, o sus sentimientos, asumido en esta tesis doctoral.

En consecuencia, el paradigma realista, prescinde de todo subjetivismo, en la medida en que su preeminencia es analizar los problemas de las ciencias sociales con objetividad, para establecer una relación de identidad, entre el objeto de estudio y el sustento teórico respecto de de su análisis.

2. REFERENTE HISTÓRICO DEL MODELO EPISTEMOLÓGICO

El modelo epistémico realista y su relación con la temática, desde el punto de su evolución histórica, devienen desde la antigüedad clásica, descrita ya por Platón como “ideas o formas de entidades subsistentes y separadas de los individuos particulares”, a partir de sus creencias filosóficas, dentro de su concepción de su mundo circundante; en tanto que, Aristóteles, sostuvo que el realismo como tal, puede ser abstraída por la mente.

En la Edad Media, el realismo, fue entendido como “cuestión de los universales”, centrada en decidir qué grado de realidad hay que atribuir a los universales, o ideas abstractas. En este contexto medieval, el realismo epistemológico fue conocido como “realismo exagerado”, -sustentado por Agustín de Hipona y la Escuela de Chartres. Luego, fue concebido como “realismo moderado” concepto mantenido, entre otros, por Alberto Magno y Tomás de Aquino.

Ya en tiempos contemporáneos, el Círculo de Viena y su selecto grupo de intelectuales a la cabeza de Rudolf Carnap, inspirado en intelectuales de la talla de Albert Einstein, Bertrand Russell y Ludwing Wittgenstein, se decantaron por la Filosofía de la Ciencia, dando un nuevo rumbo a la ciencia, orientada por el realismo y el conocimiento científico, quienes asumieron estudiar esta dimensión desde la perspectiva filosófica, orientada por dirimir lo que constituía ciencia, respecto de lo que no lo era, realismo epistémico científico surgido en Alemania hacia 1922, producto de la concepción filosófica de la ciencia, cuyas figuras señeras, desde la perspectiva epistemológica, constituyeron Karl Popper y Thomas Kuhn, de fundamento relativista y falsacionista sobre el conocimiento científico, el primero; en tanto que, el segundo, desde su perspectiva histórica y paradigmática de la ciencia.

En el contexto presente, el realismo epistemológico, se orienta por estudiar ante la esencia y el fundamento de los fenómenos, de manera objetiva, con prescindencia de todo subjetivismo, orientado a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, derivada de la facultad primaria del tributo y en virtud de la potestad soberana que le asiste al Estado.

Según este sustento epistemológico, el objeto propio y genuino de estudio es el descubrimiento, relativos a hechos objetivamente estudiados y resididos en su esencia, de cuyo sustento epistemológico realista, deriva de la necesidad de sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, de la territorialidad fiscal, basado en el análisis de la realidad objetiva de esta temática.

3. SUSTENTO FILOSÓFICO DEL REALISMO EPISTEMOLÓGICO

El modelo del realismo epistémico es la postura filosófica que manifiesta que los objetos tienen existencia independiente del sujeto que estudia, que lo observa, que se contrapone al escepticismo, al subjetivismo y al idealismo.

De hecho, el realismo, es propio del desarrollo fundamentalmente en Filosofía de la Ciencia. Esta disciplina filosófica del realismo, tiene por rasgo particular la naturaleza o la existencia del objeto y el tipo de relación que hay entre el conocimiento y el objeto.

Así, el realismo epistemológico defiende que las teorías científicas, como es el caso de este sustento de tesis doctoral, orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, proporcionan conocimiento, que describen la estructura de la realidad de manera objetiva, con independencia de toda subjetividad, impropia de la ciencia.

En este sentido, para el realismo, la realidad existe independientemente de que la ciencia pueda proporcionar conocimiento sobre ella; es decir que, en buenas cuentas de lo que se trata es desentrañar la esencia del objeto de estudio, que en este caso particular de sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, defensora de los intereses fiscales nacionales y de legítimo derecho de la potestad tributaria que le asiste a la territorialidad donde se obtiene la riqueza. En consecuencia, el constructo del modelo epistémico realista permitirá descubrir o acercarnos a la realidad científica, asumiendo con identidad dialéctica que los fenómenos, entre ellos la materialidad fiscal sobre el que versa esta tesis, existen independientemente de la capacidad de percibirla.

En este orden de esta reflexión, orientada al constructo de este modelo epistémico, se puede subrayar dos dimensiones: la derivada del pensamiento hegeliano y su contestataria marxista; para la primera, sería el predominio del sujeto que visualiza la realidad; en tanto que, para la segunda, lo constituye las particularidades intrínsecas del objeto, cuyas propiedades deben de ser develadas.

En una línea de pensamiento, diferente a lo sostenido, para Karl Popper, este debate adquiere un realismo ontológico que, según su postura, considera que las teorías científicas siempre se mantienen en el ámbito de las conjeturas; en la medida en que el conocimiento de la verdad científica y su constructo epistémico, tiene dimensión contextual que se debate en el relativismo científico, ya citado precedentemente.

Con todo, como se sostuvo, Popper y junto a él, Kuhn en particular, prescindiendo de otros menos estelares en este sustento, son defensores del realismo filosófico y epistémico de la ciencia. Por consiguiente, los realistas defienden que las teorías y conceptos científicos proporcionan conocimiento sobre la realidad; porque, en esencia, existente relación de correspondencia entre el constructo epistémico de dimensión filosófico y la realidad estudiada.

Contra todo sustento precedente, Popper, analiza los problemas de concepción epistémica, neo racionalismo crítico que le condujo a sostener su percepción filosófica relativista del conocimiento científico, desde su postura intelectual, contraria a la de sus predecesores, postulando el falsacionismo epistémico para verificar el sostenimiento de la verdad científica, sin desconocer que la realidad existe y es objetiva; idea contrapuesta por Kuhn, orientada por la concepción paradigmática del conocimiento científico con validez filosófica e histórica de la ciencia.²³

En consecuencia, el constructo del modelo epistémico, asume esta controversia y rescata la sustentación de la dimensión realista y objetiva del conocimiento científico, respecto de esta temática, a partir de asumir la realidad circundante con entera prescindencia del sujeto, respecto de los principios tributarios contrapuestos: el de la renta mundial, versus el Principio de la Fuente, en este caso en particular, decantado por sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, en función de los intereses fiscales nacionales, que es a lo que apuesta esta tesis doctoral.

En resumen, el constructo del modelo epistémico a ser aplicado en el presente trabajo académico asume plenamente que los problemas derivados de la identidad tributaria para con el Principio de la Fuente y su dimensión concienzial local, existe independientemente de la opinión del investigador, que implica analizar este tema fiscal científicamente, desde la perspectiva de sus implicancias de orden doctrinal, con prescindencia subjetiva, orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, en función de la facultad primaria del tributo y en virtud de la potestad soberana que le asiste al Estado, respecto de la pretensión de la imposición de la renta mundial.

²³ Lo que le permitió sustentar sus ideas filosóficas respecto del conocimiento científico de la ciencia en su famosa obra "La estructura de las revoluciones científicas", a partir de la idea del paradigma geocéntrico, desplazado por el geocéntrico, que supuso una revolución en la ciencia sin precedentes.

En este entendido, se considera la realidad visible, observable, cuantificable, prescindiendo de todo subjetivismo conceptual, respecto del tema jurídico tributario sobre el que versa esta tesis doctoral, orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado, como política fiscal.

CAPÍTULO VI
MARCO TEÓRICO

1. MARCO TEÓRICO GENERAL
2. MARCO TEÓRICO ESPECÍFICO

CAPÍTULO VI

MARCO TEÓRICO

1. MARCO TEÓRICO GENERAL

La doble imposición, puede ser definida como aquella circunstancia en el que dos o más normas tributarias someten a imposición un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos. La doble imposición es aquella circunstancia en que un contribuyente se ve afectado por la superposición de dos o más normas jurídicas tributarias al pago de tributos, por haber realizado un hecho generador.

Con la doble imposición, el contribuyente se encuentra obligado a cumplir dos prestaciones al sujeto activo, ya sea sucedio en la jurisdicción de un país o dentro de otros países. Con acierto Dino Jarach afirma que la doble imposición se genera cuando un mismo hecho generador tributario es sujeto a la imposición de dos leyes.

Con el mismo criterio, Guillermo O. Teijeiro, determina que la doble imposición se produce cuando dos o más jurisdicciones tributarias, en el plano internacional, imponen tributos a un mismo contribuyente, respecto al mismo concepto y en similar periodo. De acuerdo a Héctor Villegas "... hay doble imposición fiscal cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces, por un mismo hecho impositivo (o generador), en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario"²⁴

Por otra parte, José Vicente Trolla Jaramillo considera que:

²⁴ VILLEGAS, Héctor
Derecho tributario
Ediciones Depalma Buenos Aires, 1987, pág. 392.

“...el problema se suscita por el hecho de que los Estados asumen posiciones diferentes en cuanto a los fundamentos de atribución de potestad tributaria, entendida ésta como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de crear tributos como impuestos, tasas y contribuciones especiales, con respecto a personas o bienes que se hallan dentro de su jurisdicción y que básicamente constituyen el del domicilio o residencia, por un lado y, por el otro, el de la fuente de producción de la riqueza”²⁵

Pues bien, el fenómeno de la doble imposición, es provocado por la superposición de jurisdicciones tributarias, sea que ella sobrevenga dentro de un solo Estado, o entre dos o más sujetos pasivos.

Cuando un hecho generador es sujeto a imposición fiscal por dos o más leyes tributarias distintas, ya sea a nivel nacional o internacional, y que recaiga sobre el mismo sujeto pasivo, en idéntico periodo, caen en la temática de la llamada doble imposición fiscal, siendo el propósito de este trabajo académico, precisamente evitar este problema de orden internacional, por lo que se traza como objetivo central el sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente.

Con todo, este fenómeno puede ser entendido desde dos perspectivas. Por un lado, la doble imposición puede ser vista en un sentido netamente económico, y por el otro, en su sentido jurídico, que en definitiva, dada su complejidad, se trata de un problema de naturaleza económica, como también jurídica.

En la doctrina tributaria y en la literatura especializada existe la llamada doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

²⁵ Troya Jaramillo, J. (1990).
Derecho Internacional Tributario, Editora Nacional, Quito, 1999, pág. 33.

Estas dos dimensiones conceptuales y de hecho tienen relevancia al momento de identificar si la doble imposición afecta o no a los contribuyentes en sus derechos, quienes en la mayoría de los casos, se encuentran en desventajas ante el poder soberano del Estado, razón por la cual urge sustentar los fundamentos doctrinales y de política fiscal orientados a la defensa del Principio de la Fuente, para simplificar y evitar este tema impositivo de la doble fiscalidad tributaria, que es, a todas luces injusto.

Como se ha sostenido precedentemente que "El objeto principal de los CDI es establecer unas reglas de reparto de los impuestos que afecta, delimitando la potestad tributaria que le asiste al Estado para una renta determinada o elemento patrimonial concreto"²⁶. Consecuentemente, "Los convenios para evitar la doble imposición (fiscal) constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna de los países, modificando el régimen general de no residentes, o determinando supuestos de insujeción en virtud (razón) del reparto de soberanía (o potestad) tributaria entre los Estados firmantes, o también reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas."²⁷ Los CDI, en buenas cuentas, son parte de la normatividad interna del Estado; porque, explícitamente están comprendidos dentro de la norma nacional.

Por tanto, cuando un Estado se atribuye la facultad de gravar una renta que según su legislación no está sometida a imposición, se estaría abrogando una potestad que no le compete, pues de esa atribución convencional no nace el derecho a gravarla. Los CDI no son, pues, fuente de soberanía fiscal; es decir, no pueden ni debieran alterar la legislación de un país; sino, someterse a la legislación del mismo.

²⁶ GONZÁLES POVEDA, V.
Tratados y Convenios Internacionales
Editorial CISS, Valencia, 1993, pág. 90.

²⁷ ARESPACOCCHAGA, J. De
Planificación Fiscal Internacional
Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 92.

En consecuencia, como análisis síntesis se puede decir, sobre este apartado, que el fenómeno de la doble imposición no se generaría, si es que se aplicara el Principio de la Fuente, discusión que se genera por los intereses contrapuestos.

a. Los modelos de convenios internacionales

Dada la problemática fiscal de colisión entre normas establecidas por los diferentes ordenamientos jurídicos, es que se hace necesario establecer en qué ordenamiento tributario debe subsumirse el ejercicio de la potestad tributaria. El convenio modelo de la ONU, para Evitar la Doble Tributación, consideraba que el de la OCDE -diseñado para los propósitos de los países desarrollados, desfavorable para los países en vías de desarrollo- interpone estos convenios sobre la aplicación del principio de la renta mundial que le es más favorable a sus intereses, orientado a la posibilidad de tener tasas de retención intereses, dividendos y regalías favorables a los intereses extraterritoriales, en contra de los países receptores de capitales.

Las resoluciones del Consejo Económico y Social de la ONU de 1951 y 1967, en materia tributaria, reconocen el derecho de gravar en el país de la fuente y recomienda la suscripción de tratados bilaterales, a fin de que dichos países sufran un sacrificio mínimo, pues de lo que se trata, según se establece y en último término, es fomentar el desarrollo económico. En otras palabras, lo que se pretende es que los países exportadores de capital renuncien a gravar los rendimientos generados por dichos capitales y, en su lugar, que los rendimientos por ellos generados sean gravados en el país de la fuente o lugar donde se explota el mencionado capital, que es lo que sustenta esta tesis, asumiendo la naturaleza primaria del tributo y los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

El modelo de la Comunidad Andina, afín con el Principio de la Fuente, como no puede ser de otra manera, defensora con la tributación al país de la fuente, no reconoce la grabación fiscal para actividad empresarial ni para servicios personales de doble exoneración. Este modelo se afilia básicamente a la ley interna de los países territoriales; no obstante de ser más limitado que el modelo de la OCDE, debido a que casi todos los países reconocen como de origen primario, basado en el sistema territorial.

La tradicional doctrina latinoamericana está basada en la defensa a ultranza del Principio de la Fuente o territorialidad, sustentada por Ramón Valdés Costa, quien "destacó ya hace más de dos décadas, que el movimiento codificador del derecho tributario en América latina ofrecía características que lo colocaban en un primer plano dentro del derecho comparado."²⁸ Lamentablemente, este principio ha ido perdiendo terreno en los hechos, por el de renta mundial, como consecuencia del alineamiento de algunos países a esta tendencia predominante, que invierte enormes recursos para sus fines fiscales.

Además, los argumentos que durante mucho tiempo justificaron la preeminencia de la fuente, en función del principio de capacidad contributiva y de la potestad primaria que le asiste al Estado, han perdido buena parte de su peso conceptual; no obstante, el reconocimiento de que la facultad originaria de imposición corresponde al país de la fuente; por ello, de lo que se trata es fortalecer doctrinalmente este principio, benefactor de los intereses fiscales connacionales, orientados a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, derivada de la facultad primaria del tributo y en virtud de la potestad soberana que le asiste a los Estados, sobre todo, de los importadores de capitales.

²⁸ CASÁS, José Osvaldo
La Codificación Tributaria como Instrumento de seguridad Jurídica.
Estudios de derecho tributario constitucional e internacional.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998. págs. 150 - 151.

Como síntesis de este apartado se puede decir categóricamente que el Principio de la Fuente es el movimiento codificador del derecho tributario en América latina, que lo colocan en primer plano dentro del derecho comparado; no obstante que esta afirmación genere discusión.

b. Contenido general de los convenios para evitar la doble tributación

Los convenios para evitar la doble tributación, de interés particular de los inversores, sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados, a través de un reparto de las materias imponibles entre dos países, previéndose la facultad de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos, como es el caso de la renta mundial, de acuerdo a la doctrina.

Los convenios contienen normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados; pero, cuyo trasfondo fiscal, no develado, es la imposición de los intereses fiscales de los países desarrollados, imponiendo el principio de la renta mundial, en desplazo del Principio de la Fuente.

Uno de los aspectos más visibles de los convenios reside en la posibilidad de obtener cláusulas de reconocimiento a los incentivos tributarios otorgados por el país receptor a la inversión extranjera, en función del desarrollo económico del país, que se ve obligado en muchos casos a concesiones ilimitadas, con tal de poder contar con inversiones extranjeras, otorgando incentivos fiscales y sujetándose a la aplicación del Principio de Renta Mundial que impera en la mayoría de los países desarrollados, en contra de la potestad soberana que le asiste a los Estados.

Existe consenso en que los tratados para evitar la doble tributación, que en definitiva prevalecen los interés de los países industrializados.

Éstos, determinan un reparto de las diversas materias imponibles, estableciendo qué Estado tiene la facultad impositiva, sea de forma exclusiva, prioritaria o compartida, de ejercer el derecho de gravar un enriquecimiento determinado, pudiendo el convenio establecer límites a una determinada imposición fiscal, con miras a evitar la doble imposición y facilitar la movilización de bienes y capitales. Tratados que, en definitiva, en buena medida se decantan por el principio de la renta mundial, desfavorable a los países en vías de desarrollo. La doble imposición, como ya se ha sustentado precedentemente, originada por la superposición de normativas y el concurso de pretensiones impositivas cuando dos o más Estados extienden su potestad tributaria sobre un mismo hecho fiscal, se ha visto afectado por los impresionantes cambios informáticos, tecnológicos y comunicacionales, que por otra parte, hacen cada vez más difícil determinar el lugar donde se realiza la actividad económica y más compleja su determinación de dónde se realizó el hecho generador, lo cual configura un escenario sofisticado que dificulta la delimitación cualitativa, espacial y temporal de este tipo de operaciones, situación complejizada por el mundo contemporáneo de las negociaciones informáticas.

La doctrina tributaria establece las bases jurisdiccionales de la fiscalidad internacional sobre la renta y el patrimonio. Dentro de la que se encuentra el Principio de la Fuente para resolver de raíz los casos de la doble imposición internacional, principio que es la expresión genuina y sistemática de la posición tradicional de América Latina en materia tributaria, caracterizada por su legítima defensa, en oposición al principio de la Renta Mundial. Por ello, esta tesis doctoral, orientada a sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, se orienta por esta línea doctrinaria del Derecho Tributario, en virtud de la potestad soberana que le asiste al Estado, orientado a evitar la base unilateral que atribuye la mayor parte de la renta al país de la residencia.

Finalmente, a manera de síntesis sobre este apartado, se colige indicando que, los convenios para evitar la doble tributación, son artificiosos, innecesarios; si el lugar de estos, se aplicara el principio de la Fuente; aunque esto genere discusión.

2. MARCO TEÓRICO ESPECÍFICO

a. Reseña histórica del modelo de convenio de la OCDEpción general

Luego de la Segunda Guerra Mundial, algunos países europeos crearon la OECE (Organización Europea para la Cooperación Económica) que posteriormente en 1961, deviniera en denominarse OCDE en 1971 conjuntamente sus trabajos de revisión del borrador de 1963 y sus comentarios, con el objetivo de armonizar convenios en base a definiciones, principios reglas y métodos uniformes destinados a lograr un acuerdo para su interpretación armonizada, trabajos que concluyeron en 1977 con la aprobación del nuevo Modelo de convenio para evitar la Doble Imposición de Rentas y Patrimonio.

En el presente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es una corporación internacional conformada por 29 países, cuyo objetivo es coordinar, en forma conjunta, sus políticas económicas y sociales, ciertamente, afines a sus intereses.

La OCDE hace posible todo tipo de información relevante para la formulación de políticas nacionales en los campos de mayor importancia para la actividad económica, desde el punto de vista nominal, sin entrar en el fondo.

Los objetivos literales (no develados) de la OCDE son:

- a. Lograr el crecimiento más alto y sostenible para sus miembros y proporcionar un nivel de vida cada vez mejor, siempre manteniendo una estabilidad financiera y, de esta manera contribuir al desarrollo de la economía mundial.
- b. Ayudar a la expansión económica en el proceso de desarrollo; tanto de los países miembros, como en los países que no forman parte de la OCDE.

- c. Contribuir al crecimiento del comercio mundial de manera multilateral, sin discriminaciones y en base a las obligaciones y deberes internacionales.
- d. Promover el empleo, el crecimiento económico y la mejora de los niveles de vida en los países miembros y asimismo mantener su estabilidad.
- e. Buscar ampliar el comercio mundial multilateral, sin criterios discriminatorios, de acuerdo con los compromisos internacionales.

La OCDE, durante el año, celebra reuniones en las que se formulan y comparten distintas políticas e ideas relativas al campo económico. Esta modalidad de cooperación, basada en el crecimiento independiente de las políticas económicas de cada país, comenzó en abril de 1948, cuando 16 países europeos fundaron la denominada Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), para administrar el Programa de Reconstrucción Europea (Plan Marshall) y para trabajar conjuntamente en el restablecimiento posbélico.

Los países que suscribieron la Convención de la OCDE, el 14 de diciembre de 1960, fueron: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Holanda, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía. Luego, se unieron Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971) y Nueva Zelanda (1973).

Los últimos ingresos en la OCDE fueron México (1994), la República Checa (1995), Hungría, Polonia y Corea del Sur (1996).

La OCDE, sucesora de la OECE, fue fundada formalmente el 30 de septiembre de 1961, con el fin de darle un mayor alcance y envergadura a esta entidad cooperativa.

El órgano de gobierno de la OCDE es un consejo formado por representantes de cada uno de los países miembros de esta organización. El consejo elige a 14 miembros, quienes conforman el Comité Ejecutivo, y establece también comités subsidiarios que tratan los distintos aspectos de las actividades institucionales, exceptuando guerras, asuntos religiosos y deportivos. La sede oficial de la OCDE está ubicada en París, Francia. La OCDE a través de sus numerosas recomendaciones; aunque, no de obligado cumplimiento, intenta difundir pautas de actuación, a través de procedimientos administrativos cuando existen dudas o distintos puntos de vista sobre determinada materia relativa a sus competencias.

