

1. RESUMEN EJECUTIVO

La presente Relatoría de Bolivia siguiendo los lineamientos establecidos por el Relator General inicia con una descripción sobre la determinación de la potestad tributaria referida al principio de fuente o territorialidad, con una descripción de la tributación a la renta de residente y no residentes, incluyendo así mismo un acercamiento al concepto de residente y establecimiento permanente donde la normativa interna no incluye una definición propia y si contempla la definición del domicilio fiscal, en este ámbito también se incluye una definición y clasificación de los impuesto y tributos contemplados en el sistema tributario boliviano y algunas referencias adicionales.

Al no contemplar en la normativa interna mecanismos domésticos para la evitar la doble imposición internacional, la inclusión de las exenciones en la normativa tributaria en relación al principio de fuente otorgado de forma automática sobre las rentas extranjeras por el concepto de “no sujeción” y sin mayores referencias al crédito impositivo por la carencia de definición propia salvo las establecidas en los CDI’s firmados por Bolivia.

Los CDI’s firmados por Bolivia con Argentina y con la Comunidad Andina (Decisión 578) ambos bajo el modelo de este último y esencialmente con el modelo de la OCDE con Alemania, Francia, Suecia, Reino Unido e Irlanda del Norte y España; definiendo los impuestos que están contemplados en los CDI así como referencias en la normativa tributaria sobre los impuestos análogos, los criterios de residencia establecidos así como las *Tie Breaker Rules* para la definición del criterio de residencia.

* Analista de Asesoría Fiscal de la Gerencia de Asuntos Fiscales del Grupo REPSOL en Bolivia. Ingeniero Comercial por la Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra. Máster en Gestión Tributaria por la Universidad Gabriel Rene Moreno. Experto en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Santiago de Compostela, España. Docente de la Maestría en Gestión Tributaria y Derecho Tributario de la Universidad Gabriel Rene Moreno y en el Diplomado en Contabilidad Petrolera de la Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra.

Con relación a los métodos para la eliminación de la doble imposición según los CDI's con Argentina y la Decisión 578 se basan principalmente en la exención por la aplicación del principio de fuente. Los CDI's con Alemania, Francia, España y Reino Unido para un domiciliado o residente en Bolivia se excluirán las rentas generadas de la base que grave el impuesto boliviano; en relación al CDI con Suecia, se acepta la deducción del impuesto sueco.

La eliminación de la doble imposición para Alemania básicamente está dada por la exención de las de rentas definidas en el CDI, muchas más que las establecidas en el Modelo OCDE y UUNN, también incluyendo la reserva de progresividad así como el cambio de método en caso de no poder aplicar las exenciones detalladas.

El método de crédito resulta el más usual para la eliminación de la doble imposición con Suecia, Francia, Reino Unido y España, en relación al impuesto pagado en Bolivia. Los métodos detallados incluyen particularidades representativas como en el caso de: i) Suecia que incluye un *tax sparing* para los dividendos de ciertas actividades para los primeros 10 años del CDI; ii) Francia siempre y cuando la Autoridad Competente lo permita cuando el impuesto pagado en Bolivia exceda el monto del impuesto francés permitir admitir la deducción para otras rentas de fuente extranjera del monto no imputado; y iii) España incluir previsiones para evitar la doble no imposición.

En relación a los aspectos administrativos y formales, existe una normativa por parte de la Administración Tributaria que regula la emisión para la Certificación de Impuestos Pagados y Certificados de Residencia Fiscal que a nuestro entender es obsoleta, debiendo buscar alternativas de generación de dichas certificaciones para los efectos de los CDI's de forma digital sin presentación de trámites administrativos burocráticos y validaciones incluso de otras instancias que no son tributarias.

Sobre la Jurisprudencia tal como lo afirma Alvaro Villegas, las autoridades tributarias en Bolivia han restringido de forma sistemática cualquier interpretación que afecte la potestad de imposición del Estado por entender que ellas tendrían como resultado la evasión,¹ es así que podemos colegir de los antecedentes detallados en las dos Sentencias Supremas presentadas, que tanto en instancias administrativas como judiciales prima la normativa interna, basados en un errado principio de fuente o realidad económica, antes que la aplicación de los CDI's y en suma si es que se entra en un análisis de estos se pretenderá realizar cualquier vinculación de las rentas a Bolivia, para lo cual es importante realizar acciones que permitan tanto a las administraciones tributarias, administrativas y judiciales, una correcta aplicación e interpretación de los CDI's, en la búsqueda de evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal.