Luego y debido al proceso de globalización y agilización de las relaciones internacionales comerciales y financieras, se vio la necesidad de realizar continuas revisiones de su modelo, por lo que en 1992 luego de una revisión general, se aprobó un Convenio Modelo dinámico, de carácter funcional.

Este modelo dinámico ofrece la posibilidad de adaptarse permanentemente a los cambios coyunturales incorporando recomendaciones.

La particularidad de este modelo consiste en realizar comentarios, luego de cada artículo a manera de interpretación o aclaración técnica. El modelo de 1963; como los de 1977 y 1992, llevan incorporados Comentarios. Se puede decir que no resultan aplicables, solamente si el convenio no se adapta al modelo o se separa de su contexto.

Tienen valor técnico interpretativo, aún para tratados de países que no pertenecen a la OCDE; aunque, en estos casos no resultan vinculantes.

Luego se definen los impuestos que comprende el acuerdo, que son, sobre la Renta y sobre el patrimonio haciendo mención sobre cada convenio de manera específica y a qué tributos en el momento de su vigencia se aplican.

También, se hace la aclaración en el mismo artículo que “El convenio se aplicará igualmente sobre impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo...” Esta disposición es imprescindible para poder evitar que el convenio quede inaplicable de hecho ante cambios en la legislación fiscal de uno de los Estados que conforman parte de ellos.

Se entiende que; del mismo modo y de manera análoga, se debería respetar el esquema básico de determinación del gravamen; por ejemplo, en los casos cuando en el Impuesto sobre las Rentas a través de una Ganancia Bruta, sobre la cual se le efectúan deducciones de determinados gastos o costos, a través de los cuales se obtiene una determinada Ganancia Neta.

Finalmente, dentro de esta descripción contextual de la formación de la OCDE, no se puede decir que el propósito de este organismo internacional, orientado a prevenir o mitigar la doble imposición internacional es un mito, cuyos objetivos explícitos de facilitar aspectos burocráticos de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, son menos protagónicos respecto de su objetivos no develados: la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico”, sobre la base unilateral atribuye la mayor parte de la renta al país de la residencia, desplazando el Principio de la Fuente.

b. Descripción general del Modelo de convenio de la OCDE

El Modelo de la OCDE describe su ámbito de aplicación (Capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal reside en los capítulos III al V, que determinan en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes están facultados para gravar la renta y el patrimonio y cómo debe eliminarse la doble imposición jurídica. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales, esto es, entrada en vigor y denuncia, Capítulo VII.

Para eliminar la doble imposición, este Convenio establece dos mecanismos específicos. En primer lugar, los artículos 6 al 21 determinan los respectivos derechos de imposición por parte del Estado de la fuente y del Estado de la residencia, con referencia de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22 hace lo propio en relación con el patrimonio. Para específicas categorías de renta y de patrimonio se atribuye para sí un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes, siendo que el otro Estado contratante no puede gravar dichas impuestos, evitándose de esta manera la doble imposición.

En general, este derecho exclusivo de imposición fiscal se otorga al Estado de la residencia. Con relación a otras rentas y patrimonios, el derecho de imposición no es exclusivo. Por ejemplo, en el caso de los dividendos e intereses, si bien ambos Estados tienen derecho de imposición fiscal, se limita el impuesto exigible por el Estado de la fuente a un tope hasta donde se puede llegar la legislación interna de un Estado. En la medida en que tales disposiciones otorgan al Estado de la fuente un derecho de imposición, el Estado de la residencia deberá adoptar alguno de los métodos previstos en el convenio para evitar un doble gravamen.

El Convenio faculta a los Estados contratantes la elección entre dos métodos, el de exención y como también el de imputación. Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en 3 categorías, de acuerdo al régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

1. Rentas y patrimonios que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente.
2. Rentas que pueden ser sujetas de imposición limitada en el Estado de la fuente.
3. Rentas y patrimonios que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

Al respecto Troya Jaramillo, considera que “la Organización para la Cooperación Desarrollo Económico OCDE, instituida en 1960 en París, tiene como objetivo promover políticas encaminadas a procurar la expansión de la economía y el empleo, el incremento del nivel de vida, la estabilidad financiera y el desarrollo mundial, igualmente procura la expansión del comercio mundial,”²⁹ ciertamente, en beneficio de los países ricos.

Huston³⁰, por ejemplo, critica la introducción del concepto de base fija en el Modelo. Sostiene que existen dos diferencias entre base fija y establecimiento permanente: la primera, necesita más denotar su carácter de permanencia; no tanto así, una infraestructura determinada.

Michaux³¹, por su lado, sugiere diferencia entre el concepto de base fija y el de establecimiento permanente: el grado de permanencia de la actividad ejercida en la base es menos rígida o estricta que la actividad del establecimiento; y que el lugar donde la profesión liberal se realiza no necesita equipamiento especial para la realización de la actividad.

Es decir, el Estado de la fuente y, a su vez, el Estado de residencia, también asume derecho a gravar estas rentas y la doble imposición que se genere, como consecuencia de este tipo de actividades, deberá de ser evitada aplicando el método de imputación o el de exención, ciertamente, un artificio innecesario si se aplicara el principio de territorialidad, que es, a todas luces el originario del tributo.

²⁹ TROYA JARAMILLO, J. (1990).
Derecho Internacional Tributario
Editora Nacional, Quito, 1999, pág. 31.

¹⁸ MICHAUX, Eric
Analysis of the notion “fixe base” and its relation to the notion “permanent
establishmen” in the OECD model, pág. 73.
La soberanía tributaria, en la línea de esta tesis doctoral, es de naturaleza primaria de la potestad del
tributo, en relación de identidad con el Principio de la Fuente.

Por esta razón, esta tesis está orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, derivada de la facultad primaria del tributo y en virtud de la potestad soberana que le asiste al Estado, con lógica jurídica tributaria.

Para concluir, categóricamente se afirma que el Modelo de convenio de la OCDE es a todas luces artificioso, defensor de intereses extranacionales; no obstante esta afirmación genere controversia y discusión

CAPÍTULO VII
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS
EL FENÓMENO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL
2. PRINCIPIO DE LA FUENTE
3. TRATADISTAS DEFENSORES DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

CAPÍTULO VII

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los principios tributarios determinan cómo se han de establecer los impuestos por parte de la administración pública, determinarlos de acuerdo con un ordenamiento jurídico que se refleja en la legislación tributaria.

En general, estos principios son dos: el Principio de la Fuente y el Principio de la Renta Mundial.

1.- PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL

Según el Principio de la Renta Mundial, el país en el que el contribuyente es residente, a efectos fiscales, tiene el derecho de someter a gravamen todas las rentas que éste obtenga (su renta mundial), con independencia del lugar donde ésta se generó. Este principio responde al aspecto espacial del hecho imponible, es decir, se refiere al lugar donde se encuentra el domicilio o residencia de quien genera la renta.

El principio de la Renta Mundial pone la potestad tributaria del Estado en función de la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado. La renta obtenida por el contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del Estado. Cuando un país aplica el principio de la renta mundial, todos los ingresos del contribuyente, sean nacionales o extranjeros, están en potencia sujetos a impuesto. El Principio de Renta Mundial es, lastimosamente, el más generalizado en la actualidad, y ha sido adoptado por la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo. Sin embargo, su aplicación es compleja, tal vez de manera exprefesa, respecto de la posibilidad de recaudar efectivamente ingresos ubicados fuera del país, ya que dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal, que desde la perspectiva de la primacía originaria del tributo, resulta ser artificiosa e ilógica.

El Principio de Renta Mundial, cómo no, se apoya en el fundamento democrático de la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, como consecuencia del cual no sería justo discriminar en el trato impositivo entre quienes obtienen la renta dentro del país de aquellos que la obtienen en el exterior, que es a todas luces y desde este constructo teórico orientado a sustentar fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, resultan ser ilógicos, forzados. Bajo este principio, los impuestos se establecen que deben ser aplicados de carácter general, de forma tal que abarquen todos los tipos de ingresos de la misma manera, principio que, debido al proceso de globalización de la economía, lastimosamente y contra toda lógica tributaria asume protagonismo.

Por medio de la aplicación de este principio se establece la gravabilidad de la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera que sea la ubicación geográfica de su fuente, bajo cuyo precepto de determinar la capacidad de contribuir al Estado, que visto desde el punto de vista económico, este sistema de Renta Mundial se ajusta al principio de la neutralidad en la exportación de capitales.

Este principio, basado en la imposición de la renta, asumiendo el lugar de residencia, prescinde del lugar en la que se obtienen. Es decir, que la gravabilidad de las rentas está en función de la permanencia del sujeto que las genera en un determinado Estado, con independencia de si éstas se obtuvieron en el mismo Estado o por el desarrollo de hechos realizados en otro Estado, pues prepondera el domicilio del sujeto que genera estas rentas.

Vicente Oscar Díaz³², cuando cita a Gilbert Tixer y Peters and Kolling, sostiene que “la residencia es una de las coordenadas típicas a través de la cual se expresa la relación sujeto espacio, cuya importancia de relevante para el sujeto alcanzado por el criterio de Renta Mundial.”

³² Tributarista argentino Profesor Universitario de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, autor de “Procedimiento, contencioso, administrativo, fiscal, penal, aduanero, entre otros libros.

En un sistema de Renta Mundial puro, los residentes, ya sean personas naturales o jurídicas son responsables de pagar impuestos en su país, sobre las rentas generadas en cualquier parte del mundo, sin importar el lugar en que dichas rentas su hubiesen obtenido. Bajo este Principio de Renta Mundial, es imperiosa la necesidad de establecer sistemas de créditos fiscales o firmar convenios de doble imposición con otros Estados que prevean la mitigación de cargas tributarias o, la eliminación de doble tributación.

Lo que no se debe perder de vista es que el Principio de la Renta Mundial, tiene por finalidad la redistribución de ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, ha desplazado el Principio de la Fuente, sobre bases asumidas de manera unilateral; para, atribuir la mayor parte de la renta al país de la residencia, que causa la pérdida tributaria de 483,000 millones de dólares por el Reino Unido, responsable del 39% del total de pérdidas fiscales, Países Bajos, Luxemburgo y Suiza, que suman 16%, países adheridos a la OCDE que son responsables en conjunto del 78% de la pérdida anual de ingresos públicos, derivado de elusión tributaria por medio del Principio de la Renta Mundial.

Sin embargo, los actos elusivos más vulneratorios del Principio de la Fuente, según datos obtenidos de expertos analistas y de organizaciones vinculadas sobre el tema, como son José Antonio Ocampo, Luis Bértola, Antonio Hugo Figueroa, Tomás Lukin, Daniel Echaiz Moreno, Grupo Banco Mundial (GBM), Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización de las Naciones Unidas (ONU), Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)³³, Corte Suprema de Justicia de la Nación de Bolivia y la Superintendencia Tributaria de Bolivia, hoy Autoridad de Impugnación Tributaria, -descritos de manera in extensa y textual en el capítulo VIII de esta Tesis Doctoral-, están representados por los siguientes casos en concreto:

³³ Dada la escandalosa acción elusiva de algunas empresas y sus argucias legales por no pagar impuestos, sorprendentemente, a varias de estas organizaciones, como la OCDE, no les quedó otra que exponer estas acciones elusivas (un poco, para lavarse la cara y pretender revestirse de algo de la poca dignidad que les queda).

- Caso Vodafone, empresa que el 2006, adquirió la participación en una compañía de telefonía móvil en la India por casi USD 11.000 millones, rehuendo pagar lo determinado por su Autoridad Tributaria, arguyendo su acción evasiva por medio del Principio de la Renta Mundial, en desmedro del Principio de la Fuente.
- Caso Barthi Airtel International BV a Zain África BV, de Uganda, por la compra de acciones por USD 10.700 millones, el 2010, que según su Administración de Ingresos debía tributar USD 85 millones; empresa que arguyó el Principio de la Renta Mundial, para eludir el impuesto determinado por la AIG, transgrediendo el Principio de la Fuente.
- Caso Ecopetrol Colombia y Korea National Oil Corp el 2009, por la compra de Petrotech por USD 482 millones en Perú; empresas que pretendían para evadir impuestos mediante la aplicación del Principio de Renta Mundial, en desconocimiento del Principio de la Fuente.
- Caso Kimberly Clark, empresa norteamericana que aplicó el Principio de Renta Mundial, que le eximía pagar impuestos bajo la argucia del Principio de la Renta Mundial, lo que ocasionó que la Argentina perdiera recaudar cerca de 250 millones de pesos entre 200 y 2010, razón por la que el gobierno argentino anuló el convenio fiscal.
- Caso Santander Río y BBVA Francés, según la Cancillería, Economía y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la Argentina, empresas que eludieron pagar una cifra cercana a 500 millones de pesos por impuestos el 2012, aplicando evasivamente el Principio de Renta Mundial; desconociendo el Principio de la Fuente.³⁴

³⁴ Datos obtenidos de
OCAMPO, José Antonio

- Caso 1. TRANS AMERICAN AIRLINES SA “TACA PERU, empresa que solicitó la devolución de Bs2.563.838 al Servicio de Impuestos Nacionales por el “pago indebido del IUE” el 2007, por “estar excluida” de este impuesto en Bolivia; pretendiendo la aplicación del Principio de Renta Mundial, desconociendo el Principio de la Fuente, solicitud rechazada mediante Resolución STG-RJ/0009/2007.
- Caso TOTAL E&P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA, empresa francesa que sostenía que sus rentas se encontraban sujetas a impuestos en Francia, pretendiendo eludir el pago tributario el 2007 de Bs46.963.779 bajo el Principio de Renta Mundial, solicitud rechaza con Resolución STR-SCZ/No. 0139/2007, en aplicación del Principio de la Fuente.
- Caso TOTAL EXPLORATION PRODUCTION BOLIVIE, empresa que arguía liberación del pago de impuestos el 2002, por el convenio suscrito entre Bolivia y Francia, pretendiendo la aplicación del Principio de Renta Mundial, desconociendo el Principio de la Fuente, solicitud denegada mediante AUTO SUPREMO: N° 841.
- En innumerables otros casos, resueltos por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la AIT de Bolivia, institución pública con competencia constitucional para la resolución de controversias tributarias, que sentó precedente definitivo para estos casos y que marcan línea jurisprudencial establecida como “Máxima Jurídica Tributaria” definitiva en estos términos textuales:

Resetting the International Monetary (Non)System y coautor (con Luis Bértola) de
The Economic Development of Latin America since independence
Descritos de manera in extensa y textual en el Capítulo VIII de esta Tesis doctoral.

*“Dentro de un proceso tributario de verificación interna por el Impuesto a las Utilidades Beneficiarios al Exterior (IUE-BE), se debe tener claro el **principio de fuente** (el resaltado es del autor de esta Tesis Doctoral) que se encuentra en el Artículo 42 de la Ley N° 843, concordante con el Artículo 4 del DS N° 24051 (Reglamento IUE), que establece que es utilidad de fuente boliviana aquella que proviene de bienes situados y colocados en el país, susceptible de producir utilidades, alcanzadas por los Artículos 51 de la Ley N° 843 y 34 del DS N° 24051, correspondiendo de esta manera gravar el IUE-BE en la República de Bolivia y actuar como agente de retención por las remesas al exterior, de no proceder de esta manera se estaría vulnerando el principio de realidad económica dispuesto en el Artículo 8 de la Ley N° 1340 (CTb), ya que este principio se refiere a la ampliación de los términos de la Ley en sentido de que los actos y situaciones reguladas se interpreten siempre con un objetivo impositivo, aun cuando las formas y hechos en estudio adopten otras formas que pretendan evitar su sentido tributario y así evitar la evasión tributaria.”³⁵*

El principio de la Renta Mundial, como ya se acaba de citar precedentemente, con casos generales y específicos como: Vodafone; Barths Airtel International BV; Ecopetrol Colombia y Korea National Oil Corp; Kimberly Clark; Santander Río y BBVA; Trans American Airlines SA; Total E&P Bolivie y Total Exploration Production Bolivie, que evidencian que la aplicación elusiva de este principio favorece a los países exportadores de capital; porque, les permite gravar las rentas generadas como resultado de la exportación de capital realizada por sus residentes en el extranjero, principio que es, a todas luces, desfavorable a los intereses fiscales connacionales.

Por otra, parte el Principio de la Fuente favorece claramente a los países importadores de capital, en razón de que permite gravar las rentas generadas por capitales importados de los no residentes en su territorio.

³⁵ Fuente: Sistema de Doctrina Tributaria, SIDOT, Autoridad de Impugnación Tributaria, AIT “Ficha Analítica del Precedente Tributario, Tipo de Precedente: Fundador, Número de Resolución Jerárquica [STG/RJ/0215/2007](#), DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL, - Principios Legales Tributarios, - Principios de la Ley 843, - **Principio de Fuente** STG-RJ/0215/2007, TSJ: [S-0174-2014](#), Fecha: 08/08/2014”

En este sentido, es menester recordar que la introducción del principio de la residencia en los impuestos sobre la renta, ha ido estrechamente vinculada con el principio de capacidad económica como criterio básico supuesto de justicia tributaria, que en realidad, es de injusticia tributaria.

Como apunta M. T. Soler Roch "no debe perderse de vista que uno de los argumentos teóricos a favor de este principio (artificiosos) que inspiró los primeros informes y trabajos en el seno de la Sociedad de Naciones, convergentes con el auge del principio de la imposición personal, constituye el de Capacidad económica que exige gravar a los sujetos de acuerdo con su renta mundial."³⁶

De lo cual se deriva la inescindible relación entre el principio de capacidad económica y el criterio de residencia o renta mundial en el impuesto sobre la renta, que va contra la naturaleza primigenia del impuesto.

2. PRINCIPIO DE LA FUENTE

Este principio establece que la renta se grava por parte del país en el que se ha obtenido la misma, con independencia del lugar donde resida físicamente el contribuyente.

El Principio de la Fuente tiene justificación y lógica doctrinal. Desde el punto de vista económico y social, sostiene el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, en razón de que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en el país receptor, siendo justo que el beneficiarios aporte a su sostenimiento y mantenimiento.

³⁶ SOLER ROCH, M.T.

Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado, en AAVV, Presente y futuro de la imposición directa en España. Editorial Lex Novoa, Barcelona, España, 1997, pág. 67.

Este principio, traducido como de territorialidad, es usado en mayor o menor grado por todos los países del mundo, para gravar los enriquecimientos que se producen en su territorio, que es fuente primigenia del tributo, basado en el hecho de que los países, fundamentalmente latinoamericanos, son preponderantemente importadores de capital, criterio que hasta hace unos años el más aceptado y generalizado.

Las razones para el establecimiento de este sistema se justifican por su sencillez y fácil administración. Sin embargo, debido a razones de intereses de tipo fiscal, dentro del libre juego en el contexto internacional, referidos con capitales y técnicas, pueden ser contraproducentes. Por ejemplo, el país que goza de tecnología, inversión y servicios, será un atractivo para las inversiones y se los aprovechará; máxime si el tratamiento tributario no lo afecte; sin embargo, no invertirá en aquellos que apliquen criterios desfavorables para gravar sus rentas.

En la práctica, bajo este principio de renta territorial, se establece la neutralidad en la importación de capitales; que significa, que -con independencia de la procedencia del capital-, éste será gravado de forma igual en el territorio donde se origina, precepto que consagra la indiscriminación en el tratamiento fiscal de la renta; es decir, tanto a los nacionales, como a los extranjeros se les aplica el mismo régimen tributario a sus inversiones, independientemente de que sean también gravados en su país de origen por razón del mismo hecho generador.

El Principio de la Fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del Estado, considerados de fuente nacional, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio, en cuyo territorio existió disponibilidad jurídica y económica para su obtención.

Este principio tiene justificación económica y social; pues establece el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que producido dentro de su economía, cuya obtención fue posible en virtud de las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas presentes en ese país y a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficiario aporte con su contribución.

El Principio de la Fuente, que es el que se aplica en Bolivia, considera que el Estado en el que se desarrolla la actividad es el que tiene la potestad tributaria de imponer los tributos sobre las rentas que se generan.

El Principio de la Fuente es el eje central del ordenamiento jurídico tributario, precepto que implica que todas las rentas que se consideren de fuente boliviana se encuentran sujetas a rentas gravadas por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), como país importador de capital, basado en la potestad fiscal soberana del Estado con lógica tributaria, en razón de el país no cuenta con empresas en el mundo que generen rentas.

La justificación principal de este principio reside en la potestad y el derecho que tiene el Estado de gravar sobre las rentas obtenidas por un domiciliado en su territorio, dentro del contexto de su vinculación con la economía del Estado, cuya obtención de la riqueza está estrechamente relacionada con las condiciones sociales, políticas y económicas del país en el que obtuvo las rentas; por cuya razón, es justo que aporte al sostenimiento de la economía del Estado. Sobre el particular, algunos contados tributaristas nacionales, asignan importancia a este principio, que ciertamente son raras excepciones.

Al respecto, con acierto señala la tributarista boliviana Carola Jáuregui Cisneros "La ley de impuestos en el país, establece que son rentas sujetas a imposición boliviana aquellas que se obtienen por bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia o en actividades desarrolladas sin considerar la nacionalidad, el domicilio o residencia de las partes ni el lugar de suscripción de los contratos.

Resalto esta pluralidad, pues bajo esta condición todas las partes podrían estar domiciliadas en el extranjero, no es condicionante que el contratante esté situado en Bolivia, es decir que si la actividad está vinculada a bienes situados en Bolivia o ha sido realizada en el país, esa operación estará gravada por impuestos bolivianos, independientemente de que una, todas o ninguna de las partes tenga domicilio en Bolivia. En un sistema tributario basado en el Principio de la Fuente puro, el país solo impone tributos a las rentas generadas por situaciones o bienes realizados o ubicados en el país sin traspasar los límites territoriales del Estado, es así que las rentas generadas en el extranjero, en cabeza de un residente del país de la fuente, no están gravadas por impuestos.³⁷ No obstante, como se sabe, es oportuno también decir que, normalmente, los sistemas de imposición basados en el Principio de la Fuente no son totalmente puros y traspasan las fronteras territoriales, como en el caso de Bolivia que se gravan las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior, aún cuando éstas son realizadas en el extranjero, bajo la premisa que esas rentas que; aunque fueran realizadas, en el extranjero serán utilizadas y están vinculadas a hechos gravados en Bolivia, o la exportación de servicios, que en la práctica, -inexplicablemente-, se hace adhesión al principio de la renta mundial.

El principio rector que prima todos los impuestos del sistema tributario boliviano es el de fuente boliviana. Como se sabe, la Ley General Tributaria Boliviana (Ley 843) considera que las personas que han obtenido rentas o ingresos generados en el país, o en su caso, poseen bienes situados en nuestro territorio susceptibles de generar rentas, están sujetos a imposición, sin que interese el domicilio, la residencia o la nacionalidad del beneficiario de las rentas o del titular de los bienes.³⁸

³⁷ JÁUREGUI CISNEROS, Carola

El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente, ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana, En Memoria AIT, La Paz, Bolivia, 2010, págs. 355 y 356.

³⁸ De conformidad al referido artículo 42° de la Ley 843, para la determinación de la *fuentes* (boliviana) no se toma en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Sobre el particular, el Principio de la Fuente por el cual Bolivia puede adoptar para cambiar el Principio de la Fuente al de renta mundial, se incorpora en el Artículo 323 de la Constitución Política del Estado, cuando faculta a las gobernaciones para crear impuestos a las "rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país". Sobre el particular, es bueno también citar lo que acertadamente sostiene el tributarista boliviano Jaime Araujo Camacho "Hasta hoy, dicho *principio de la fuente*, ha implicado que las rentas y patrimonios generadas y ubicados fuera del territorio nacional (*de fuente extranjera*) queden excluidos del alcance de los tributos y que, quienes obtengan rentas en el exterior no se encuentren sometidos a tributación sobre las mismas."³⁹

La tradicional doctrina latinoamericana, se basa en la defensa a ultranza del Principio de la Fuente o territorialidad; no obstante los argumentos que durante mucho tiempo justificaron su preeminencia en razón de la lógica tributaria primaria del tributo y en función del principio de capacidad contributiva, en la práctica, lamentablemente ha ido perdiendo terreno, por el de Renta Mundial, como consecuencia de la pérdida de su peso conceptual y el alineamiento de algunos países a esta tendencia predominante, elusiva de tributos.

Alineamiento que; no obstante, el reconocimiento de que la facultad primaria de imposición corresponde al país de la fuente, que refelja a todas luces, la naturaleza primaria del tributo.

Por esta razón, esta tesis doctoral aspira a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que responde a la potestad primaria que tiene el Estado de gravar las rentas obtenidas en su territorio, fundado en la lógica jurídica tributaria.

³⁹ ARAUJO CAMACHO, Jaime
El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente y los impactos en los contribuyentes, en Memoria III as Jornadas de Derecho Tributario Autoridad de Impugnación Tributaria, La Paz, Bolivia, 2010. pág. 365.

Para finalizar este tema, apuntar el hecho que en Latinoamérica, el Principio de la Fuente es utilizado por Uruguay, Paraguay, Panamá, República Dominicana, Guatemala, Costa Rica Venezuela y Bolivia; con la excepción rarísima de lo establecido por el Artículo 323 de la CPE, que establece:

“No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo (con excepción) de las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país”, al determinar los límites de la potestad tributaria de los gobiernos autónomos, con relación a la creación, supresión o modificación de los impuestos.

3. TRATADISTAS DEFENSORES DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

En contraste, los argumentos a favor del Principio de la Fuente o territorialidad se relacionan, más bien, con el principio del beneficio; de acuerdo el mismo, cada quien debe pagar impuestos en relación con los beneficios que percibe del Estado.

Lo que no se puede soslayar es que, respecto de las ventajas y desventajas que brindas estos dos principio tributarios, se debe decir que el modelo de la OCDE, como factor para prevenir o mitigar la doble imposición internacional es un mito, cuyos objetivos explícitos de facilitar aspectos burocráticos de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, son menos protagónicos respecto de su objetivos no develados: la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico”, sobre la base unilateral atribuye la mayor parte de la renta al país de la residencia, desplazando el Principio de la Fuente, razón por la cual, esta tesis doctoral tiene por objetivo general sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en virtud de la potestad primaria de imposición tributaria que le asiste al Estado y de los intereses fiscales nacionales.

Sobre el particular, son numerosos los tratadistas, sobre todo internacionales y algunos nacionales, tributaristas defensores del Principio de la Fuente tales como Carola Jáuregui Cisneros, Roberto Ugarte Quispaya, Rafael Vergara Sandóval, mi propio tutor, etc., etc.

Entre los tratadistas internacionales más connotados figuran personalidades tales como: Adolfo Atchabaian, (Argentina), Antonio Hugo Figueroa (Argentina), Giuliani Founrouge (Argentina), Carlos Raimondi (Argentina), Ángel Schindel, (Argentina), Philip Nimerman, (Alemania), Klaus Vogel, (Alemania), Tsilly Dagan, (EEUU), Elizabeth Owens (EEUU), Tsilly Dagan, (EEUU), Peggy B. Musgrave (Inglaterra) Richard A Musgrave, (Inglaterra), Hugh Ault, EEUU); Michael McIntyre, (EEUU), Zolt y Kowal, (EEUU), Elizabeth Owens (EEUU), Ramón Valdés Costa (Uruguay), etc., etc., que se han ocupado, con mayor o menor acuosidad sobre este fenómeno, que inciden en las relaciones económicas internacionales. En la doctrina española, por ejemplo, ha venido gozando de cierta tradición la definición que Borrás Rodríguez ofrece del concepto de doble imposición y que sería "aquella circunstancia por la cual una misma renta o un mismo bien es sujeto a imposición fiscal en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, por el lapso de un mismo período impositivo -si se se refiere de impuestos periódicos- y por una misma causa"⁴⁰.

En el contexto internacional se utiliza un concepto preciso de doble imposición; porque, no solamente se trata de gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica; sino que, ocurre cuando el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico.

⁴⁰ BORRÁS RODRÍGUEZ, A.

La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales
Editorial Madrid 1974, pág. 30.

Este caso se conoce como doble imposición económica, donde dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo hecho imponible, o al menos por un idéntico elemento objetivo de éste.⁴¹

El objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional es una tema en el que todo el mundo parece estar de acuerdo, pues razones de justicia tributaria así parece exigirlo⁴²

La doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debiera someterse a tributación dos veces, por el hecho de vincular a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular.

Cuando la circunstancia anterior se genera, conlleva una desigualdad respecto del trato tributario en relación a determinados sujetos pasivos, máxime si se considera que el incremento que han experimentado en estos últimos años las relaciones económicas internacionales globalizadas que han llevado a que numerosas personas se encuentren vinculadas, de hecho, a más de un Estado.

En todo caso, y no obstante de que existe un cierto consenso a la hora de calificar la doble imposición internacional como un fenómeno indeterminado, complejo e ilícito, motivos de naturaleza económica y de justicia tributaria hacen que los distintos Estados, como se sostuvo anteladamente, establezcan todo tipo de medidas tendentes a evitar, o al menos paliar, la doble imposición.

⁴¹ Modelo de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio Editorial IEF, Madrid 1978, pág. 187.

⁴² SAINZ DE BUJANDA, F
Métodos para evitar la doble imposición internacional
Editorial Derecho Financiero, Madrid 1973, pág. 139.

La causa central de la doble imposición internacional se encuentra en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado "superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición"⁴³.

Esta superposición se origina debido a que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción tributaria, o aún utilizando el mismo, los configuran de forma distinta.

⁴³ DEL ARCO RUETE, L.
Doble imposición internacional y Derecho Tributario español
Editorial Ministerio de Hacienda, Madrid 1977, pág. 48.

CAPÍTULO VIII
ANÁLISIS ECONÓMICO
PRINCIPIO DE LA FUENTE VS PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL

1. PRINCIPIOS JURISDICCIONALES FISCALES
2. INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)
3. ENTRADA DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)
4. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE
5. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

CAPÍTULO VIII
ANÁLISIS ECONÓMICO
PRINCIPIO DE LA FUENTE VS PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL

El Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE y su expresión fiscal, el Principio de Renta Mundial, para evitar la doble tributación, tiene contenido económico, ideológico-político, orientado a favorecer la política de negociación desfavorable con países en vías de desarrollo, por lo que es necesario sustentar fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en concordancia con la norma boliviana.⁴⁴

Este precepto, el hilo conductor, la idea rectora de esta investigación académica, que a lo largo de esta tesis se viene sosteniendo de manera reiterada, que orienta y da sentido a esta tesis doctoral, es sustentar los fundamentos doctrinales, de carácter teórico, para defensa del Principio de la Fuente, fundamento y razón epistemológica de este trabajo intelectual, idea que a lo largo de esta tesis se repite insistentemente.

1. PRINCIPIOS JURISDICCIONALES FISCALES

Es importante desmitificar la trascendencia atribuida a la celebración de principios jurisdiccionales y tratados fiscales y ver la realidad no develada de los mismos, sobre la base de la reflexión de los siguiente preceptos. En el diseño de un sistema tributario, debe tomar en cuenta, no sólo la estructura técnico-formal de los tributos; sino, empezar por determinar los principios jurisdiccionales a implantarse, respecto de los impuestos para evitar de esa manera la doble tributación internacional.

⁴⁴ Salvo el Artículo 323 de la Constitución del Estado (Elaborada a gusto por el gobernante de turno, por los juristas españoles ya nombrados) que, inexplicablemente, posibilita la aplicación del Principio de la Renta Mundial, contraviniendo la Ley 843.

En este sentido; tanto el impuesto a la renta, como al patrimonio, sin desconocer que las empresas están sujetas a los principios jurisdiccionales establecidos por los países en función de la potestad soberana tributaria que les asiste a los Estados de establecerlos.

En este sentido, no se debe perder de vista de que “Los países exportadores de capital con el objeto de tener un control sobre los capitales que salen del país para invertir en terceros países y con el objeto de incrementar sus recaudaciones, adoptan el “Principio de Renta Mundial” (*World Wide Income*).

Los países altamente desarrollados, en su mayoría exportadores de capital, han adoptado este principio que corresponde a la aplicación simultánea del principio de la fuente o territorialidad y el principio de domicilio o residencia, para gravar las rentas, de fuente extranjera obtenidas por las personas domiciliadas en el país. Estos países como se señaló anteriormente son exportadores de capital, en consecuencia desean tener un control de los sus ingresos obtenidos en otros países.”

“Los países en desarrollo normalmente son importadores de capital, con el objeto de defender sus intereses han adoptado el ‘Principio de Fuente o Territorialidad de la Fuente’. Este principio refleja un criterio objetivo y señala que la potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se produce los ingresos.

De acuerdo a este principio el Impuesto a la Renta, debe ser pagado en el lugar donde los ingresos han sido generados o donde los bienes se encuentra ubicados, sin tomar en cuenta la nacionalidad ni el domicilio de los perceptores de la renta.”⁴⁵

⁴⁵ OTÁLORA URQUIZO, Carlos
Economía fiscal
Editorial Plural, La Paz, Bolivia, 2009, pág. 110

En este sentido, como se sostiene insistentemente, los impuestos a la Renta y al Patrimonio, están establecidos por dos principios: el Principio de Renta Mundial y el Principio de la Fuente o Territorialidad de la Fuente, el primero, utilizado por los países exportadores de capital y el segundo, por los países importadores de capital.

“Los países en desarrollo normalmente son importadores de capital, con el objeto de defender sus intereses han adoptado el “Principio de Fuente o Territorialidad de la Fuente”. Este principio refleja un criterio objetivo y señala que la potestad tributaria se atribuye al Estado en cuyo territorio se produce los ingresos, dando lugar al concepto de fuente productora; o en cuyo territorio fue obtenida la renta, dando lugar al concepto de fuente pagadora.

De acuerdo a este principio el Impuesto a la Renta, deben ser pagados en el lugar donde los ingresos han sido generados o donde los bienes se encuentra ubicados, sin tomar en cuenta la nacionalidad ni el domicilio de los perceptores de la renta.”

Los artificiosos convenios para evitar la doble tributación conllevan sacrificio fiscal para los países en vías de desarrollo y réditos fiscales para los países desarrollados, atentando contra la soberanía de los primeros.

En la práctica, mediante la suscripción de estos tratados se transfiere el imperio de la potestad soberana de los estados en favor de los países desarrollados, cuyos miembros ricos, conocedores de que el país de la fuente, urgido por captar inversiones con el objetivo de revertir su crónico estancamiento social y económico, transfiere total o parcialmente su potestad, su derecho soberano, a favor del país de residencia del inversor y beneficiario de la renta, sin que ello le garantice nada.

El modelo de la OCDE, concebido por los países desarrollados para resolver temas tributarios, se trata de un esquema que privilegia y prioriza la imposición en el país de residencia, en desmedro del país fuente o de origen de la renta para resolver el referido supuesto problema.

“¿Qué sentido tiene la suscripción de un tratado para evitar la doble tributación, que implica transferencia de recursos hacia un país desarrollado, para un país al que la OCDE ‘califica’ entre los que presentan una conducta de algún modo flexible en materia financiera”⁴⁶

Es una pena; pero, sin argumentos profundos, se aceptan los criterios emanados de la OCDE, doctrina vinculada a empresas de actividad multinacional, de firmas de auditores internacionales y de profesionales adoctrinados en Europa y Estados Unidos, dentro de los cuales figuran tributaristas nacionales que no advierten la dimensión profunda de este problema, defensores obsecuentes de firmas transnacionales, que eluden la cuestión central, que es el contenido no develado de este modelo impositivo que desplaza el Principio de la Fuente, para “resolver” la “supuesta doble tributación”.

En definitiva, son tributaristas tecnócratas, que no advierten este tema tan sencillo y fundamental...

La siguiente tabla describe el Impuesto sobre las Sociedades de 28 países del continente, el principio que aplican y cuál es su tasa legal:

⁴⁶ FIGUEROA, Antonio Hugo

¿Tratados tributarios para evitar la doble imposición internacional o para transferir recursos de países en desarrollo a países desarrollados?

Editorial Voces del Fénix, Argentina, No. 14, pág. 1, 2022.

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICADOS EN AMÉRICA LATINA

CUADRO No. 1

PAÍS	PRINCIPIO	PRINCIPIO	OBSERVACIONES
	Renta Mundial	Principio de la Fuente	
Argentina	Renta Mundial		
Bolivia		Principio de la Fuente	
Brasil	Renta Mundial		
Chile	Renta Mundial		
Colombia	Renta Mundial		
Costa Rica		Principio de la Fuente	
Cuba			No se tiene información
Ecuador	Renta Mundial	Principio de la Fuente	Mixto
El Salvador	Renta Mundial	Principio de la Fuente	Mixto
Guayana Francesa		Principio de la Fuente	
Granada		Principio de la Fuente	
Guatemala		Principio de la Fuente	
Guayana	Renta Mundial		
Haití		Principio de la Fuente	
Honduras		Principio de la Fuente	
Jamaica		Principio de la Fuente	
México	Renta Mundial		
Nicaragua		Principio de la Fuente	
Paraguay		Principio de la Fuente	
Panamá		Principio de la Fuente	
Perú	Renta Mundial		
Puerto Rico		Principio de la Fuente	
República Dominicana	Renta Mundial	Principio de la Fuente	Mixto
Surinam		Principio de la Fuente	
Uruguay		Principio de la Fuente	
Venezuela	Renta Mundial		

La fuente de este cuadro sobre el impuesto sobre las sociedades en América es la CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Fecha de edición 23 de mayo, 2022.

La determinación del impuesto sobre las sociedades de los países del continente, referente a la aplicación de los principios jurisdiccionales de imposición, del Principio de la Renta Mundial vs el Principio de la Fuente y el nivel de las tasas, reflejan de manera visible esta situación, de la misma que se deduce:

1. Los países latinoamericanos aplican jurisdiccionalmente el Principio de Renta Mundial y el Principio de la Fuente.
2. De los 26 países latinoamericanos, 11 aplican el Principio de la Renta Mundial y 14 el Principio de la Fuente y 3 principios mixtos.
3. De Cuba, no se tiene información.
4. Bolivia, aplica el Principio de la Fuente, determinación que abona por la sustentación de esta tesis doctoral, salvo la incongruente e inexplicable disposición expresada en el Artículo 323 de la CPE, que da lugar a la Renta Mundial, en perjuicio fiscal connacional.

Sobre el particular, decir que esta incongruencia, respecto de lo que establece el Código Tributario, no es un pequeño error; sino, todo lo contrario, es un desacierto, al igual que muchos otros de la Constitución política del Estado, propio de los españoles que la redactaron, -a solicitud del gobernante de turno-, como no menos es la descripción de Bolivia, repetida varias veces en este documento, en lugar del decantado y artificioso nombre de “Estado Pluinacional.”

2. INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)

Este cuadro refleja los incentivos a la inversión extranjera directa, IED, en países en desarrollo y en miembros de la OCDE, fiscales a nivel mundial, por varios conceptos:

INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA, IED

CUADRO No. 2

Incentivos a la IED	Países miembros de la OCDE (Porcentaje)	Países en desarrollo (Porcentaje)
Derechos de importación de bienes de capital exentos	5	56
Exenciones tributarias	20	55
Permisos. para invertir/reinvertir utilidades	30	49
Tasas del impuesto más bajas	5	45
Exención del IVA para bienes de capital	0	34
Depreciación acelerada	30	30
Derechos de importación de materias primas exentos	5	30
Exención del IVA para materias primas	5	24
Devolución de derechos de importación	5	24
Trato preferencial para ingresos por exportación	0	20
Arrastre de pérdidas en el impuesto a la renta	0	18
Reducción en impuestos y tasas locales y municipales	30	18
Exención del IVA para insumos exportados	10	18

Fuente: CEPAL, 2022.

Del cuadro de referencia, referido con incentivos fiscales a la inversión extranjera directa (IED) en países en desarrollo y países de la OCDE, se tiene:

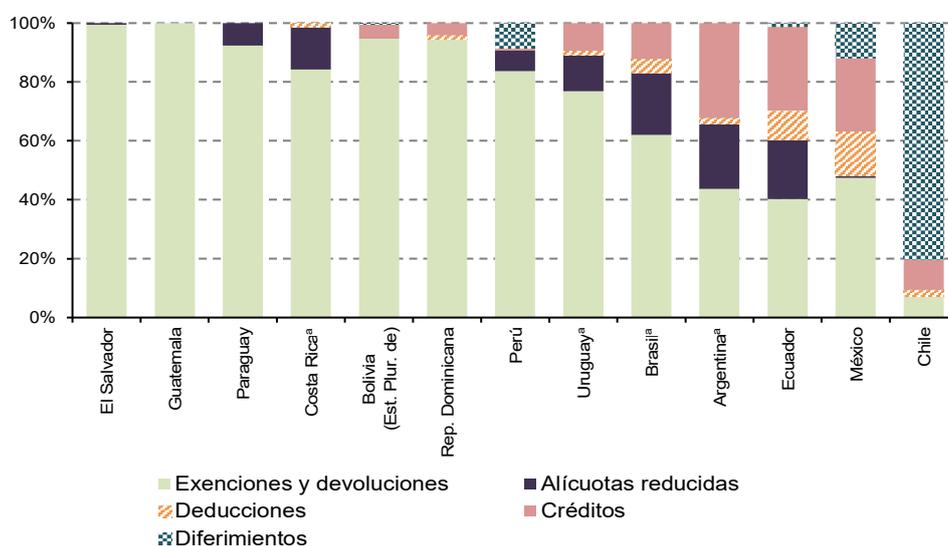
1. En general los incentivos fiscales a la inversión externa directa en los países miembros de la OCDE, son menores que los ofrecidos por los países en desarrollo.
2. Fuertes incentivos a la inversión extranjera directa de los países en desarrollo en muchos rubros.

3. Los países en desarrollo llevan una política agresiva para atraer inversiones extranjeras, con menores tasas de impuestos.

Relacionado con los incentivos fiscales; pero, a referidos a los incentivos fiscales de América Latina y el Caribe, se tiene el siguiente cuadro:

INCENTIVOS FISCALES EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

CUADRO No. 3



Fuente: CEPAL/Oxfan 2022

Este cuadro es muy revelador de los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe, de la misma que se puede deducir:

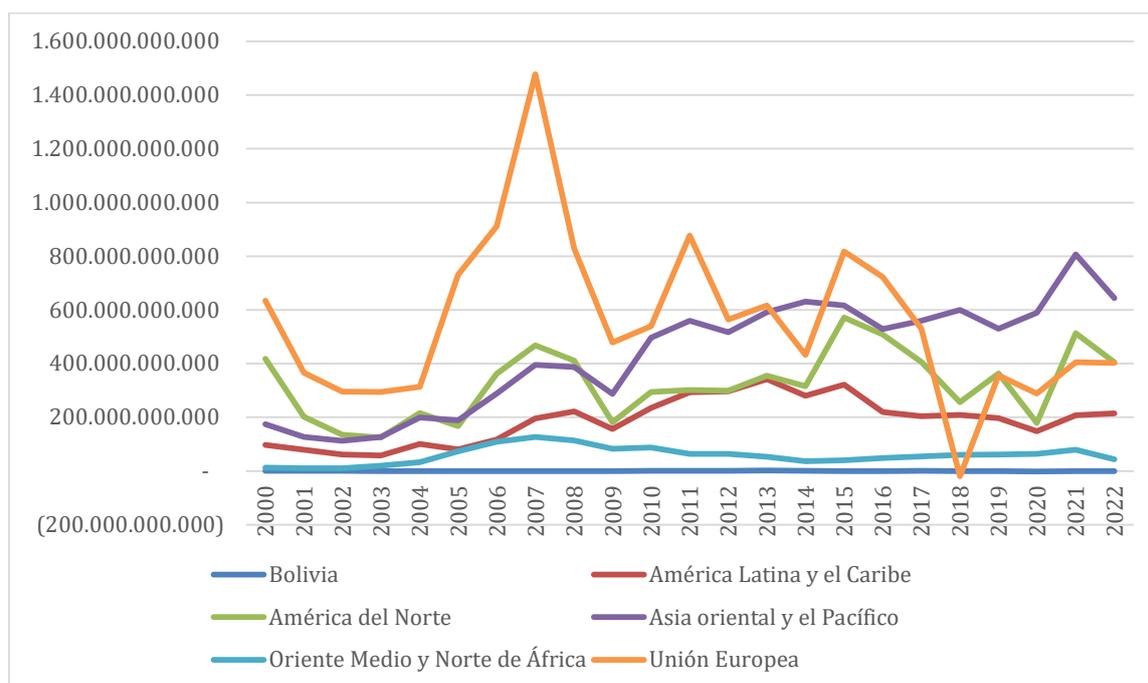
1. En general, los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe, son altamente significativos.
2. Guatemala y el Salvador son los países que mayores incentivos fiscales ofrecen a las empresas en América Latina y el Caribe.