¹ VILLEGAS ALDAZOSA, Alvaro. *Interpretación y Aplicación de Convenios de Doble Imposición Internacional*. 2012.

2. CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

Bolivia se constituye en un país importador de capitales, con algunos pequeños emprendimientos internacionales, donde los principales ingresos corresponden a la exportación de materias primas como el gas y la soya (soja), siendo este aspecto uno de los principales motivos para que el sistema tributario boliviano se base en el principio de territorialidad o de fuente.

Este principio de fuente como lo define el destacado profesor boliviano Alfredo Benítez grava el capital y las rentas originadas por éste producidas dentro del territorio físico en que ese capital está situado, prescindiendo de la nacionalidad, domicilio o el lugar de residencia de los titulares o dueños de ese capital o perceptores de esas rentas.²

El Código Tributario Boliviano (CTB), en su artículo 2 como ámbito espacial establece que las normas tributarias tienen aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas (Poder Legislativo), salvo que en ellas se establezca límites territoriales más restringidos,³ confirmando el principio de fuente que se consagra nuestro ordenamiento tributario, y así mismo da la posibilidad de establecer otros límites territoriales, que cobra reciente importancia por la inclusión de las autonomías departamentales y municipales conforme lo establece la Ley de Autonomías y Descentralización.

El sistema tributario boliviano, basado en la imposición de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas o utilidades de fuentes localizadas en el país, donde el predominio se da por el lugar donde acaece el hecho generador o imponible del impuesto sin considerar la residencia o nacionalidad de las personas naturales o jurídicas, es por ello que conforme lo señala Jaime Araujo Camacho, la Ley General Tributaria Boliviana (Ley N° 843) considera que las personas que han obtenido rentas o ingresos generados en el país, o posean bienes situados en el país susceptibles a generar rentas, estarán sujetas a imposición en Bolivia, sin que interese el domicilio, la residencia o la nacionalidad del beneficiario de esas rentas o el titular o propietario de dichos bienes.⁴

Así mismo en Bolivia, el principio de fuente tiene una “ampliación” (Ley N° 843 artículo 44) que incluye: i) la remuneraciones o sueldos de miembros de directorio, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para

² BENÍTEZ RIVAS, Alfredo. Derecho Tributario. La Paz; Azul Editores; 2009; p. 413.

³ Ley 2492, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial de Bolivia, La Paz, 4 de agosto de 2003.

⁴ ARAUJO CAMACHO, Jaime. “El principio de renta mundial en comparación con el principio de fuente y los impactos en los contribuyentes”. En: *Memoria IIIas. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. La Paz; Editora Presencia; 2010; p. 365.

empresas domiciliadas en Bolivia; y ii) los prestaciones de servicios realizados desde o en el exterior que se encuentran detallados en el decreto reglamentario, estando los mismos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas a Beneficiarios del Exterior (IUE BE),⁵ así como hace referencia Alvaro Villegas en su ponencia en las XXIV Jornadas del ILADT, que "(...) *la aplicación del sistema de retenciones a Beneficiarios del Exterior por concepto de prestaciones de servicios y remesas de dividendos. El legislador en esos casos presume que la utilidad neta imponible de esos sujetos es del 50% del monto remesado. El concepto de Beneficiario del Exterior no se encuentra desarrollado en la legislación boliviana, toda vez que el término Residente no se halla definido*".

Una vez identificado el criterio de sujeción aplicado en Bolivia al referirnos a residencia desde una definición cercana a la realizada por el profesor Alejandro Altamirano que apunta más a minimizar los datos objetivos y a buscar la voluntad de permanencia en un determinado territorio frente a la temporalidad o transitoriedad de la situación, dándole relevancia al aspecto vinculado al centro de intereses económicos del contribuyente,⁶ no existiendo en nuestro ordenamiento jurídico una definición propia de residente sin embargo la normativa tributaria hace referencia al domicilio tributario, que como lo ratifica Alberto Xavier⁷ este concepto de residencia conjuntamente con el de domicilio ocupan una posición central en el derecho tributario internacional, además aclarando que en muchos ordenamientos jurídicos distinguen los conceptos de domicilio y residencia caracterizándolos con regímenes jurídicos distintos, siendo el del domicilio un elemento de conexión más fuerte que el de la residencia; a diferencia de otros ordenamientos jurídicos donde no se separan estos conceptos y son usados como sinónimos.