- Bolivia, figura dentro de los países que mayores incentivos fiscales ofrecen a las empresas, ocupando el segundo puesto, después de los países precedentemente citados; incentivos que no guardan relación con las inversiones extranjeras.

Este otro cuadro es muy interesante, respecto de las entradas de inversión extranjera directa por región en el periodo 1978-2013.

ENTRADA POR LA INVERSIÓN EXTRANJERA EN VARIAS REGIONES DEL MUNDO

CUADRO No. 4



Fuente: Banco Mundial, Indicadores del Desarrollo Mundial

ENTRADA POR LA INVERSIÓN EXTRANJERA EN VARIAS REGIONES DEL MUNDO

CUADRO No. 5

Nombre del país	Año Más Reciente	Valor Más Reciente (Millones)
Bolivia	2022	-26,36
Mundo	2022	1.831.171,12
América Latina y el Caribe	2022	215.018,43
América del Norte	2022	404.869,28
Asia oriental y el Pacífico	2022	644.674,22
Oriente Medio y Norte de África	2022	43.790,03
Unión Europea	2022	403.241,20

Fuente: Banco Mundial, Indicadores del Desarrollo Mundial

Lo expuesto en los cuadros anteriores revelan que:

1. La entradas de inversión extranjera directa por región en el periodo 2000-2022, en Asia Oriental y el Pacífico es la mayor, alcanzando cerca de 644.000 miles de dólares, suma significativa.
2. Bolivia y el Oriente Medio y Norte de África, tiene los peores indicadores de entradas de inversión extranjera directa.
3. América Latina y el Caribe, tienen un promedio medio de inversión extranjera directa por región, con un poco más de 215.000 miles de dólares, poco más de un tercio de lo que se invierte en Asia Oriental y el Pacífico; es decir, inversión poco significativa en la práctica.

3. ENTRADA DE INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED)

Para empezar, es menester concebir el análisis económico de este problema fiscal de manera integral, de manera deductiva; esto es, partir de aspectos generales, para demostrar los fundamentos de esta tesis doctoral, que sostiene que el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE y su expresión fiscal, el Principio de Renta Mundial, para evitar la doble tributación, tiene contenido económico, ideológico-político no develado, desfavorable, con países en vías de desarrollo.

El cuadro referente a la entrada de la inversión extranjera directa (IED), aludida es la siguiente:

ENTRADA NETA DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA DIRECTA (IED) POR REGIÓN, 1980-2009 EXPRESADO EN DÓLARES

CUADRO No. 6

Detalle	Promedio 2000 - 2007	Promedio 2008 - 2015	Promedio 2016 - 2022	Promedio 2000 - 2022
Bolivia	348.739.587	6.437.102.553	80.186.049	425.579.200
América Latina y el Caribe	98.568.576.102	2.148.361.189.246	200.071.954.060	188.583.194.630
América del Norte	261.540.672.851	2.731.180.070.027	376.179.608.442	324.207.074.432
Asia oriental y el Pacífico	201.769.701.520	4.089.400.580.118	608.519.718.670	433.182.444.477
Oriente Medio y Norte de África	49.372.826.281	542.504.440.897	58.932.827.610	58.696.384.540
Unión Europea	627.947.269.790	5.156.952.512.289	383.499.963.082	559.349.148.356
Miembros OCDE	1.121.624.435.360	9.628.748.536.643	995.520.403.056	1.111.755.949.605

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de datos del Banco Mundial

Según la conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y Desarrollo de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, menciona que el 66, 5% de la inversión extranjera directa se invierte en las economías desarrolladas. Asimismo, sólo 1/3 de la inversión extranjera directa (IED), se invierte en las economías en desarrollo. En este sentido, de este tercio de la inversión extranjera directa (IED), tan sólo el 9,5% se invierte en América Latina y el Caribe; es decir, una inversión mínima.

De América Latina, sobre la inversión extranjera directa se tiene estos datos:

PROMEDIO SOBRE LA INVERSIÓN EXTRANJERA
CUADRO No.7

Detalle	Promedio 2000 - 2007	Promedio 2008 - 2015	Promedio 2016 - 2022	Promedio 2000 - 2022
Paraguay	79.222.375	552.408.626	319.818.622	335.336.566
Honduras	526.872.975	1.064.636.197	910.952.904	841.079.185
Bolivia	348.739.587	804.637.819	37.656.135	425.579.200
Ecuador	495.694.805	695.950.172	921.307.254	688.051.922
Uruguay	650.277.969	2.845.624.019	3.231.811.402	2.036.627.576
Costa Rica	1.187.229.033	2.598.783.873	2.985.874.316	2.209.729.767
República Dominicana	1.181.738.750	2.258.725.000	3.157.250.000	2.129.709.130
Perú	2.322.506.346	8.105.476.742	6.184.311.467	5.536.303.532
Colombia	4.727.504.627	12.339.446.592	12.146.032.448	9.707.380.094
Chile	6.369.576.297	21.266.212.708	12.500.704.684	13.367.537.926
Argentina	4.723.229.590	9.735.660.869	9.412.535.862	7.626.369.704
México	23.775.857.796	29.708.747.216	34.070.520.980	29.182.516.009
Brasil	22.568.639.883	73.405.756.159	65.325.014.815	53.653.908.045

Fuente: Revista CEPAL 118 Abril 2016

De estos datos, muy reveladores, se puede inferir, relativos a 13 países de América Latina que, la entrada neta de la inversión extranjera directa (IED), expresada en millones de dólares:

1. Brasil es el país con mayor promedio de inversiones extranjeras.
2. Que Bolivia⁴⁷, representa menos del 1% del total de las inversiones extranjeras del promedio total de las inversiones que se exponen en el cuadro 7.
3. Que Bolivia, tiene en promedio una inversión extranjera directa que la ubica en el puesto 12 de 13 países; es decir, una inversión mínima, en otros términos, esta inversión no es, en modo alguno, gravitante en la economía del país.

⁴⁷ Artículo 11 de la Constitución Política de Estado

4. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

Los países en vías de desarrollo ofrecen políticas fiscales con exoneraciones para atraer inversionistas, siendo el resultado final la renuncia de la recaudación que le correspondía al país de la fuente generadora de la renta, el mismo que queda neutralizado por el convenio, y por ende, el país de la residencia es quien toma la potestad tributaria en esos casos. En términos simples, el país de la fuente donde se produce la riqueza, se ve obligado a renunciar la aplicación del Principio de la Fuente, por el Principio de la Renta Mundial, siendo las grandes corporaciones, las multinacionales y los más ricos quienes más se benefician con la suscripción de estos convenios.

Son estos grupos de poder, las personas y empresas más ricas, quienes más deberían pagar impuestos, quienes maximizan sus beneficios pagando el mínimo de impuestos posible, por medio de paraísos fiscales o consiguiendo que los países les ofrezcan exenciones fiscales o tipos impositivos más bajos y en otros casos mediante la suscripción de convenios tributarios, que en el fondo imponen subrepticamente y elusoriamente el Principio de la Renta Mundial. Como acertadamente también se sostiene: “Aunque, muchas prácticas fiscales son ilegales, muchas multinacionales y personas ricas se aprovechan de los vacíos legales de un sistema fiscal internacional obsoleto para no pagar los impuestos que les corresponden sin quebrantar ninguna ley.

- Nueve de cada diez empresas de las 200 más importantes del mundo tienen presencia en al menos un paraíso fiscal. Entre los años 2001 y 2014, la inversión empresarial en estos lugares se cuadruplicó.
- En 2015, las 50 mayores empresas estadounidenses ocultaron 1,6 billones de dólares en paraísos fiscales mientras los 20 principales bancos europeos registraron más de un 25% de sus beneficios (25.000 euros aproximadamente) también en paraísos fiscales.

- Tal y como han evidenciado los papeles de Panamá y los *Paradise Papers*, personas ricas de todo el mundo (entre ellas, importantes políticos y famosos) utilizan paraísos fiscales para evadir o eludir el pago de impuestos por sus grandes fortunas.”⁴⁸

José Antonio Ocampo, ex ministro de Finanzas de Colombia y subsecretario general de las Naciones Unidas, profesor de la Universidad de Columbia, presidente de la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional y embajador de la Food and Land Use Coalition, autor de *Resetting the International Monetary (Non)System* y coautor (con Luis Bértola) de *The Economic Development of Latin America since independence*; es decir, un conocedor profundo de esta temática, continúa y sostiene:

“Un nuevo informe sobre el estado de la justicia tributaria, sirve de ejemplo de la escala del problema: cada año se pierden como consecuencia del abuso tributario transfronterizo 483,000 millones de dólares de ingresos públicos, una cifra suficiente para vacunar tres veces a toda la población del planeta.

El Reino Unido, junto con su red de territorios de ultramar y dependencias de la corona, es responsable del 39% del total de pérdidas fiscales. Países Bajos, Luxemburgo y Suiza suman otro 16%. En conjunto, los países adheridos a la OCDE son responsables del 78% de la pérdida anual de ingresos públicos derivada del abuso tributario internacional.

La doble moral de los países ricos es sorprendente. Al fin y al cabo, el tan publicitado acuerdo tributario del G20 se diseñó dentro del marco inclusivo de la OCDE referido a erosión de la base imponible y traslado de ganancias. Esto plantea serias dudas de que la

⁴⁸ OCAMPO, José Antonio
Resetting the International Monetary (Non)System y coautor (con Luis Bértola) de
The Economic Development of Latin America since independence

OCDE sea la institución correcta para coordinar las negociaciones internacionales en materia tributaria.”⁴⁹

Casos internacionales de vulneración del Principio de la Fuente

Los actos vulneratorios del Principio de la Fuente (más delictivos) están representados por los siguientes casos, tan groseros en su propósito de evadir impuestos, bajo la argucia de la aplicación del Principio de la Renta Mundial, que hasta organismos defensores de este principio tributario, como son el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); como también la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el Grupo Banco Mundial (GBM), lo dan a conocer en su documento conjunto “Plataforma de Colaboración en materia Tributaria”⁵⁰

Casos Argentina⁵¹

Grandes grupos económicos extranjeros y argentinos mudaron a España la firma controlante de sus compañías, por medio de tratados contra la doble imposición, adscribiéndose elusivamente al Principio de Renta Mundial, para quedar eximidos del pago de impuestos en la Argentina, con la asesoría de estudios contables, legales y de auditoría para evadir la aplicación del Principio de la Fuente, “ingeniosos mecanismo” que fue desarticulado. En concreto:

⁴⁹ OCAMPO, José Antonio
Ibídem

⁵⁰ Plataforma de colaboración en materia Tributaria, imf.org, <https://imf.org> <https://www.imf.org> › News › press-release, visitada: martes 25 de abril de 2025

⁵¹ Negocios argentinos bajo bandera española, por Tomás Lukin, periodista y economista argentino pagina12.com.ar.

- Entre 2006 y 2010, grandes grupos económicos locales y multinacionales como recurrieron al Principio de Renta Mundial, para no pagar impuestos en la Argentina, por acuerdo fiscal firmado con el Reino de España, que los eximía de estos tributos, burlando elusoriamente el Principio de la Fuente.
- Lo propio, la cadena de supermercados chilena Cencosud o la productora de pañales y papel higiénico, la norteamericana Kimberly Clark, invocó el Principio de Renta Mundial, para no pagar impuestos burlando evasivamente el Principio de la Fuente, lo que ocasionó que la Argentina perdiera de recaudar cerca de 250 millones de pesos, razón por la cual, su gobierno dio de baja el acuerdo fiscal con el Reino de España.
- El 2012, según la Cancillería, Economía y la AFIP, “a partir del próximo año, empresas como Telefónica o los bancos Santander Río y BBVA Francés deberán ingresar el impuesto. (En aplicación del Principio de la Fuente) Así, el fisco no sólo recaudará lo que las empresas eludían, (Bajo el Principio de Renta Mundial); sino también, la parte que no ingresaban las firmas ibéricas.

El costo fiscal total del beneficio ascendió el año pasado a una cifra cercana a los 500 millones de pesos.”⁵²

Casos India: Caso Vodafone.

“En 2006, Vodafone adquirió la participación de Hutchison en una empresa conjunta establecida para operar una compañía de telefonía móvil en India, por casi USD 11 000 millones. La Autoridad Tributaria de India intentó recaudar USD 2600 millones en concepto de impuesto a las ganancias de capital realizadas por Hutchison. La legalidad del efecto

⁵² Ibidem

retroactivo de la ley fue sometida luego a arbitraje por el contribuyente en virtud del Tratado Bilateral de Inversiones entre India y los Países Bajos.”

Es decir, Vodafone pretendió rehuir pagar lo determinado por la Autoridad Tributaria de la India, de gravar su renta bajo el Principio de la Fuente, pretendiendo la aplicación del principio de la Renta Mundial.

Casos Perú:

Caso Adquisición de Petrotech.

En 2009, Ecopetrol Colombia y *Korea National Oil Corp* adquirieron una empresa con sede en Houston, cuyo principal activo era *Petrotech* Peruana, cuando la ley del impuesto sobre la renta de Perú no incluía una disposición específica sobre la tributación; es decir, la determinación de un principio jurisdiccional fiscal, la transacción quedó exenta de impuestos en ese país. Según las estimaciones, los posibles ingresos fiscales no percibidos por Perú fueron de USD 482 millones. *Petrotech International*, residente de los Estados Unidos, pagaría en este último país los impuestos correspondientes a las ganancias de capital.

Es decir que, Ecopetrol Colombia y *Korea National Oil Corp*, pretendían la aplicación del Principio de Renta Mundial, en desconocimiento elusivo del Principio de la Fuente.

Caso Perú-España

El Convenio Perú-España se caracteriza por el desigual flujo de inversiones españolas y peruanas. El Perú, deja de recaudar potenciales sumas de ingresos en beneficio de empresas españolas y sin poder siquiera lograr una reciprocidad con España por no tener empresas nacionales que inviertan en dicho país.

En otras palabras, el Convenio Perú-España se orientaría más a beneficiar a los inversionistas españoles, sin ninguna compensación para el Perú.

Según el Informe N° 05-2007-SUNAT/200000, la aplicación del Convenio Perú-España significaría para el Perú una pérdida potencial que ascendería a S/. 28.4 millones anuales y S/. 70.5 millones en total, si se toma como referencia lo recaudado en el 2005, el cual se incrementaría año a año desde S/. 9.2 millones en el primer año de vigencia del referido Convenio, hasta S/. 18.6 millones al quinto año, lo cual se aprecia en el Cuadro 3 y refleja la disminución progresiva de la tasa máxima de Impuesto a la Renta aplicable a las regalías obtenidas por residentes en España

“Estas pérdidas vendrían por el lado de las regalías, ya que en estos casos es difícil encontrar situaciones en las que se permita que el gravamen en fuente exceda la tasa del 15%, cuando en el Perú la tasa es del 30%. La pérdida de este tipo de rentas se produciría en atención a que todos los pagos por retenciones del Impuesto a la Renta a no domiciliados por los contribuyentes receptores de inversión proveniente de España se realizarían a residentes españoles y, además, porque el Convenio Perú-España no permitiría gravar en la fuente, es decir en el Perú.

Es menester atender que el mencionado Convenio ha sido negociado en base al "Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); el cual ha sido generado por los países más desarrollados del mundo atendiendo precisamente a su altísimo nivel de desarrollo económico. Dicho modelo prefiere el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente, el cual opera de mejor forma entre los países desarrollados, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan en el mismo nivel.”⁵³

⁵³ MORENO, Daniel Echaiz
Los convenios para evitar la doble tributación
Editorial Derechos & sociedades 33, Asociación Civil, Perú, pág. 137

Es resumen, este cuadro es revelador de la estimación de la pérdida de recaudación tributaria en el Perú por aplicación del Convenio Perú-España:

ESTIMACIÓN DE LA PÉRDIDA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ
POR APLICACIÓN DEL CONVENIO PERÚ-ESPAÑA

CUADRO No.8

PÉRDIDAS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA CONVENIO PERÚ-ESPAÑA	
AÑO DE VIGENCIA	PÉRDIDA
Primero (tasa del 30%)	S/. 09.2 millones
Segundo (tasa del 26%)	S/. 11.7 millones
Tercero (tasa del 22%)	S/. 14.2 millones
Cuarto (tasa del 18%)	S/. 16.8 millones
Quinto (tasa del 15%)	S/. 18.6 millones
TOTAL: S/. 70.5 millones	

Fuente: Daniel Echaiz Moreno: Los convenios para evitar la doble tributación
Editorial Derechos & sociedades 33, Asociación Civil, Perú, pág. 137

Caso Uganda:

Caso Compra de acciones de Barthi Airtel International BV a Zain África BV.

En 2010, una subsidiaria holandesa de la multinacional india Barthi Airtel International BV compró a Zain International BV, las acciones de Zain Africa BV por USD 10.700 millones.

La Administración de Ingresos de Uganda determinó que Zain International BV debía tributar el impuesto a las ganancias de capital correspondiente, que ascendía a USD 85 millones. Sin embargo, el contribuyente interpretó que el tratado tributario entre Uganda y los Países Bajos protege el derecho exclusivo de los Países Bajos a gravar dicha transacción en el país de la residencia.

Es decir que, Barathi Airtel International BV, arguyó el Principio de la Renta Mundial para eludir el impuesto determinado por la Administración de Impuestos de Uganda, AIG, en función del Principio de la Fuente.

Como se ve, estos casos son reveladores de las pérdidas por concepto de recaudación tributaria.

Sin embargo, huelga decir que, son sólo algunos casos develados, de entre los muchos casos dolosos de este tipo.

También se debe decir, que los actos defraudatorios de pago de impuestos, como toda acción delictiva, no deja factura, siendo encubiertos las más de las veces.

Es una pena; pero, la devaluación de estos casos pone al desnudo las acciones evasivas de impuestos realizadas en el plano internacional.

5. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

Dentro de algunos de los casos de carácter oficial, de pretendida aplicación del Principio de la Renta Mundial, tratando de evadir el Principio de la Fuente, se tiene los siguientes, resueltos por la Superintendencia Tributaria, ahora Autoridad de Impugnación Tributaria y que abonan por la implementación de este principio expuesto por esta tesis doctoral, como principio en materia de política fiscal.

Caso TRANS AMERICAN AIRLINES SA “TACA PERU”

Resolución STG-RJ/0009/2007 de 5 de enero de 2007

“La empresa TRANS AMERICAN AIRLINES SA “TACA PERU”, solicita acción de repetición al Servicio de Impuestos Nacionales por el pago indebido del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en virtud a la Decisión 40 de la Comunidad Andina, “TACA-PERÚ” se encuentra excluida del impuesto a la renta en Bolivia , por no estar domiciliada en ella” ; es decir, que por la aplicación del Principio de Renta Mundial, estaría exento del pago de impuestos en Bolivia; esto es, al margen del Principio de la Fuente. Sin embargo, esta solicitud es rechazada en estos términos:

“La Resolución STR/LPZ/RA 0280/2006 de 8 de septiembre de 2006, del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional La Paz (fs. 128-133 del expediente), resuelve REVOCAR parcialmente la Resolución Administrativa 15-7-002-06 de 15 de marzo de 2006, dictada por la Gerencia “CRACO” La Paz del “SIN” y consiguientemente, dispone la repetición por la Gerencia “GRACO” La Paz del “SIN” de Bs2.563.838.- más mantenimiento de valor e intereses”

Caso TOTAL E&P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA

Resolución STR-SCZ/No. 0139/2007

“La empresa TOTAL E & P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA (TEPB) (francesa), impugnó la Resolución Determinativa emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales, argumentando que se encuentra sujeto al pago de doble imposición tributaria por los servicios de asesoría jurídica que le otorgó la empresa TOTAL SA, rentas por tales servicios que señala se encuentra sujetos a los impuestos establecidos en Francia...”; es decir, invoca que tributará en Francia, no en Bolivia, bajo el Principio de Renta Mundial. No obstante, se rechaza este pretendido pedido y resuelve:

“PRIMERO. CONFIRMAR la Resolución STR-SCZ/No. 0139/2007, de 8 de junio de 2007, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por **TOTAL E&P BOLIVIE SUCURSAL BOLIVIA**; en consecuencia queda firme y subsistente la deuda tributaria de **Bs46.963.779.-** equivalentes a 39.416.340.- UFV; conforme dispone el inc. b) del art. 212-I de la Ley 3092 (Título V del CTB).”

Caso "TOTAL EXPLORATION PRODUCTION BOLIVIE"

SALA SOCIAL Y ADM. II. AUTO SUPREMO: N° 841

“Por lo referido, se establece que la empresa petrolera demandante, realizó sus actividades industriales en nuestro país y, por ello, la imposición establecida por el SIN, es correcta, sin que este aspecto importe vulneración del Convenio antes referido, porque las circunstancias de haberse sustituido el IRPE por el IUE, dentro de la normativa boliviana, no implica que el sujeto pasivo esté liberado del pago de dicho impuesto

Es decir, "Total Exploration Production Bolivie", arguía que estaba liberado del pago de impuestos por el convenio suscrito entre Bolivia y Francia; es decir, esta empresa pretendía, en el fondo, la aplicación del Principio de Renta Mundial, desconociendo el Principio de la Fuente, solicitud denegada en estos términos:

“POR TANTO: La Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con la atribución contenida en el art. 60 inc. 1) de la L.O.J., en desacuerdo con el dictamen fiscal de fs. 1547-1548, CASA EN PARTE el Auto de Vista de N° 332 de 5 de junio de 2004, cursante de fs. 1404 a 1408 y, deliberando en el fondo, declara probada en parte la demanda de fs. 151-159, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 22/2002 GRACO de 23 de diciembre de 2002, cursante de fs. 25 a 29, pero modificando la multa a ser impuesta a la empresa contribuyente, que debe ser en un 50% del Tributo omitido, conforme establece el art. 116 del Cód. Trib. (Ley N° 1340), al calificarse la conducta incurrida como evasión.”

Finalmente, para los caso bolivianos, sobre la potestat tributaria soberana que le asiste al Estado de aplicar el Principio de la Fuente, se sostiene contundentemente: “...el Impuesto a las Utilidades Beneficiarios al Exterior (IUE-BE), se debe tener claro el principio de fuente que se encuentra en el Artículo 42 de la Ley N° 843, concordante con el Artículo 4 del DS N° 24051 (Reglamento IUE), que establece que es utilidad de fuente boliviana aquella que proviene de bienes situados y colocados en el país, susceptible de producir utilidades, alcanzadas por los Artículos 51 de la Ley N° 843 y 34 del DS N° 24051, correspondiendo de esta manera gravar el IUE-BE en la República de Bolivia y actuar como agente de retención... objetivo impositivo, aun cuando las formas y hechos en estudio adopten otras formas que pretendan evitar su sentido tributario y así evitar la evasión tributaria.”⁵⁴

Esta Ficha Analítica del Precedente Tributario es la siguiente:

⁵⁴ Fuente: Sistema de Doctrina Tributaria, SIDOT, Autoridad de Impugnación Tributaria, AIT “Ficha Analítica del Precedente Tributario, Tipo de Precedente: Fundador, Número de Resolución Jerárquica STG/RJ/0215/2007, DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL, - Principios Legales Tributarios, - Principios de la Ley 843, - **Principio de Fuente** STG-RJ/0215/2007, TSJ: S-0174-2014, Fecha: 08/08/2014”

FICHA ANALÍTICA DEL PRECEDENTE TRIBUTARIO

CUADRO No. 9



DOCTRINA TRIBUTARIA:		TIPO DE PRECEDENTE:	
Precedencial		Fundador	
NÚMERO DE RESOLUCIÓN JERÁRQUICA:		FECHA DE RESOLUCIÓN JERÁRQUICA:	
<u>STG/RJ/0215/2007</u>		23/3/07	
RECURSO DE ALZADA AIT:	TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA:	TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:	
<u>RA: STR/SCZ/RA/0013/2007</u> Fecha: 12/01/2007	<u>TSJ: S-0174-2014</u> Fecha: 08/08/2014	TC: Fecha:	
DESCRIPTORES Y RESTRICTORES:			
<p>- DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL</p> <ul style="list-style-type: none"> - Principios Legales Tributarios - Principios de la Ley 843 - Principio de Fuente STG-RJ/0215/2007 			
MÁXIMA:			
<p>Dentro de un proceso tributario de verificación interna por el Impuesto a las Utilidades Beneficiarios al Exterior (IUE-BE), se debe tener claro el principio de fuente que se encuentra en el Artículo 42 de la Ley N° 843, concordante con el Artículo 4 del DS N° 24051 (Reglamento IUE), que establece que es utilidad de fuente boliviana aquella que proviene de bienes situados y colocados en el país, susceptible de producir utilidades, alcanzadas por los Artículos 51 de la Ley N° 843 y 34 del DS N° 24051, correspondiendo de esta manera gravar el IUE-BE en la República de Bolivia y actuar como agente de retención por las remesas al exterior, de no proceder de esta manera se estaría vulnerando el principio de realidad económica dispuesto en el Artículo 8 de la Ley N° 1340 (CTb), ya que este principio se refiere a la ampliación de los términos de la Ley en sentido de que los actos y situaciones reguladas se interpreten siempre con un objetivo impositivo, aun cuando las formas y hechos en estudio adopten otras formas que pretendan evitar su sentido tributario y así evitar la evasión tributaria.</p>			

SUPUESTOS FÁCTICOS [PROBLEMA(S) JURÍDICO(S)]:

En un recurso jerárquico, la Administración Tributaria, impunó la Resolución de instancia de alzada porque no se ajustó al principio de realidad económica, pues esta conformada la empresa por un grupo económico, donde la administración y el control de la empresa esta cargo de accionistas del extranjero, por lo que revocó totalmente la Resolución Determinativa, emitida por la administración Tributaria (SIN), dentro de un proceso de verificación del IUE-BE, siendo que se genera el pago de dividendos con rentas de fuente boliviana, por lo que son sujeto de retención del IUE – BE, además que las utilidades distribuidas no son reinvertidas en Bolivia, lo que da lugar a la falta de retención del impuesto al remitir utilidades de fuente boliviana, por lo solicitado se revoque la Resolución de Alzada.

RESOLUCIÓN (DECISIÓN):

El Superintendente Tributario General, luego de revisados los antecedentes, resolvió REVOCAR totalmente la Resolución de Alzada, la que a su vez, revocó totalmente la Resolución Determinativa emitida por la Administración Tributaria (SIN).

CAPÍTULO IX
CONTENIDO IDEOLÓGICO-POLÍTICO
DEL MODELO DE LA OCDE

1. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN
2. CONTENIDO IDEOLÓGICO DEL MODELO DE LA OCDE
3. CONTENIDO POLÍTICO DEL MODELO DE LA OCDE
4. PROYECCIÓN HISTÓRICA DEL MODELO DE LA OCDE

CAPÍTULO XI

CONTENIDO IDEOLÓGICO-POLÍTICO DEL MODELO DE LA OCDE

1.- INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

El fenómeno de la globalización ha impulsado la movilidad de personas, los flujos internacionales de capital y las actividades empresariales y profesionales transfronterizas. Este proceso ha alcanzado en los últimos años tales dimensiones que ha obligado a los países más desarrollados a introducir medidas destinadas a ordenar e incluso promover el desarrollo de esos intercambios, para garantizar la neutralidad fiscal de estas operaciones. Este fenómeno de la globalización se extiende más allá de los aspectos exclusivamente comerciales, pues incluso ha dado nacimiento a instituciones, agentes y factores que en forma discreta o abierta a los especialistas que participan en la creación de normas jurídicas, que en algunos casos se derivan en lo que se denomina en el derecho continental “*soft law*”.⁵⁵ ren referencia a reglas de conducta que en principio no tienen fuerza jurídica vinculante, aunque produzcan efectos prácticos

Esta realidad impone promover un acuerdo económico entre los países implicados para alcanzar un acuerdo respecto de las reglas de distribución del poder tributario, para implementar métodos que eliminen la doble imposición internacional de estas operaciones. En ese sentido los convenios para evitar la doble imposición internacional, según sse sostiene, constituyen instrumento eficaz para dotar de coherencia, neutralidad y justicia al régimen tributario de las relaciones económicas transnacionales.

⁵⁵ Tal es el caso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que a través de su Comité de Asuntos Fiscales elabora, modifica y revisa el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio así como los comentarios a dicho Modelo y los cuales han sido considerados por varios países como las “guías de interpretación autorizadas” constituyéndose precisamente en normas, que sin ser ley, se asemejan y funcionan como tales.

Sobre el particular, el analizar los convenios de doble imposición internacional, adquiere capital importancia el problema de interpretación que se genera en su aplicación. Así, una disparidad en la interpretación de una norma, como afirma Chico de la Cámara, producirá disfunciones del sistema al originarse situaciones de doble imposición internacional, o bien por el contrario, supuestos de no sujeción, situación que serían incompatibles con el objeto y fin de los tratados de doble imposición internacional.⁵⁶ En este sentido, se debe enfatizar que la interpretación es el proceso por el cual se determina el sentido de las diferentes normas y conceptos que se han de implementar para la solución de controversias, como lo es la doble tributación.

Los acuerdos internacionales en materia tributaria, tienen la naturaleza de tratados internacionales, cuya función es eliminar los conflictos de tributación originados por el ejercicio de la soberanía de dos o más Estados y el poder tributario de ambos sobre la operación generadora del impuesto. En síntesis, los CEDT determinan reglas de repartición de derechos entre los países para gravar los hechos generadores a los que involucra el convenio, limitando la soberanía de los países. “Es la función orientada a la reconciliación de dos sistemas tributarios nacionales”⁵⁷. Así, al margen de la existencia de un órgano o autoridad supranacional que decida el sentido de los términos o la voluntad de las partes contratantes al firmar este tipo de convenios, resultarán aplicables mecanismos de interpretación fijados en otros convenios internacionales, como la Convención de Viena y los Modelos de Convenios sobre la Doble Imposición que los Estados asuman como base para elaborar sus propios CEDT.

⁵⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P.
Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional,
Fiscalidad Internacional.
Editorial Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 128.

⁵⁷ LENZ, K.
Sistemas Internacionales de Tributación
Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 75, b), Kluwer, Deventer, 1960, pág. 294.

Teniendo en cuenta la naturaleza de los CEDT como tratados internacionales, y dada la consideración a los tratados internacionales por encima de las leyes nacionales dentro de la jerarquía en el ordenamiento jurídico interno, es materia de la doctrina la necesidad de interpretar estos convenios empleando las reglas internacionales de interpretación de los tratados, esto es, la Convención de Viena.

En este sentido, surge la pregunta si dichos tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo a los criterios de la Convención de Viena, o según el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. En criterio personal, la prevalencia de la aplicación de la Convención de Viena, tal y como lo señala Díez de Velasco⁵⁸, está avalada por gran parte de los países y por la Comisión de Derecho Internacional, órgano dependiente de Naciones Unidas. Como ya se ha sostenido a lo largo de este trabajo, los CDI pertenecen al género de los tratados internacionales, fuentes directas del Derecho tributario, y tienen por objeto llegar a acuerdos entre los Estados, las reglas para gravar los hechos económicos, imponibles o generadores de tributos, que efectúan los residentes de un Estado, en uno u otro Estado contratante, de tal modo que los obligados tributarios soporten doble o múltiple carga tributaria, en los países negociadores del Convenio.

Estos tratados pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o los tributos a los que afecta el convenio, constituyendo la norma típica del llamado Derecho Internacional Tributario.

⁵⁸ DÍEZ DE VELASCO, Manuel
Instituciones de derecho internacional público
Editorial Tecnos, Madrid, España, 1994, pág. 189

En el plano intelectual, para comprender plenamente el papel que desempeñan los convenios de doble imposición en el contexto de la economía global en la que vivimos, parece ser menester imaginar un mundo sin ellos..., analizar la política unilateral de servicio a nuestros intereses, examinándolas desde una perspectiva nacional y luego, analizar las políticas de las contrapartes potenciales en las negociaciones.

Discutir las mejores políticas de forma aislada; es decir, discutir las mejores políticas de un país separado de las políticas de otros países y que los intereses unilaterales sean rentables para aliviar la doble imposición unilateral utilizando no sólo una deducción; sino también, los créditos y exenciones, al parecer, la propuesta idealizada sería la mejor para los países en vía de desarrollo. La interpretación de los convenios de doble imposición se pueden realizar desde dos perspectivas: una política e ideológica, de fondo; y otra desde el enfoque de sus connotaciones más bien de carácter técnica, de forma.

Desde la perspectiva de su contenido ideológico-político, se puede decir que el modelo el fin del convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en el fondo, está orientado, -veladamente-, en función de sus propios intereses fiscales que se tiene que ver con la redistribución. -antiética-, de ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, subordinando el Principio de la Fuente por el de renta mundial, convenio sustentado sobre la base de medidas (intensionalmente) unilaterales, que en definitiva atribuyen (vedadamente) la mayor parte de la renta al país de la residencia.

Esto obedece a que el modelo de la OCDE no contempla los intereses de los países en desarrollo; por el contrario, impone, en la práctica, este tipo de tratados que van en contra de la soberanía de los países en desarrollo y su facultad para aplicar el sistema fiscal que más les convenga, la misma que no es respetada (de ninguna manera) por los países industrializados. Esto es lo fundamental.

Algunos objetivos, más bien de carácter técnico y específico; del fenómeno global de la Doble Imposición, se derivan en manifestaciones, como bien sostiene el Dr. Rafael Vergara Sandóval, “elusivas o evasivas, generadas, -en algunos casos-, por acción involuntaria (ignorancia, error o distinta interpretación de buena fe de la ley) producto de reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas; o por acción culposa, (intención preconcebida de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona), cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley, amparado en las debilidades e inconsistencias que ofrecen los regímenes o estructuras vigentes en materia de imposición internacional.”⁵⁹

Este análisis es secundario, superficial; porque, lo esencial es analizar el fondo de los términos de la convenios, en particular, del modelo de convenio de la OCDE, defensor implícito del principio de la renta mundial, contrapuesto con la orientación de esta tesis doctoral, orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que deriva de la facultad primaria originaria del tributo y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

Ciertamente, para evitar la Doble Tributación, prevenir la evasión fiscal y combatir el fraude en materia de impuestos, el Modelo de la OCDE sobre Ingreso y Capital para Evitar la Doble Tributación; es una alternativa. Sin embargo, “Es público y muy notorio que el Modelo de Convenio de la OCDE, con intereses no develados, apropiado para los integrantes de esta organización, no es el más apropiado para el caso de países con economías en desarrollo.”⁶⁰

⁵⁹ VERGARA SANDÓVAL, Rafael
La tributación de las rentas profesionales
Revista especializada de Derecho Tributario Internacional

⁶⁰ SCHINDEL, Ángel
Los Criterios de la Fuente y de la Residencia”. En : PISTONE, Pasquale y

En efecto, como ya se sostuvo precedentemente, en teoría, son pocos los problemas que se debieran presentar en relación con la interpretación de los tratados relativos a la doble imposición internacional, en razón de estar constituidos por normas jurídicas internacionales fundadas en acuerdo entre los Estados soberanos, que actúan en el plano de igualdad dentro de la sociedad internacional.

Los CDI, como especie dentro del género de los tratados internacionales, deben interpretarse, en consecuencia, de acuerdo con los métodos contemplados en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena .

La interpretación de los tratados consiste en determinar su sentido, precisar su alcance y esclarecer sus puntos. De conformidad con los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena, citados por José María Tovillas en la interpretación de un tratado deben tenerse en cuenta factores los referidos ya como la buena fe; los términos del tratado; el contexto, objeto y fin del tratado.

Además, como ya es norma desde el punto de vista estrictamente técnico, tomarse en consideración los acuerdos en que las partes interpreten auténticamente el tratado; la interpretación por conducta posterior de las partes; y de toda otra norma relativa de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

En todo tratado, se debe tener presente el texto, el preámbulo y los anexos. En los que prevalece el método textual complementado con el funcional, para indicar que se otorga valor primordial al texto del tratado, al objeto y fin de este en su conjunto.

TAVEIRA TÓRRES, Heleno (Coord.), Estudios de derecho tributario constitucional e internacional.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998. pág. 822.

El tratado debe ser interpretado de buena fe, teniendo en cuenta el sentido corriente de sus términos, el contexto y su fin.

El artículo 32 de la Convención indica como medios simples de interpretación, complementarios las tareas preparatorias de los tratados y las circunstancias de su celebración. Estas formas de interpretación tienen sentido complementario; en consecuencia, no son autónomos respecto de la regla general del artículo 31 y únicamente podrán ser utilizados con el fin de:

Confirmar la orientación resultante respecto de la aplicación de la regla general de interpretación en el sentido cuando la interpretación efectuada de conformidad mediante la aplicación de la regla general, en casos ambiguos que conduzcan a resultados irrazonables.

Y, por último, el artículo 33 está ideado para resolver los problemas de interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas.

Para continuar con estos tecnicismos, con referencia a la denominada “base fija”, el modelo de la OCDE otorga un tratamiento similar al del establecimiento permanente.

El artículo 14, de este modelo, de manera específica se refiere a los trabajos independientes, donde, precisamente tiene su origen el concepto de “base fija”, que, al final, este organismo ha difundido el concepto de establecimiento permanente a las actividades de índole profesional.

Este artículo se refiere a los trabajos independientes y menciona que, “en el caso de una persona que obtenga rendimientos provenientes de la realización de servicios profesionales “u otra actividades de naturaleza independiente”, sometibles a imposición de rendimientos en el Estado de residencia del sujeto pasivo en cuestión. Salvo que ésta disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades”⁶¹.

Por tanto, los rendimientos deben someterse a la imposición en el Estado Contratante en el que se encuentre ubicada la base fija, siempre y cuando estos rendimientos provengan de esta.

Estas son las disposiciones de carácter técnico; no obstante, lo se debe decir para concluir este apartado es que no se puede soslayar es el hecho de que el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, tiene contenido económico, ideológico-político; cuyos objetivos, no develados, son los de facilitar aspectos burocráticos y de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, facilitar la libre circulación de capitales, bienes y servicios; orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo; aplicando el principio de la Renta Mundial, en desplazo del Principio de la Fuente sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia.

⁶¹ GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo
Derecho Tributario Internacional: los Establecimientos Permanentes
Editorial DESA S.A., Lima, Perú, 1995. pág., 228.

2.- CONTENIDO IDEOLÓGICO DEL MODELO DE LA OCDE

Es difícil aceptar la tesis de la neutralidad valorativa del modelo de la OCDE, excluyendo la sospecha de que este tipo de convenios contienen posiciones oscurantistas, retrógradas o irracionales. Porque hay buenas razones para pensar que una interpretación altruista de ella es insostenible, en la medida en que las negociaciones no siempre se inscriben dentro del ámbito de los valores.

Los convenios para evitar la doble tributación, tienen la función de delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados, realizable por medio del reparto de las materias tribuables entre los dos países, previéndose el derecho de tributación de forma exclusiva por parte de uno de los Estados contratantes, en algunos casos, o de forma compartida, en otros casos. Los convenios contemplan normas contra la no discriminación entre nacionales y extranjeros y mecanismos de resolución de controversias a través de un procedimiento amistoso entre los Estados, (por supuesto!). Estos convenios regulan de igual forma la cooperación internacional entre las dos administraciones tributarias, con el fin de combatir la evasión y el fraude fiscal, que es tema secundario, dentro de la concepción de esta tesis doctoral.

Uno de los aspectos más visibles de los convenios reside la otorgación de incentivos tributarios otorgados por el país receptor de la inversión extranjera, traducido como una modalidad de subsidio indirecto por parte de los gobiernos extranjeros para con sus connacionales inversionistas, en función del desarrollo económico del país, pues de no estipularse este mecanismo, el fisco extranjero tendría derecho a incluir el monto de los ingresos beneficiados por el incentivo fiscal dentro de la renta gravable del contribuyente que realiza la inversión, en aplicación del principio de la Renta Mundial que, lastimosamente, impera en la mayoría de los países desarrollados.

El principio general es que los convenios tributarios limitan los poderes de tributación de los Estados evitando que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición, en consecuencia, existe consenso para que los tratados que determinan un reparto de las diversas materias imponibles para evitar la doble tributación, estableciendo cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva, prioritaria o compartida, de ejercer el derecho previsto en el ordenamiento interno para gravar un enriquecimiento dado, pudiendo el convenio establecer límites a determinada imposición, con miras a evitar la doble imposición y facilitar la circulación de bienes y capitales entre los Estados.

Estos principios, en explicación de José María Tovillas, como ya lo citamos anteriormente, implica que mediante este tipo de acuerdos internacionales, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar voluntariamente su propia soberanía fiscal mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre rentas y de bienes. Esta voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de interpelar la aplicación de las cláusulas.

La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional evitando la superposición de las soberanías tributarias y eliminar el conflicto positivo de soberanías tributarias de los dos Estados. En consecuencia, los CDI buscarían, a través de la asignación de rentas entre los dos Estados contratantes y de mecanismos específicos, evitar la doble imposición, facilitando el intercambio de bienes y de tecnología entre los países. Esta es, en apariencia, el objetivo de este tipo de convenios, mediante tratados buscar dotar de beneficios o ventajas tributarias a los contribuyentes; empero el tema es mucho más complejo.

Empero, el objetivo de lograr la supresión de la doble imposición internacional, que es temática tributaria de consenso, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de relacionar dos países, por su origen o por residencia de su titular. En este sentido el modelo de la OCDE, como factor para prevenir o mitigar la doble imposición internacional, como ya lo hemos señalado citando a Tsilly Dagan, “...es un mito y que sus objetivos son menos protagónicos, pues considera que sólo serían los de facilitar aspectos burocráticos y de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, junto con otros objetivos mucho más cínicos, particularmente la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico”, cuya base unilateral atribuye la mayor parte de la renta, cuando nó, al país de la residencia.

Entonces, surge la pregunta ¿Cuál es el objetivo de los tratados de doble imposición? Se podría decir que el punto es prevenir o aliviar, -al menos-, la doble imposición. Pero, este objetivo es un mito; porque, en rigor de verdad, estos tratados en todas partes no son necesarios para evitar la doble imposición.

Por el contrario, sirven a objetivos más de carácter pragmáticos: flexibilizar molestias y coordinar medidas fiscales entre los términos de la contratación países, y, como ya lo hemos sostenido, apuntan a metas mucho más cínicas, en particular, a la redistribución de los ingresos fiscales de los más pobres a los ricos signatarios los países.

En realidad, la opinión generalizada que se tiene de los tratados de impuestos es equivocada. Los países que cosechan los beneficios por medio de facilitar la carga de la doble imposición a sus residentes, mediante los recursos que invierten en el extranjero son suficientes para inducir a aliviar la doble imposición en una forma unilateral. Los tratados no son la solución viable, solamente.

Una diferencia importante; sin embargo, se distingue: la solución bilateral del mecanismo de los tratados. Mientras que las soluciones unilaterales tienden a permitir que países "anfitriones" para beneficiarse de recaudar los ingresos fiscales, los tratados fiscales generalmente asignar los ingresos más para el beneficio de los países de "residencia". La disparidad de ingresos es probablemente insignificante entre dos países adelantados. Pero, en los tratados entre países en desarrollo y países desarrollados, por lo general, en los países de acogida y residencia, respectivamente, la reasignación de los ingresos fiscales mediante la redistribución regresiva pasa en beneficio de los países desarrollados a expensas que en los de desarrollo.

Los tratados de doble imposición no son una herramienta esencial para aliviar la doble imposición, de hecho, es un mito, se subraya. Éstos, no son más que un medio para aliviar los gastos administrativos y para los países de residencia, para obtener ventajas fiscales de los países de acogida. Es más, a la luz de la doctrina en general sobre el modelo OCDE orientado establecer convenios o tratados para prevenir o atenuar la doble imposición internacional, a la hora de la verdad, se cuestiona su efectividad y sus bases sobre las cuales se construye la distribución de potestades tributarias entre los países signatarios que suscriben estos convenios, cuyo objetivo es la satisfacción mutua basado en el principio de equidad, en función de los preceptos de capacidad contributiva, para los residentes, beneficio para los no residentes y neutralidad en la exportación como en la importación, presupuestos que han dado lugar a preguntarse: "... si la prevención de la doble imposición y la de la no imposición constituyen dos caras de una misma moneda, por ello Lang es categórico al advertir que los CDI no sirven para la finalidad de evitar la no imposición, máxime si existen convenios que inclusive tratan de lograr la no imposición, la toleran o no la excluyen."⁶²

⁶² BRAVO CUCCI, Jorge

La (Doble) no Imposición, En: PISTONE, Pasquale y TAVEIRA TÓRRES, Heleno (Coord.),
Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Buenos Aires, Ábaco, 1998, pág. 546.

Troya Jaramillo considera que “la simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados, no es suficiente para que surjala doble imposición, es además necesario que se produzca conflicto entre ellas, lo que ocurre por el hecho de que los Estados observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria, básicamente del domicilio o residencia, de un lado, y de otro, el de la fuente de producción de la riqueza”.⁶³

Por otra parte, se puede sostener que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), impone, en la práctica, este tipo de tratados de intercambio de información tributaria, que ciertamente van en contra de la soberanía de los países y su facultad para aplicar el sistema fiscal que más les convenga, la misma que debe ser respetada por los países industrializados.

La OCDE es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado; empero, como sostiene Mitchell: “Cada país debe tener el derecho de decir qué leyes va a promulgar sobre el sistema tributario de su país, esa es una definición de lo que significa la soberanía. El que un país de afuera venga a su país y exija que se grave lo que ganen y que cambien las leyes tributarias, no es transparencia, es imperialismo fiscal.”⁶⁴

⁶³ Troya Jaramillo, J. (1990).
Derecho Internacional Tributario (1a. ed.).
Editorial Corporación Editora Nacional, Quito, 1990, pág. 17

⁶⁴ MICHEL, Dan
Heritage Foundation
<http://mensual.prensa.com/mensual/contenido/2003/02/15/hoy/negocios/879674.html>

En este orden de consideraciones; por ejemplo, como sostiene Michell “Ante el reciente trato preferencial otorgado por la OCDE a varios países europeos (Bélgica, Luxemburgo, Austria y Suecia) para que no intercambien información fiscal, el Gobierno panameño decidió suspender las negociaciones con dicho organismo.”⁶⁵

Por ello, Mitchell considera que el Gobierno de Panamá tomó la decisión correcta al unirse a las declaraciones de Antigua e Islas Caimanes que, acordaron no convertirse en colonias fiscales, ya que no existe el principio de equidad; es decir, el principio de *level-playing-field* o igualdad de condiciones.

Es más, Mitchell insistió en que el principio de la equidad es todavía una mala idea. No hay que ser ingenuos, la OCDE no es una organización internacional cristalina y transparente, “Es en realidad un Cartel de 30 países ricos, liderados por Estados Unidos, (quien paga el 25% de su presupuesto) y cuya finalidad, entre otras, es evitarle a sus socios la competencia, en materia financiera, de países emergentes. En un primer momento sus ataques a los que ellos denominaban como centros financieros “off-shore” los fundamentaban en la poca supervisión que esos países tenían sobre su sistema bancario y financiero para evitar, entre otras cosas, el lavado de dinero.

Pues al demostrarles el FMI que eso no era cierto; porque, la supervisión en esos países era igual o mejor que la de los miembros de su Cartel, variaron la estrategia y entonces los acusaron de ser Paraísos Fiscales nocivos, y empezaron con amenazas para obligarlos a dar la información fiscal que les pidieran sus socios. La tesis es que esos países tienen leyes fiscales que ayudan a los contribuyentes y a su Cartel a burlar sus impuestos. De allí vienen las listas negras, las grises y las semigrises.”⁶⁶

⁶⁵ Ibidem

⁶⁶ <http://www.eduardomorgan.com/blog/?p=114&lang=es>

Competitividad Ejecutiva - Listas Negras y Grises de la OECD, Enero 2010

Dr. Eduardo Morgan, sobre la posición de Panamá ante los requerimientos de la OCDE.

El mensaje del imperio del norte al país que se oponga es "Lo haces porque yo lo digo", con la amenaza de sanciones, una de ellas, de pasar a su listas negras.

"La tesis es que esos países tienen leyes fiscales que ayudan a los contribuyentes de su Cartel a burlar sus impuestos. De allí vienen las listas negras, las grises y las semigrises."⁶⁷

El debate está abierto.

El gran problema que tiene la OCDE, es que su principal miembro, Estados Unidos es, -sin que quepa la menor duda-, el Paraíso Fiscal por excelencia, con el agravante, para la OCDE, de que no da información a terceros países de los miles de millones de dólares invertidos por los extranjeros en su economía; es decir, es un paraíso fiscal, en buenas cuentas, no transparente, no obstante su prédica: "Es mucho mejor tener un mundo donde todos están de acuerdo en respetar la soberanía territorial de los otros países. Es este el principio de equidad bueno, por el cual luchamos en Estados Unidos"⁶⁸

En ese sentido, Rainelda Mata de Kelly, representante legal de la Asociación de Usuarios de la Zona Libre de Colón, advirtió que la decisión de la OCDE de señalar a Panamá como paraíso fiscal, ha llevado a Colombia a incluirla en la lista negra, lo que afectará directamente el movimiento comercial de la zona franca.

En consecuencia, la OCDE fue creada para defender a sus miembros; pero, además, intenta controlar el resto del mundo, tratando de cambiar los sistemas impositivos de otros países.

⁶⁷ Ibidem

⁶⁸ Ibidem

“En este orden de cosas, algunos destacados autores, como Sol Picciotto y Avi-Yonah, han puesto de relieve cómo el actual contexto de globalización ha traído igualmente consigo una auténtica crisis internacional de la imposición sobre la renta que está debilitando la denominada “gobernanza” de los Estados, esto es, su capacidad para mantener y desarrollar el conjunto de servicios públicos y programas sociales que caracterizan el Estado de bienestar.”⁶⁹ <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/esl/041200s.htm> y cita 90

No se puede pasar por alto que, en definitiva, desde el punto de vista ideológico, la distribución de las potestades tributarias, está pensada, -veladamente-, para favorecer una mayor recaudación en función de los países desarrollados; por ello, es natural que se hayan emitido críticas a sistemas que devienen de los países en desarrollo, -en definitiva son los más perjudicados-; y de estudiosos de la doctrina de otros países. Es obvio, los efectos de la doble imposición internacional son múltiples: de orden jurídico y de orden económico; empero, de lo que se trata, en último caso, desde esta perspectiva analítica y crítica, es el de alcanzar soluciones que garanticen efectivamente la protección de los derechos del contribuyente respecto de los principios constitucionales impositivos, para poder, en consecuencia, eliminar la doble imposición; tanto económica, como jurídica, con arreglo a los principios de equidad y alcanzar la justa imposición, sin exceder el límite de la capacidad contributiva. Lograr la supresión de la doble imposición internacional, en general, es objetivo tributario de consenso, por razones de justicia y de orden económico; porque, impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, debido a que un mismo hecho imponible, como es lógico pensar, no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de vincular dos países, sea por origen o por la residencia de su titular.

⁶⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel
El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE”. En: YACOLCA ESTARES, Daniel, (Coord.), Derecho Tributario, Lima, Grijley, 2008, pág. 454.

El objetivo principal del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, como ya se ha expuesto, es el de ofrecer las bases técnico-jurídicas para resolver el problema de la doble imposición, cuando los países miembros acuerden Convenios bilaterales, o revisen los existentes. Sin embargo, y es bueno decirlo, en rigor de verdad, la estructura del modelo de la OCDE, no contempla los legítimos intereses de los países en desarrollo, por ello, las políticas tributarias de estos países tienden más a acercarse al Modelo de las Naciones Unidas; y si siguen el modelo de la OCDE, es porque, finalmente, se imponen a la hora de las negociaciones.

Desde una perspectiva analítica y crítica se puede afirmar que, al final de cuentas, el objetivo de convenios establecidos por la OCDE, como factor para evitar la doble imposición internacional, como señala Tsilly Dagan, es un mito; porque, sus objetivos son menos protagónicos:

Facilitar aspectos burocráticos y de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios; y cuando no, otros más velados, redistribuir los ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, adoptando, cuando no, medidas unilaterales, que en definitiva están en función de asignar la mayor parte de la renta al país de la residencia.

Es una lástima, empero, no obstante de las serias objeciones al modelo de la OCDE, realizadas por importantes teóricos tributaristas, el mismo se ha visto fortalecido por los grandes esfuerzos y recursos invertidos por esta organización, en la medida en que este tipo de convenios son medios apropiados para facilitar la exportación de capitales, bienes y servicios, sobre todo de países pobres cuya economía depende, fundamentalmente, de mercados externos.

3.- CONTENIDO POLÍTICO DEL MODELO DE LA OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como ya se ha puesto de manifiesto, es una organización de cooperación internacional, compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fundada en 1960, su sede central se encuentra en París, Francia. Se considera que la OCDE agrupa a los países más desarrollados del planeta, siendo apodada como "club de países ricos".

Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial. El modelo de innovación de la OCDE, el que ha sido "trasplantado" en nuestros países, justamente apunta hacia la competitividad, el mercado, el crecimiento económico; es decir, el beneficio. En palabras claras, el modelo de la OCDE beneficia especialmente a la mediana y gran empresa por medio del fortalecimiento de su competitividad y el aumento de sus ingresos. La OCDE determina cómo las políticas de la ciencia, de la tecnología, de la innovación y de la educación (de los países industrializados) pueden contribuir eficientemente al crecimiento económico.

Si bien según el modelo de la OCDE se puede generar crecimiento económico, incluso efectos directos para el crecimiento del PIB, esto no necesariamente conlleva que la sociedad en general viva mejor; al contrario, en modelos de innovación con concentración de alta tecnología, incluso y paradójicamente con sus objetivos planteados, se puede dar el caso de despidos antes que generación de empleo, por ejemplo.

Los países desarrollados optan en su mayoría por el principio de la Renta Mundial no por altruismo, o por una pretendida equidad o eficiencia económica; sino, porque les conviene económicamente. La razón que han tenido los países desarrollados para ir hacia la Renta Mundial ha sido principalmente para fortalecer sus bases impositivas.

Es claro que los países industrializados han asumido medidas económicas orientadas hacia la renta mundial; porque, por supuesto, les conviene. En este contexto, es público y notorio que el Modelo de Convenio de la OCDE, sea apto para los integrantes de la referida organización; empero, no el más apropiado para el caso de países con economías en desarrollo. La opinión predominante en materia de tratados fiscales destaca su papel como mecanismo indispensable para aliviar la doble imposición de las transacciones internacionales. Los políticos suponen que los impuestos benefician a todos los tratados en cuestión. Al reducir la carga de la doble imposición, los tratados de facilitar la libre circulación de capitales, bienes y servicios y contribuir a la consecución de la eficiencia.

Aunque, los países están obligados a renunciar a los ingresos fiscales potenciales y no obstante de que, las negociaciones de tratados suelen ser bastantes engorrosos, los tratados fiscales son percibidos un esfuerzo que bien vale la pena suscribirlos, ya que, -supuestamente-, proporcionan importantes beneficios para todos, una vez que se implementan. Además, los tratados se consideran un paso útil en el camino hacia una política coherente y el régimen uniforme de tributación internacional, lo que puede llevar a un acuerdo fiscal multilateral, un grial difícil de la política fiscal.

La doble imposición, como ya se ha visto, se considera como uno de los más agudos problemas en materia de fiscalidad internacional, se genera cuando hay más de un país los impuestos sobre los mismos ingresos. El caso clásico de doble imposición se produce cuando un residente de un país produce un ingreso en otro país y está sujeto al impuesto sobre la renta que; tanto por su país de residencia, así como el país en que gana sus ingresos (el país de acogida). Por ello, se menciona que la doble imposición se cita a menudo como un obstáculo económico para el progreso.

Históricamente, los países han utilizado los dos métodos ya citados en este trabajo para aliviar la doble imposición: enfoque unilateral y enfoque bilateral. El enfoque unilateral ofrece una gama de políticas de un los países pueden adoptar para reducir afirmativamente (o del todo eliminar) la carga de la doble imposición puesto en sus propios residentes, con independencia de la política del país de acogida e independiente de las disposiciones del tratado bilateral.

El enfoque bilateral, para evitar la doble imposición, se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, como ya se sostuvo, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en razón del reparto de la soberanía tributaria entre los Estados suscribientes, o por medio de reducir los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas

Desde hace tiempo la suposición dominante es que si los países son abandonados a su propia unilateralidad, la doble imposición se hace imperiosa, y es en virtud de esta sabiduría convencional, que se fundamenta la adopción de esta medida para aliviar esta doble imposición. Los tratados, por lo general, se creen que son herramientas eficaces (de hecho, las herramientas más eficaces, desde el estricto punto de vista tributario) para evitar la doble imposición. Este punto de vista es comúnmente divulgado en los comentarios de oficiales de los EE.UU, los organismos internacionales gubernamentales y los organismos reguladores; así como por algunos grupos académicos.

El problema con la historia convencional; sin embargo, es que se basa en la suposición falsa de que la doble imposición ocurriría en ausencia de tratados fiscales. La verdad del asunto es que, incluso en ausencia de tratados fiscales, los países tienen incentivos para paliar la doble imposición unilateral, incluso sin la cooperación de otros países.

La verdad no develada es que, al final de cuentas, en el fondo, lo que les interesa a los países altamente desarrollados es obtener la mayor parte de la renta del país de la residencia, desplazando el Principio de la Fuente, imponiendo el principio de la renta mundial a toda costa, de manera subrepticia o abierta.

Si cada país va a aplicar una política unilateral para evitar la doble imposición, la interacción entre las políticas unilaterales de la residencia y los países de acogida, da lugar a un equilibrio estable en el que la doble imposición es, de hecho, aliviado. Es decir, no hay ninguna razón por la que la inversión transfronteriza debe ser inferior en un mundo sin tratados fiscales, que en uno con ellos. Si esto es correcto, como se supone, debe haber otra explicación, -velada-, para la existencia de tratados fiscales.

Por otra parte, se ha minimizado el papel de los tratados de función de aliviar la doble imposición. En este sentido, se han expresado que en realidad los tratados de impuestos juegan un papel muy marginal en el alivio a la doble imposición. La visión que prevalece sobre los tratados tributarios destaca su papel como mecanismo indispensable para mitigar la doble imposición de las transacciones internacionales. Los políticos asumen que los impuestos benefician a todos los tratados en cuestión. Al reducir la carga de la doble imposición, los tratados de facilitar la libre circulación de capitales, bienes y servicios, y ayudar a lograr la eficiencia asignativa.

Al parecer estos tratados en todas partes no son necesarios para evitar la doble imposición. Por el contrario, tratan de alcanzar metas mucho menos heroicas, como aliviar problemas burocráticos y la coordinación de los términos de impuestos entre los países contratantes, y objetivos mucho más cínicos, como ya se sostuvo, en particular, redistribuir los ingresos fiscales de los más pobres a los países más ricos firmantes.

Examinando las interacciones entre las políticas unilaterales de los diferentes tipos de países, para demostrar cómo estas interacciones reducen los impuestos en mayor medida que los tratados, se puede ver que no ofrecen ningún grado significativamente mayor de la estabilidad. Los tratados, a menudo, sólo reproducen el mecanismo que los países unilateralmente utilizan para aliviar la doble imposición.

Una diferencia sustancial; sin embargo, se distingue: la solución unilateral del mecanismo de los tratados. Las estrategias de los países ricos tienden a permitir que países “anfitriones” se beneficien de la recaudación de ingresos fiscales, asignando los ingresos para el beneficio de “residencia”. La disparidad de ingresos es probablemente insignificante en los casos de dos países desarrollados.

Sin embargo, en los tratados entre países desarrollados y en desarrollo; por lo general en el caso de países de acogida y de residencia, la reasignación de los ingresos fiscales mediante la redistribución regresiva, va en beneficio de los países desarrollados a expensas de los en desarrollo.

Los argumentos aparentemente atractivos (basado en la cooperación) el fomento de la neutralidad, la prevención de la doble tributación y la armonización, tienen, tras de sí, objetivos que a menudo produce resultados completamente diferentes y no deseable a veces. Si bien reconoce los beneficios potenciales de la cooperación internacional, -para algunos-, se debe poner de relieve los costos (a veces ocultos) de esta cooperación para los demás. La identificación de los grandes ganadores y perdedores de las políticas de cooperación es necesaria a fin de evaluar esas políticas. La cooperación no puede ser y no es el fin último de la política tributaria internacional.

En definitiva el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, tiene innegable contenido ideológico-político, orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo; aplicando el principio de la renta mundial, en desplazo del Principio de la Fuente, en función de sus velados intereses particulares.

El modelo de la OCDE, no obstante de las serias objeciones de los países en vías de desarrollo, se ha visto fortalecido por los esfuerzos y recursos invertidos por esta organización, debido a que este tipo de convenios son medios apropiados para facilitar la exportación de capitales, bienes y servicios de países cuyas economías dependen, fundamentalmente, de mercados externos, en la medida en que el objetivo del modelo de convenio de la OCDE, como factor para lograr un justo reparto de rentas a nivel internacional, podría ser, -en buena parte-, un mito...

En la medida en que, en determinados casos, es el de facilitar meros aspectos burocráticos, de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, para simplemente atenuar o evitar la doble imposición.

Finalmente, sobre el contenido político del modelo de la OCDE, se puede decir que está orientado a la redistribución ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, desplazando el Principio de la Fuente por el de renta mundial y sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia, porque la estructura del modelo de la OCDE no contempla los legítimos intereses de los países en desarrollo, sustento demostrado precedentemente (y descritos de manera *in extensa* en el Capítulo VIII de esta Tesis Doctoral), con casos, entre los más conocidos, como los siguientes:

Vodafone, que evadió el pago de USD 11.000 millones a la India, por medio del Principio de la Renta Mundial, en desmedro del Principio de la Fuente; Barhi Airtel International BV a Zain África BV, que no pagó impuesto por USD 85 millones a Uganda; con el Principio de la Renta Mundial, transgrediendo el Principio de la Fuente; Ecopetrol Colombia y Korea National Oil Corp, que no pagaron impuestos a Perú USD 482 por imposición del Principio de Renta Mundial, en desconocimiento del Principio de la Fuente; Kimberly Clark, que no pagó tributos a la Argentina por 250 millones de pesos por medio del Principio de Renta Mundial, burlando el Principio de la Fuente; Santander Río y BBVA que eludieron pagar a la Argentina 500 millones de pesos por impuestos aplicando evasivamente el Principio de Renta Mundial; desconociendo el Principio de la Fuente; Trans American Airlines SA, que pretendió la devolución de Bs2.563.838 a Bolivia; pretendiendo la aplicación del Principio de Renta Mundial, desconociendo el Principio de la Fuente; Total E&P Bolivie, que pretendió eludir el pago tributario a Bolivia por Bs46.963.779 bajo el Principio de Renta Mundial, intentando evadir el Principio de la Fuente; Total Exploration Production Bolivie, que pretendió no pagar impuestos a Bolivia bajo el argumento del Principio de Renta Mundial, desconociendo el Principio de la Fuente, etc., etc.; controversias tributarias resueltas mediante Resolución Jerárquica STG/RJ/0215/2007, y que marcan Línea Jurisprudencial del Precedente Tributario por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Por ello, las políticas de estos países tienden más a acercarse al Modelo de las Naciones Unidas; empero, siguen el modelo de la OCDE; porque, finalmente, se imponen en las negociaciones. Por otro lado, en esta opinión, es claro que los países desarrollados han optado en su mayoría por la Renta Mundial no por altruismo, o por una pretendida equidad o eficiencia económica; sino, porque les conviene económicamente. La razón que han tenido los países desarrollados para aplicar la Renta Mundial ha sido principalmente para fortalecer sus bases impositivas.

Se debiera evitar caer en ilusiones, en sentido de que los sistemas tributarios deben diseñarse con un espíritu de justicia o eficiencia económica en términos abstractos; sino, analizando de manera crítica y analítica los beneficios y los aspectos en contra de la aplicación del modelo de la OCDE.

Para decirlo si tapujos, la OCDE no es más que un club o cartel de 30 países ricos que, que según sus estatutos, tiene por objeto ayudar a sus países miembros a lograr un crecimiento económico sostenible y empleos, y elevar el nivel de vida en sus países miembros. Uno de los fines de la OCDE es evitar la competencia que pueden hacerle a sus miembros, otros centros financieros ayudados por los adelantos de la tecnología. Por ello, en definitiva, lo que realmente le importa a la OCDE es eliminar la competencia y no el tema fiscal, por medio de facilitar aspectos burocráticos de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, cuyo transfondo no develado, es la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, sobre la base unilateral atribuye, -artificialmente y soslayando el origen primario del tributo-, la mayor parte de la renta al país de la residencia, desplazando el Principio de la Fuente.

CAPÍTULO IX

**FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES
PARA LA DEFENSA DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE**

1. NORMA BOLIVIANA EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE LA FUENTE
2. DEFENSA IDEOLÓGICA DOCTRINAL DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE
3. FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES Y DE POLÍTICA FISCAL
4. DEMOSTRACIÓN DE LA IDEA CIENTÍFICA A DEFENDER

CAPÍTULO IX

FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES PARA LA DEFENSA DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

1. NORMA BOLIVIANA EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE LA FUENTE

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia⁷⁰, Ley N° 2492, rige el Código Tributario Boliviano⁷¹, promulgada en agosto de 2003 y su modificación a través de la Ley 3092 en julio de 2007 tiene carácter impositivo y sancionador respecto de las obligaciones tributarias, en lugar de una dimensión educativa e identificada con el Principio de la Fuente en función de los intereses fiscales del país.

Sin embargo, sobre el Código Tributario Boliviano se han realizado varias ediciones por cuenta de la Autoridad de Impugnación Tributaria, el servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional de Bolivia, cada uno, en su propósito de actualizar esta norma; sin advertir que, lo único que ha hecho es dejar más confundidos a los sujetos pasivos como a los estudiosos del Derecho Tributario, respecto de qué edición es la oficial, la que rige a los efectos tributarios.

Lo cierto es que, esta norma, a más de una década de su promulgación, tiene la necesidad de ser actualizada y modificada debido a la constante necesidad de regular las nuevas formas de transacción comercial, avance tecnológico y el comportamiento evasivo de los contribuyentes.

Constitución redactada por españoles, al capricho del gobierno imperante, con defectos notables, contradiciendo su propio concepto de *plurinacional*, sostiene: “CAPÍTULO TERCERO SISTEMA DE GOBIERNO, Artículo 11. La República de Bolivia adopta para su gobierno la forma democrática...”

⁹⁵Código Tributario Boliviano, actualizado al 15 de junio de 2015, por la Autoridad de Impugnación Tributaria, que no obstante tiene vacíos como los referidos a las transacciones financieras vía informática.

Un punto débil, entre los muchos que contempla el Código Tributario Boliviano, es la dispersión de normas, que provoca incertidumbre al momento de aplicar la normativa tributaria, ocasionando confusión al contribuyente y desconocimiento de la norma oficial que rige. De entrada, el Código Tributario Boliviano, entre muchos de los aspectos que llaman la atención, es el referido a la ausencia de sustento filosófico, fines y objetivos de este instrumento. Entra de lleno a describir las disposiciones tributarias, asumiendo un pragmatismo secante y papel dictaminador, en lugar de protagonismo principista y educador respecto de las recaudaciones fiscales y de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

Por otra parte, este mismo Código Tributario, en materia de los intereses nacionales, que parece estar direccionado a los grandes contribuyentes, no establece con meridiana claridad la adhesión a un determinado principio tributario, de ahí que no existen fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, con compromiso tributario con el país y con la defensa legítima de los intereses fiscales nacionales, orientado al establecimiento de una política fiscal, alternativa al Principio de la Renta Mundial, que sustenta la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, desplazando el Principio de la Fuente por el de renta mundial y sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta tributaria al país de la residencia.

Doctrinariamente opuesta, el Principio de la Fuente, representativo del Derecho Tributario Latinoamericano, por el insigne tributarista Ramón Valdés Costa, quien destaca el movimiento codificador del derecho tributario adherido a este principio que; empero, lastimosamente, ha ido perdiendo fuerza en los hechos, desplazado por el de la Renta Mundial, como consecuencia del alineamiento de algunos países a esta tendencia predominante, que durante mucho tiempo justificó la preeminencia de la fuente, asumida en función del principio de capacidad contributiva y el reconocimiento de la facultad primaria que corresponde al país de la fuente.

Como también son partidarios del Principio de la Fuente, a más de Valdés Costa, Klaus Vogel, Peggy Musgrave, Angel Schindel, Adolfo Atchabahian, etc., etc., en la perspectiva de revitalizar este principio latinoamericano para lograr la igualdad y justa distribución de la potestad tributaria del Estado.

De estas adhesiones o adscripciones hacia el Principio de la Fuente en conjunto, se puede traducir la lógica principista que le asiste al Estado, respecto de su potestad primaria de la renta.

En consecuencia, de lo que se trata y versa esta tesis doctoral, en buenas cuentas, al margen de abonar principios hacia un modelo tributario educador, antes que sancionador; es sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, como política fiscal, con argumentos doctrinales teóricos, a la luz de la doctrina del Derecho Tributario; en la medida en que Bolivia, como país en desarrollo, es principalmente un Estado importador capitales; es decir, que se tiene mayor inversión extranjera; en comparación con la exportación de capitales de los bolivianos hacia el extranjero; de lo cual se deriva que el Principio de la Fuente es más favorable a los intereses connacionales; porque, permite recaudar tributos sobre las actividades que realizan los inversores extranjeros, que si se aplicara el principio de residencia, que ocasionaría pérdidas tributarias por los inversores de capitales en Bolivia, no domiciliados en el país, además de su ruptura conceptual respecto de la potestad primaria que le asiste al país de la fuente.

El Principio de la Fuente, para decirlo con meridiana claridad, deriva de la potestad primaria y originaria del tributo que tiene el Estado de imponer el sistema fiscal favorable, - legítimo y legal-, de sus ingresos tributarios, aplicando fundamentos ideológicos doctrinales para su defensa, en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste como país libre y soberano.

Principio de la Fuente

La norma boliviana, en concreto el Artículo 42 de la Ley 843, adopta el Principio de la Fuente para el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, expresa:

“FUENTE,
PRINCIPIO DE LA FUENTE

ARTICULO 42°.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”⁷²

Base jurisdiccional del impuesto

Sobre el particular, en el caso de Bolivia, La legislación boliviana, asume como Principio de la Fuente para el RC – IVA, el Artículo 20 de la Ley 8434.

⁷² SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO
Superintendencia Tributaria, La Paz, 2007, pág. 113.

También en; <https://idoc.pub/documents/resumen-de-la-ley-843-d47ev06zdyn/>

“CAPÍTULO II DE LA BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

ARTICULO 20°.- Están sujetos al impuesto la totalidad de los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuera el domicilio o residencia de los sujetos de este impuesto, que fueran titulares de los mismos.

Se consideran de fuente boliviana los emolumentos, sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y personal oficial de las misiones diplomáticas bolivianas destacadas en el exterior.

No se consideran comprendidos en el tributo los ingresos por concepto de emolumentos, sueldos o asignaciones que perciban los funcionarios diplomáticos y el personal oficial de las Misiones Diplomáticas acreditadas en el país, con motivo del directo desempeño de su cargo y a condición de reciprocidad. Asimismo, los sueldos y emolumentos o asignaciones que perciban los funcionarios y empleados extranjeros de organismos internacionales, gobiernos extranjeros e instituciones oficiales extranjeras con motivo del directo desempeño de su cargo.”⁷³

Empero, la legislación boliviana en relación al Principio de la Fuente no es coherente; porque, contra toda lógica, el texto de la Ley N° 843, Ley de Reforma Tributaria, el su Título Otros Ingresos de Fuente Boliviana, Artículo 44°, inciso b) textualmente establece:

⁷³ SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO

Superintendencia Tributaria, La Paz, 2007, pág. 118.

Se encuentra también en: ⁹⁷<https://impuestos.com.bo/base-jurisdiccional-rciva/> y también en:

“b) Honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana”

Disposición que, sin duda, conflictúa el Principio de la Fuente, siendo a las claras una contradicción del propio Reglamento de la Ley de Reforma Tributaria, determinación que va contra todo principio de lógica. También sobre el particular, el Artículo 4 del Decreto Supremo 24051, establece:

“Fuente

ARTÍCULO 4. (Utilidades de fuente boliviana).-

En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana:

- a. Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país;
- b. Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país; los intereses de títulos públicos; el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país, las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República; el cincuenta por ciento (50%) de las rentas vitalicias abonadas por compañías de seguro privado constituidas en el país y las demás utilidades que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país;

c. Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio de la República.

d. Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.” Se encuentra también en: <https://www.lexivox.org/norms/BO-DS->

Empero, este problema se complica más aún, cuando se establece que Bolivia puede cambiar el Principio de la Fuente por el de Principio de Renta Mundial, con ciertos elementos mixtos, cuando contra toda lógica, por una rara definición, incorpora en el Artículo 323 de la Constitución Política del Estado el Principio de la Renta Mundial, cuando faculta a las gobernaciones para crear impuestos a las “rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país”.

“Artículo 323

I. La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

III. La Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal.

IV. La creación, supresión o modificación de los impuestos bajo dominio de los gobiernos autónomos facultados para ello se efectuará dentro de los límites siguientes:

1. *No podrán crear impuestos cuyos hechos imponibles sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes, independientemente del dominio tributario al que pertenezcan.*
2. *No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, **salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país.** Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.*
3. *No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.*
4. *No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales”⁷⁴.*

⁷⁴ Bolivia
Constitución Política del Estado
Editorial Luz; La Paz, 2010.

Se encuentra también en: <https://bolivia.infoleyes.com/articulo/9627/>

Esta medida constitucional no se enmarca dentro los principios de equidad tributaria, que caracteriza al impuesto a la renta como una carga de carácter nacional, disposición constitucional que debe ser revisada.

La norma boliviana, descrita precedentemente, en contra del Principio de la Fuente, establece inexplicablemente la incorporación implícita del Principio de Renta Mundial, como se describió de manera particular, cuyo numeral 2 del párrafo IV del Artículo 323 de la Constitución Política del Estado, al establecer los límites a la potestad tributaria de los gobiernos autónomos, en cuánto a la creación, parece no advertir que con esta disposición abre las compuertas para la aplicación del Principio de Renta Mundial, al hacer una expresa excepción que en bueno resaltarla nuevamente:

“No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades, rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, **salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país**. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales”. Se encuentra en: <https://www.studocu.com/en-us/document/peirce-college/server-administration-i/guia-tributaria-unlocked/20196796>

En consecuencia, según esta disposición, Bolivia tiene la facultad de gravar las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior aún cuando éstas sean realizadas en el extranjero, bajo la premisa que esas rentas que; aunque, fueron realizadas en el extranjero, están vinculadas a hechos gravados en Bolivia como exportación de servicios

La disposición fue incorporada en la Constitución como concesión a favor de los gobiernos autónomos, para que estos puedan crear impuestos, como una forma de captar recursos económicos sin duplicar la base imponible de otros impuestos ya existentes.

No obstante, esta disposición, no advierte, en la práctica, asumir el principio de la renta mundial, contraria a los intereses fiscales nacionales; pues, en rigor de verdad, es una disposición contraria la consolidación de un único principio tributario connacional. Como se ve, este párrafo, implícitamente, incorpora la posibilidad de que los gobiernos autónomos apliquen el Principio de Renta Mundial.

Particularmente, cuando ciudadanos bolivianos, producto de actividades económicas obtengan o generen riqueza o hecho impositivo en el exterior, disposición que; sin embargo, no advierte la naturaleza impositiva de la fuente establecida por el Código Tributario, párrafo que fue incorporado en la Constitución como concesión realizada a favor de los gobiernos autónomos, para que estos puedan crear impuestos, como se sostuvo; pero, sin advertir, las desventajas que ello supone pues, en rigor de verdad, Bolivia al ser receptor de inversiones de capitales gana más aplicando el Principio de la Fuente, en razón de que bajo este precepto tributario puede gravar las rentas generadas por las inversiones extranjeras de residentes extranjeros que invierten en Bolivia. Como se ve, lo señalado, es un mandato muy amplio que deja mucho a la interpretación, lo que podría ocasionar problemas en su aplicación, lo cual amerita su estudio y la posibilidad de, a futuro, poder derogar constitucionalmente o, -cuando menos-, delimitar esta potestad otorgada a los gobiernos autónomos, en función de establecer una política fiscal coherente en defensa del Principio de la Fuente. Precepto que es posible, en virtud al “El poder tributario –también denominado de potestad tributaria, poder financiero, poder fiscal, supremacía tributaria o competencia tributaria-, es considerado como una manifestación de la potestad soberana del Estado y es inherente al poder político. El Estado en el ejercicio del poder tributario, a través del Poder Legislativo, está facultado para crear, modificar, extinguir tributos, así como también para establecer exenciones tributarias.”⁷⁵

⁷⁵ PERALTA, Carlos E.
Tributación y derechos fundamentales, pág. 98, 2015.
<https://www.corteidh.or.cr> > tablas

2. DEFENSA IDEOLÓGICA DOCTRINAL DEL PRINCIPIO DE LA FUENTE

Los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, parten de describir el contenido ideológico-jurídico, para evitar la doble tributación del Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE; y determinar hacia dónde va encaminado el enfoque de la política de negociación del convenio de este modelo, aplicado por los países desarrollados, en relación con los países en vías de desarrollo, contrario a los intereses fiscales connacionales.

El Principio de la Fuente, es por excelencia el primario, que le asiste al país donde se obtiene la riqueza, propio del derecho tributario en América latina para eliminar la doble imposición; tanto económica, como jurídica, con arreglo a los principios de materia tributaria, contraria al forzado e incoherente Principio de la Renta Mundial y a los intereses fiscales del país y de los países latinoamericanos, al margen de sus intereses extraterritoriales, no sólo circunscritos al plano económico; sino también, al ideológico-político; cuyos objetivos, no develados, finalmente son los de facilitar aspectos burocráticos y de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico.

También, dentro de sus interés fiscales están los de facilitar la libre circulación de capitales, bienes y servicios; orientados a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo; aplicando el principio de la Renta Mundial, en desplazo del Principio de la Fuente sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia, que es la esencia de este problema desde la perspectiva de política fiscal.

En consecuencia, el propósito científico académico central de esta tesis doctoral es formular fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, como parte de una política fiscal coherente afin a los intereses fiscales connacionales, orientado a sostener que la renta se grava por parte del país en el que se ha obtenido la riqueza, con independencia del lugar donde resida fiscalmente el contribuyente.

El Principio de la Fuente es de naturaleza primaria, tiene justificación desde el punto de vista económico y social, que presupone con lógica razonable el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, dado que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones económicas, políticas, sociales y jurídicas existentes en ese país y a cuya imposición y mantenimiento es totalmente justo que su beneficiario aporte una contribución.

El criterio de territorialidad es usado en mayor o menor grado por todos los países latinoamericanos principalmente, para gravar los enriquecimientos que se producen en su territorio, basado en el hecho de que estos países son, preponderantemente, importadores de capital.

La aplicación del Principio de la Fuente, en materia tributaria, resultaba de más fácil aplicación; no obstante de expresos intereses distorsionadores internacionales de capitales por parte de los países que gozan de grandes recursos económicos, alta tecnología, fuertes inversiones y servicios especializados, que pretenden aprovechar el tratamiento tributario en los países en donde materializan estas condiciones, sin afectación a sus intereses, más bien, interesados en que se apliquen sus criterios fiscales para gravar sus rentas.

El sistema de renta territorial aplica, en la práctica, el principio de neutralidad en la importación de capitales; esto es, que -con independencia de la procedencia del capital, éste será gravado de forma igual en el territorio donde se origina. De esta manera, consagra la indiscriminación en el tratamiento fiscal de la renta; es decir, tanto a los nacionales, como a los extranjeros aplicando el mismo régimen tributario para sus inversiones, independientemente de que sean también gravados o no en su país de origen por razón del mismo hecho generador; pero, anteponiendo el Principio de la Fuente, que es el principio por excelencia primario del tributo.

El principio de territorialidad o de la fuente, por el que abona esta tesis doctoral, como fundamento teórico y en función de establecer las bases doctrinales para una política fiscal nacional principista, aplica impuestos, en virtud de la potestad tributaria del Estado a aquellos ingresos generados dentro del territorio, considerados de fuente nacional según la definición establecida por la legislación tributaria, expresamente contenida en el Código Tributario. Disposición, establecida con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente, sometiendo con sentido de lógica y justicia tributaria a imposición fiscal a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en el territorio boliviano que brindó disponibilidad económica y jurídica.

La aplicación de este principio tiene justificación desde el punto de vista económico y social, que fundamenta el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su territorio, en virtud de que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en el país, que implica, como justo reconocimiento por los beneficios obtenidos por el beneficiario, aportar con una contribución al país de la fuente, basado en el Principio de la Fuente, que es el que se aplica en Bolivia, que considera que el Estado en el que se desarrolla la actividad es el que tiene la potestad tributaria de recaudar los tributos sobre las rentas que se generan.

Los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, orientados a establecer una política fiscal, tiene sustento doctrinal, social y económico coherente. La justificación principal de este principio reside en la potestad y el derecho que tiene el Estado sobre las rentas obtenidas por un domiciliado, en virtud a su vinculación con la economía del país, propiciada por favorables condiciones sociales, políticas y económicas, es justo que el beneficiario aporte al sostenimiento de la economía del Estado.

En esta línea, la ley de impuestos en Bolivia, establece que “son rentas sujetas a imposición boliviana aquellas que se obtienen por bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia o en actividades desarrolladas sin tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o residencia de las partes ni el lugar de celebración de los contratos”, operación que estará sujeta a gravamen por impuestos bolivianos, independientemente de que una, todas o ninguna de las partes tenga domicilio en Bolivia, sin traspasar los límites territoriales del Estado.

Sin embargo, es oportuno también decir que, normalmente, los sistemas de imposición basados en la Fuente no son totalmente puros, los mismos que traspasan las fronteras territoriales, como en el caso de Bolivia, que en la práctica grava las rentas obtenidas por beneficiarios del exterior, bajo la premisa que esas rentas fueran producidas en el extranjero, están vinculados a hechos gravados en Bolivia por concepto de exportación de servicios, imposiciones tributarias que se deben evitar, en función de establecer y consolidar un único principio tributario, el de la defensa del Principio de la Fuente; porque, son mayores y significativas las posibilidades de captación de recursos provenientes del extranjero, que las potenciales por concepto de exportación de servicios nacionales.

Visto así el problema, se tiene develado el tema.

En consecuencia, de lo que se trata y a lo que apunta esta tesis doctoral es establecer y consolidar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente, que es el principio rector en todos los impuestos del sistema tributario boliviano y a evitar como política fiscal la incoherencia y/o colisión de normas en materia fiscal, como la incompresible determinación del artículo 323 de la Constitución Política del Estado.

Esta incongruente disposición, que implícitamente e incomprensiblemente abre las compuertas hacia el Principio de la Renta Mundial, en franca discordancia con la norma específica boliviana, esto es, con el Principio de la Fuente *boliviana*, con la Ley General Tributaria Boliviana, que considera que las personas que han obtenido rentas o ingresos generados en el país, o en su caso, poseen bienes situados en nuestro territorio susceptibles de generar rentas, están sujetos a imposición, sin que interese el domicilio, la residencia o la nacionalidad del beneficiario de las rentas o del titular de los bienes, de conformidad al referido artículo 42° de la Ley 843, para la determinación de la *fente* (boliviana) que no toma en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

El *Principio de la Fuente*, implica que las rentas y patrimonios generados y ubicados fuera de nuestro territorio (*de fuente extranjera*) quedan excluidos del alcance de los tributos y que, quienes obtengan rentas en el exterior no se encuentren sometidos a tributación sobre las mismas, que en rigor de verdad, son menores que los capitales invertidos en territorio nacional y; por tanto, susceptibles de generar expectables mayores dividendos que aquéllos.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que la defensa a ultranza del Principio de la Fuente o territorialidad; no constituye principio consolidado, menos ganado; no obstante de los fundamentos que le asiste al país de donde se obtienen los dividendos.

Lamentablemente, en la práctica, este principio, va perdiendo terreno, por el de Renta Mundial, como consecuencia de la pérdida de su peso conceptual y el alineamiento de algunos países a esta tendencia predominante.

No obstante el reconocimiento de la facultad primaria de imposición que le asiste y corresponde al país de la fuente, de los cual se deriva esta tesis que apunta a establecer fundamentos ideológicos doctrinales en defensa del Principio de la Fuente y el establecimiento de una política fiscal defensora de los intereses connacionales.

En este contexto, es fundamental sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales para la defensa del Principio de la Fuente y en virtud de la potestad soberana de imposición fiscal que le asiste al Estado.

Consiguientemente, Bolivia debe tener una política fiscal expresa, orientada a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en función de sus legítimos intereses fiscales.

En consecuencia, se plantea los fundamentos ideológicos y de política fiscal para la defensa del “Principio de la Fuente” siguientes fundamentos:

3. FUNDAMENTOS IDEOLÓGICOS DOCTRINALES Y DE POLÍTICA FISCAL

PRINCIPIOS GENERALES

Estos son los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en virtud de la potestad primaria de imposición tributaria que le asiste al Estado y de los intereses fiscales nacionales:

Primero.

Bolivia, en uso de su potestad, asume como Política Fiscal Nacional el Principio de la Fuente en materia tributaria para evitar la doble imposición tributaria internacional y la suscripción de convenios por actividades que se realicen y generen ingresos en su territorio.

Segundo

El Artículo 1 de su Constitución Política del Estado, establece que Bolivia es un país libre, independiente y soberano, con facultad para el resguardo de su soberanía fiscal frente a otros Estados; aplica el Principio de la Fuente en función de su potestad soberana.

Tercero

La Constitución Política del Estado en sus artículos 14 numeral V, y 255 numeral I, dispone que las leyes bolivianas se aplicarán a todas las personas naturales, jurídicas, nacionales o extranjeras que realicen actividades en territorio boliviano y que los convenios y tratados suscritos deben velar por los intereses del Estado Boliviano.

Cuarto

La Constitución Política del Estado, en el artículo 320 numeral III, establece que las inversiones extranjeras, deben estar sometidas a la legislación nacional; en virtud a esta normativa funda su Política Fiscal Nacional basada en el Principio de la Fuente en materia tributaria, para regular las actividades de las empresas extranjeras en territorio boliviano.

Quinto

El Estado Nacional, dispone que las normas tributarias rigen en todo en territorio boliviano, bajo cuya potestad tributaria dispone la supremacía del Principio de la Fuente como política fiscal nacional.

Sexto

EL Estado Nacional establece que la suscripción de convenios y tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional, deben regirse por el Principio de la Fuente.

Séptimo

En concordancia con las normas internas que regulan el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas, las actividades que generen ingresos en territorio boliviano deben sujetarse al Principio de la Fuente, sin tomar en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones ni el lugar de celebración de los contratos.

Octavo

Es de interés del Estado Nacional propiciar el estímulo a las inversiones de capitales para el desarrollo nacional, estableciendo para el efecto la figura jurídica expresa y los mecanismos necesarios para evitar la doble imposición tributaria internacional, bajo el Principio de la Fuente.

Noveno

La política fiscal que establece el Estado de Bolivia asume el Principio de la Fuente bajo los siguientes preceptos: Potestad tributaria del Estado de Bolivia, Normativa Constitucional, Principio Tributario, Seguridad Jurídica, Atracciones de capital extranjero, Política fiscal referente a las inversiones y Simplicidad del Sistema Tributario.

Décimo

Todas estas las disposiciones se enmarcan dentro de la potestad soberana que tiene el Estado y amparadas dentro de la legislación tributaria internacional.

PRINCIPIOS ESPECÍFICOS

El Estado nacional, en el marco de su potestad soberana, sustenta son los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del Principio de la Fuente, en virtud de la potestad primaria de imposición tributaria que le asiste y de los intereses fiscales nacionales.

Potestad tributaria del Estado de Bolivia

- Bolivia, en virtud a su potestad tributaria y de soberanía fiscal adopta el Principio de la Fuente como parte de su política fiscal tributaria internacional coherente, orientada a evitar la doble imposición fiscal.
- Bolivia ejerce soberanía fiscal, como Estado independiente, consecuentemente las leyes bolivianas se aplican a personas nacionales como extranjeras,
- Bolivia, fundamenta su doctrina fiscal, orientada a fortalecer la utilización y convergencia internacional hacia el Principio de la Fuente, como política fiscal orientada a revitalizar la justa potestad tributaria del Estado.

Normativa Constitucional

- Las normas tributarias tienen alcance en todo el territorio nacional, lo que determina que Bolivia adopta el Principio de la Fuente, consecuentemente, los tratados y convenios internacionales se subordinan a la Constitución Política del Estado por prelación y jeraquía normativa, deben someterse a ella.
- Bolivia aplica el impuesto sobre la Utilidades a las Empresas (IUE) a todas las utilidades obtenidas en territorio boliviano por nacionales o extranjeros, en virtud al Principio de la Fuente se dispone que son sujetos pasivos de este impuesto las sucursales, agencias y establecimientos de las empresas constituidas o domiciliadas en territorio nacional.
- Bolivia contempla constitucionalmente el principio de igualdad, respecto de las inversiones, prescindiendo de la nacionalidad o domicilio de quienes las realizan.

Principio Tributario

- Bolivia, como parte de su política fiscal, establece el Principio de la Fuente, respecto de las inversiones, orientada a evitar la doble imposición internacional, para propiciar la rentabilidad de las inversiones y mejorar la competitividad empresarial.
- Bolivia adopta el Principio de la Fuente, principio por el que grava todas las utilidades que obtiene en su territorio, legislación normativa inherente de su política tributaria de Estado.
- Bolivia, aplica el Principio de la Fuente, en legítima defensa de sus intereses fiscales y en identidad con la aplicación de este principio por Uruguay, Paraguay, Panamá, República Dominicana, Guatemala y Costa Rica.

Seguridad Jurídica

- Bolivia, como parte de su política fiscal a nivel nacional e internacional, ofrece las garantías constitucionales y de seguridad jurídica de Estado, establecidas dentro del Principio de la Fuente, que libera de imposiciones de doble imposición fiscal a los inversores de capitales.
- Bolivia, como parte de su política fiscal a nivel nacional e internacional en su legislación sustenta que las inversiones de las empresas extranjeras, están en función de la seguridad jurídica y de las condiciones económicas e incentivos que brinda el país como receptor de inversiones.
- Bolivia, aplica el Principio de la Fuente por seguridad jurídica, eficiencia fiscal, política fiscal orientada a facilitar los procesos de control, fiscalización y verificaciones territoriales.

Atracciones de capital extranjero

- Bolivia, en función de la posibilidad de mayores inversiones extranjeras, en comparación a exportación de capitales bolivianos hacia el extranjero, establece su política fiscal orientada a recaudar tributos de las actividades económicas que realizan inversores extranjeros, otorgando seguridad jurídica y política fiscal coherente.
- Bolivia ofrece equidad respecto a los tributos a ser pagados, cuyas contribuciones al Estado son en virtud de los beneficios obtenidos dentro del contexto político social y jurídico boliviano y en razón de los gastos emergentes por el uso de infraestructura, bienes públicos y recursos naturales.
- Bolivia ofrece presindibilidad de suscripción de convenios para evitar la doble imposición fiscal, política tributaria que establece que los inversores de capital y/o los sujetos pasivos deben pagar sus impuestos en el territorio nacional.

Política fiscal referente a las inversiones

- Bolivia, como país en desarrollo, requiere de la inversión de capitales extranjeros para fortalecer su economía, por lo que adopta el Principio de la Fuente, orientado a evitar la doble imposición fiscal internacional, derivado del establecimiento permanente.
- Bolivia tiene la necesidad de implementar políticas fiscales a nivel nacional e internacional en su legislación, que le permita mayores recaudaciones, orientada a evitar la doble imposición tributaria, desfavorable para los inversionistas extranjeros.
- Bolivia, como parte de su política tributaria, se adhiere al Principio de la Fuente en función de sus intereses fiscales, preeminentemente importador de capitales.

Simplicidad del Sistema Tributario

- Simplicidad del sistema tributario, pues son prescindibles de reglas de créditos fiscales, respecto a los impuestos que se pagaron en otros Estados y sobre las mismas rentas.
- Eximisión de problemas de doble imposición y prescindibilidad de establecer Convenios para Evitar la Doble Imposición, pues cada persona pagaría sus impuestos en el territorio en que desarrollo la actividad o donde tiene situados sus bienes.
- Exoneración de sistema de créditos fiscales por impuestos a la renta pagados en otros Estados; porque, el mismo sistema no permite la doble imposición en el país de la Fuente.

Las ventajas planteadas anteriormente han llevado a la doctrina a analizar y replantearse la utilización y conveniencia que en el mundo hacia el Principio de la Fuente. Entre los doctinos se citan a Klaus Vogel, Peggy Musgrave, Angel Schindel, Adolfo Atchabahian, Addy Mazz, etc., entre otros que plantean la revitalización del Principio de la Fuente para lograr la igualdad y una justa distribución de la potestad tributaria del Estado.

Si bien muchos países latinoamericanos han adoptado un sistema de Renta Mundial para los residentes del país y el de Fuente para los extranjeros, con el objeto de no perder las recaudaciones por inversiones extranjeras de los no residentes, hoy en día las mayores recaudaciones son por el Principio de la Fuente y se replantean y cuestionan si la modificación del sistema tributario fue una buena medida y que no existen justificaciones sustanciales que demuestren beneficios económicos, sociales y políticos

Hasta hoy el principio rector en todos los impuestos del sistema tributario boliviano es únicamente el de fuente boliviana. Como se sabe, la Ley General Tributaria Boliviana (Ley 843) considera que las personas que han obtenido rentas o ingresos generados en el país,

o en su caso, poseen bienes situados en nuestro territorio susceptibles de generar rentas, están sujetos a imposición, sin que interese el domicilio, la residencia o la nacionalidad del beneficiario de las rentas o del titular de los bienes.

4. DEMOSTRACIÓN DE LA IDEA CIENTÍFICA A DEFENDER

Por todo lo ampliamente expuesto a lo largo de esta Tesis Doctoral, referido a sustentar los fundamentos ideológicos doctrinales y de política fiscal para la defensa del “Principio de la fuente”, se infiere concluyentemente:

- ✓ Queda sustentado y demostrado, con casos específicos como: Vodafone; Barthi Airtel International BV; Ecopetrol Colombia y Korea National Oil Corp; Kimberly Clark; Santander Río y BBVA; Trans American Airlines SA; Total E&P Bolivie; Total Exploration Production Bolivie, empresas evadieron impuestos bajo el argumento elusivo del Principio de Renta Mundial, desconociendo el Principio de la Fuente, controversias tributarias resueltas, para los casos en Bolivia, mediante Resolución Jerárquica STG/RJ/0215/2007, resolución que marcan Línea Jurisprudencial de Precedente Tributario por la Autoridad de Impugnación Tributaria, en respeto del Principio de la Fuente.

- ✓ Queda demostrado que el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, para evitar la doble tributación, tiene contenido económico e ideológico-político, orientado a favorecer la política de negociación favorable, entre países desarrollados, y desfavorable, con países en vías de desarrollo; aplicando el principio de la renta mundial; porque, está en función de sus intereses unilaterales, razón por la que se sustenta los fundamentos ideológicos doctrinales en defensa del Principio de la Fuente.

- ✓ Queda evidenciado que el objetivo del modelo de convenio de la OCDE es la redistribución de bases o ingresos tributarios de país signatario más pobre, al más rico, desplazando el Principio de la Fuente por el de renta mundial y sobre la base de medidas unilaterales, que en definitiva atribuyen la mayor parte de la renta al país de la residencia, por lo que urge fortalecer el principio benefactor fiscal de la fuente.
- ✓ Queda al descubierto que la estructura del modelo de la OCDE no contempla los legítimos intereses de los países en desarrollo, por ello, las políticas de estos países tienden más a acercarse al Modelo de las Naciones Unidas; empero, siguen el modelo de la OCDE; porque, finalmente, se imponen en las negociaciones, lo que implica defender el Principio de la Fuente.
- ✓ Queda develado que el modelo de la OCDE, no obstante de las serias objeciones de los países en vías de desarrollo, se ha visto fortalecido por los esfuerzos y recursos invertidos por esta organización, debido a que este tipo de convenios son medios apropiados para facilitar la exportación de capitales, bienes y servicios de países cuyas economías dependen, fundamentalmente, de mercados externos.
- ✓ Queda expuesto de manera inobjetable que el objetivo del modelo de convenio de la OCDE, como factor para lograr un justo reparto de rentas a nivel internacional, podría ser, -en buena parte-, un mito, en la medida en que, en determinados casos, es el de facilitar meros aspectos burocráticos, de coordinación de terminología y condiciones tributarias entre los países signatarios, para simplemente atenuar o evitar la doble imposición.

- ✓ Queda expresado de manera clara y concluyente que las suscripción de convenios, para evitar la doble tributación, en rigor de verdad, son artificiosos e innecesarios, derivados de la pretendida Renta Mundial de los países altamente industrializados, en función de sus intereses fiscales, en detrimento de los connacionales, evitables si se aplicara el Principio de la Fuente, a todas luces, el principio primario que le asiste al Estado donde se obtiene la riqueza.

BIBLIOGRAFÍA

AIT, Sistema Tributario Boliviano
Superintendencia Tributaria, La Paz, 2007.

ARAUJO CAMACHO, Jaime
El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente y los impactos en los contribuyentes, en Memoria III as Jornadas de Derecho Tributario Autoridad de Impugnación Tributaria, La Paz, Bolivia, 2010.

ARESPACOHAGA, J. De
Planificación Fiscal Internacional
Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996.

ARNAU, A.
Principios de Derecho Tributario
Editorial Sol, Lima, pág. 165, 2019.

BOLIVIA
Código Tributario, Ley 2492.
Editorial Gaceta Oficial de Bolivia, La Paz, 2003.

BOLIVIA
Convenios y Tratados Internacionales
Editorial Gaceta Oficial de Bolivia, La Paz, 2003.

BOLIVIA
Ley 843.
Editorial Gaceta Oficial de Bolivia, La Paz, 2003.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.
La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales
Editorial Madrid 1974.

BRAVO CUCCI, Jorge
La (Doble) no Imposición, En: PISTONE, Pasquale y TAVEIRA TÓRRES, Heleno (Coord.),
Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Buenos Aires, Ábaco, 1998.

BRAVO CUCCI, Jorge
La (Doble) no Imposición.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2018.

BYRNE, P.
Convenios para Evitar la Doble Tributación[Resumen Ejecutivo],
Editorial Resumen ejecutivo, 2005, págs.

CASÁS, José Osvaldo
La Codificación Tributaria como Instrumento de seguridad Jurídica.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2018.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel
El procedimiento de intercambio de información establecido en los Convenios de
Doble Imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE.
Editorial Grijley, Lima, 1998.

CAMACHO ARAUJO, Jaime
El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente.
Memoria III Jornadas de Derecho Tributario, 2016.

CEDAN, Padova
Il dinitto internacionales tributario,
Editorial IIDIT, Italia, 1994.

CHICO DE LA CÁMARA, P.
Interpretación de los convenios de doble imposición internacional.
Editorial Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.

DEL ARCO RUETE, L.
Doble imposición internacional y Derecho Tributario español
Editorial Ministerio de Hacienda, Madrid 1977.

DÍEZ DE VELASCO, Manuel
Instituciones de derecho internacional público
Editorial Tecnos, Madrid, España, 1994.

DORN, H.
Das Recht der Internationalen Doppelbestg
Citado por Valdez Costa, Ramón en su libro: “Estudios de derecho tributario internacional”
Editorial Temis, 1978.

ESCUELA de Inspección financiera Madrid

Doble imposición internacional y Derecho Tributario español,
Editorial EIFM, 1977.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo
Derecho Tributario Internacional: los Establecimientos Permanentes
Editorial DESA S.A., Lima, Perú, 1995.

GONZÁLES POVEDA, V.
Tratados y Convenios Internacionales
Editorial CISS, Valencia, 1993.

HERNÁNDEZ Sampieri, Roberto
Metodología de la Investigación Científica
Editorial McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V., 2014.

JÁUREGUI CISNEROS, Carola
El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente,
ventajas y desventajas desde la perspectiva boliviana, En Memoria
Superintendencia Tributaria, La Paz, Bolivia, 2010.

LEAGUE OF NATIONS
Economic and Financial Commission - Report in double taxation submitted to the financial
Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligrman and Sir Josiah Stamp, Ginebra, pág. 20,
1923.

LENZ, K.
Sistemas Internacionales de Tributación
Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 75, b), Kluwer, Deventer, 1960.

LÓPEZ Freyle, Isaac.
Principios de Derecho Tributario
Editorial Erner, Bogotá, 1962.

MARÍN, M. E.
Diseño de proyectos de investigación cualitativa. Madrid:
Editorial Fondo editorial universidad EAFIT, 2004.

MARTÍN, JM. Rodríguez Usé, G.
Derecho Tributario General. (2ª. ed).
Ediciones Depalma Buenos Aires, 1995.

MARTÍNEZ, M.

La investigación cualitativa etnográfica en educación.
Editorial Bogotá: Círculo de la lectura alternativa, 1997.

MICHAUX, Eric
Analysis of the notion “fixe base” and its relation to the notion “permanent establishmen”
in the OECD model.

MICHEL, Dan
Heritage Foundation
<http://mensual.prensa.com/mensual/contenido/2003/02/15/hoy/negocios/879674.html>

MONTAÑO GALARZA, César
Manual de Derecho Tributario Internacional.
Ediciones Fausto Reinoso, Quito, reedición 2017.

MONTAÑO Galarza, C.
Derecho Tributario Internacional “El Establecimiento Permanente”.
Editorial TEMISSA, Colombia, 2004.

MOYANO Bonilla, César
Interpretación de los tratados internacionales
Editorial Montevideo, 1985.

OCDE
MODELO de Convenio de doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio
Editorial IEF, Madrid 1978.

ORELLANA, Karyn
“La inclusión en la ley N° 843 (texto ordenado) la regulación de los
establecimientos permanentes de las empresas constituidas o domiciliadas en
el exterior”
Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, 2011.

OTÁLORA Urquizo, Carlos
Economía Fiscal
Editorial Plural Editores, La Paz, Bolivia 2011.

RECHT, Das
La doble imposición: problemas jurídico-internacionales.
Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

ROSEMBUJ, Tulio
Elementos del Derecho Tributario
Editorial Barcelona 1988.

SOLER ROCH, M.T.
Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado, en AAVV, Presente y futuro de la imposición directa en España.
Editorial Lex Novoa, Barcelona, España, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, F
Métodos para evitar la doble imposición internacional
Editorial Derecho Financiero, Madrid 1973.

SÁINZ DE BUJANDA, F.
La interpretación, en Derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 38, 1960.

SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO
Superintendencia Tributaria, La Paz, 2007.

SCHINDEL, Ángel
Los Criterios de la Fuente y de la Residencia.
Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2018.

TOVILLAS, José María
Revista Latinoamericana de derecho tributario, diciembre, 1996.

TOVILLAS, José María
Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE 1992
Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996.

TROYA Jaramillo, J.
Derecho Internacional Tributario (1a. ed.).
Editorial Corporación Editora Nacional, Quito, 1999.

UGARTE QUISPAYA, Roberto
El Principio de Renta Mundial en comparación con el Principio de la Fuente
En Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz, Bolivia,
Reedición, 2017.

VARIOS, Autores

Hacia convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional Estudios de
doble imposición internacional,
Editorial, Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1979.

VERGARA SANDÓVAL, Rafael

La tributación de las rentas profesionales

Revista especializada de Derecho Tributario Internacional, 2010.

VILLEGAS, Héctor

Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario

Editorial Mempis 10º edición 2018.

VILLEGAS, Héctor

Derecho tributario

Ediciones Depalma Buenos Aires, 1987.

FUENTES INFORMÁTICAS

<http://www.panfletonegro.com/volante/2007/07/27/706/#ixzz1GrjPxDIC>
Under Creative Commons License: Attribution

http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_de_doble_imposici%C3%B3n

<http://www.eduardomorgan.com/blog/?p=114&lang=es>
Competitividad Ejecutiva - Listas Negras y Grises de la OECD, Enero 2010
Dr. Eduardo Morgan, sobre la posición de Panamá ante los requerimientos de la OCDE.

<https://vdocuments.mx/renta-mundial-y-principio-de-fuente-iii-jornadas-bolivianas-de-derecho-tributario.html/>

<http://repositorio.uasb.edu.bo/bitstream/54000/357/1/TD-148.pdf>

<https://biblioteca.mpf.gov.ar/meran/opac-detail.pl?id1=42649>

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=176312/>

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3786203>

<https://fddocuments.co/document/renta-mundial-y-principio-de-fuente-iii-jornadas-bolivianas-de-derecho-tributario.html/>

https://www.academia.edu/7989973/LA_DOBLE_TRIBUTACION_INTERNACIONAL_PRINCIPIOS_Y_REALIDADES_DE_LOS_CONVENIOS

<https://digibug.ugr.es/bitstream/handle/10481/34190/24045263.pdf?sequence=1>

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=207392>

<http://repositorio.uasb.edu.bo/bitstream/54000/357/1/TD-148.pdf>

<https://eduardomorgan.com/entrevista-con-el-dr-eduardo-morgan-sobre-la-posicion-de-panama-ante-los-requerimientos-de-la-ocde/>

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1051475>

https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1616_02_ct30_aca.pdf

https://www.academia.edu/7989973/LA_DOBLE_TRIBUTACION_INTERNACIONAL_PRINCIPIOS_Y_REALIDADES_DE_LOS_CONVENIOS

<http://repositorio.uasb.edu.bo/bitstream/54000/232/1/TD-06.pdf>

<https://sidot.ait.gob.bo/php/ficha.php?cod=MjI0MQ==>

<http://repositorio.uasb.edu.bo/bitstream/54000/232/1/TD-06.pdf>

<https://sidot.ait.gob.bo/php/ficha.php?cod=MTg5NQ==>

<https://sidot.ait.gob.bo/php/ficha.php?cod=MjI0MQ==>

<https://tax.com.bo/arit-cba-ra-0314-2020-ingresos-percibidos-en-cuentas-bancarias-no-declarados-gastos-no-deducibles-para-el-iue-y-multas-por-incumplimiento-al-deber-formal-se-revoco-parcialmente-la-resolucion-determi/>

<https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/STG-RJ-0580-2007.pdf>

<https://servicios.ait.gob.bo/admin/docres/STG-RJ-0580-2007.pdf>

<https://bolivia.infoleyes.com/articulo/6326/>

https://cnda.org.bo/archivos/docs/ley_2492.pdf/

https://asesorateenbolivia.com/impression/pdf_publicacion/?slug=que-es-el-domicilio-tributario/

<https://impuestos.com.bo/domicilio-tributario/>

<https://m.facebook.com/AsesorTributario.MiltonAlvarez/photos/a.362599874121998/1572301663151807/?type=3>

<https://bolivia.infoleyes.com/articulo/6360/>