En lo que se refiere al domicilio tributario el CTB establece que a los efectos tributarios las personas naturales o jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, con preferencia en el lugar de su actividad comercial y productiva;⁸ estableciendo, en caso de no tener un domicilio establecido o siendo este inexistente, ficciones legales para determinar el lugar del domicilio para las personas naturales (lugar de residencia habitual o vivienda permanente, donde desarrolle su actividad principal, donde ocurra el hecho generador)⁹ y para las personas jurídicas (lugar de su dirección o administración efectiva, donde se desarrolle su actividad principal, el señalado en la constitución, donde ocurra el hecho generador).¹⁰

⁵ Ley 843; artículo 51.

⁶ ALTAMIRANO, Alejandro. *Derecho Tributario*. Buenos Aires; Marcial Pons; 2012; p. 776.

⁷ XAVIER, Alberto. *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires; Editorial Ábaco; 2005; p. 231.

⁸ Ley 2492, artículo 37.

⁹ Ley 2492, artículo 38.

¹⁰ Ley 2492, artículo 39.

Una apreciación personal al respecto es que se hace necesaria una definición propia de residencia y/o domicilio, a efectos tributarios para determinar claramente la potestad tributaria a los extranjeros con residencia temporal, a efectos de evitar interpretaciones arbitrarias por parte de la Administración Tributaria, toda vez que no se incluye una fijación de tiempo para determinar la residencia en Bolivia, al igual que lo establecía el anterior Código Tributario considerando la presunción de domicilio cuando la permanencia era mayor a los seis meses en un año calendario.¹¹

No existen criterios ni acercamientos actuales en nuestra legislación sobre las normas antiabuso internacionales, además por esencia el principio de territorialidad que es aplicado por la Administración Tributaria como por las autoridades judiciales de una manera excesivamente proteccionista, vulnerando incluso la aplicación del CDI. Con este panorama algo sombrío podemos señalar que las autoridades tributarias aplican un equivocado principio de territorialidad, por lo que pensar en la eliminación del carácter de residente o del domicilio tributario es poco probable en nuestra realidad actual, más aun con la aplicación de normas antiabuso cuyos principios internacionales no son reconocidos en nuestra legislación, primando desde luego la aplicación de un criterio excesivo de territorialidad que busca una mayor recaudación.

Actualmente no existe una definición de Establecimiento Permanente (EP) en nuestra normativa interna, al referirse a este aspecto Alfredo Benítez, menciona que *“Es de extrañar que el nuevo CTB, se haya suprimido el art. 34° del texto abrogado, que regula el domicilio tributario de las personas físicas y jurídicas extranjeras domiciliadas en el territorio nacional; en dicho artículo, se hacía referencia al establecimiento permanente como lugar especial domiciliario de ciertas empresas extranjeras y al domicilio de sus representantes, en caso de que las empresas extranjeras no ejercieran actividades mercantiles a través de establecimiento permanente, figura domiciliaria vinculara al derecho internacional tributario (...).”*¹² Un acercamiento a la definición de EP, como lo detallamos anteriormente se refiere al domicilio tributario incluido en el CTB, por consiguiente la mejor referencia a este concepto se la tiene de las definiciones incluidas en algunos de los CDI's firmados por Bolivia.

Con relación a los impuestos sobre la renta y el patrimonio que actualmente se encuentran vigentes en nuestro sistema tributario, serán detallados en el siguiente cuadro los más representativos conforme a una clasificación realizada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) donde se agrupan a los impuestos en diferentes categorías que permitirán identificarlos en impuestos a la renta, patrimonio o propiedad y otras categorías existentes.

¹¹ Ley 1340, artículo 32.

¹² BENÍTEZ RIVAS, Alfredo, Ob. Cit., p. 251.

Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	Impuestos sobre la Propiedad	Impuestos Generales sobre el Consumo	Impuestos Selectivos	Impuestos sobre Transacciones Financieras	Impuestos sobre el Comercio Exterior	Regímenes Simplificados	Impuestos sobre la Propiedad
Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.	Impuesto a las Sucesiones y a las Trasmisiones Gratuitas de Bienes.	Impuesto al Valor Agregado (IVA).	Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).	Impuesto a las Transacciones Financieras.	Gravámenes Arancelarios	Régimen Simplificado Tributario-RTS.	Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles e Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores.
Régimen Complementari o al Impuesto al Valor Agregado.	Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.	Impuesto a las Transacciones.	Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados.			Régimen Agropecuario Unificado-RAU.	Impuesto Municipal a las Transferencias de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.
Impuesto Directo a los Hidrocarburos.			Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior.			Sistema Tributario Integrado-STI.	
Impuesto Complementari o de la Minería.							

Fuente: www.ciat.org

La definición de tributos según el CTB se refiere a las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines,¹³ clasificándolos en: impuestos, tasas, contribuciones especiales y patentes municipales. Como se puede apreciar los tributos se refieren netamente a prestaciones dinerarias, no considerando las prestaciones en especie.

Al referirnos a los impuestos la normativa tributaria los define como la obligación que tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente,¹⁴ esta definición extraída del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), que es cercana a la realizada por el profesor ATALIBA, mencionada por el Alfredo Benítez,¹⁵ al referirse a los tributos no vinculados, desde la perspectiva que las personas (naturales, jurídicas o colectivas) no perciben beneficio, ventaja o utilidad concreta, individualmente por el pago del impuesto.

No se cuentan con definiciones claras respecto a renta y patrimonio en la Ley Tributaria (Ley N° 843), para cada uno de los impuestos a los que pertenecen según su objeto, extrañándose que aún con la firma de CDI's nuestro ordenamiento jurídico no contenga definiciones específicas para la caracterización de los diferentes tipos de rentas, evitando de esta forma divergencias de criterio o interpretaciones arbitrarias, siendo nuevamente la única referencia las definiciones realizadas en los CDI's suscritos.

En Bolivia no existe una norma específica sobre diferimiento del impuesto, ya que la legislación tributaria establece un pago único a la fecha de vencimiento, sin embargo a efectos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, cuando en un año se produjera una pérdida fiscal, se pueden deducirse éstas de las utilidades gravadas que se obtengan como máximo hasta los tres (3) o cinco (5) años siguientes, conforme lo establece la normativa tributaria.¹⁶

3. MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

No se encuentran previstos dentro del ordenamiento jurídico tributario normas o mecanismos domésticos para evitar la doble imposición, ya que como indicamos

¹³ Ley 2492, artículo 9.

¹⁴ Ley 2492, artículo 10.

¹⁵ Benítez Rivas Alfredo, obra citada, página 207.

¹⁶ Ley 843; artículo 48.

anteriormente la legislación tributaria basada en el principio de fuente excesivamente proteccionista busca de cualquier forma que la tributación primaria sea en Bolivia, desconociendo en algunos casos los propios CDI's y generando problemas de doble imposición.

3.1. Exención

El CTB regula el tratamiento de las exenciones en los artículos 19 estableciendo que es la dispensa de la obligación tributaria y que la misma debe estar establecida expresamente por ley, donde deberá especificar las condiciones, requisitos exigidos para su procedencia, los tributos alcanzados, si es total o parcial y el plazo de su duración.

Posteriormente el CTB en su artículo 20 al referirse sobre la vigencia, siempre y cuando que la ley lo disponga, tendrá vigencia a partir de la formalización por parte de la Administración Tributaria, aclarando posteriormente que las exenciones no se extienden a tributos creados posteriormente; así mismo en relación a las exenciones con plazos indeterminado puede ser derogada o modificada por ley y cuando el plazo sea de duración determinada, la modificación o derogación de la ley no afectará a los sujetos que la hubieran formalizado, gozando de su beneficio hasta la finalización del plazo establecido inicialmente.

Al referirnos a exenciones en concreto que tengan su alcance en los impuestos sobre la renta que existe en Bolivia, no podemos dejar de mencionar a lo establecido en el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas (IUE) que partiendo del principio de fuente disponiendo que: *“(...) 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”*;¹⁷ es así que más específicamente el decreto supremo reglamentario a momento de definir la base imponible del impuesto establece que: *“El sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, **excluyendo de este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución**, siempre y cuando la empresa distribuidora de dichos ingresos sea sujeto pasivo de este impuesto (...)*”¹⁸

Es preciso realizar dos acotaciones sobre el IUE, inicialmente que netamente se

¹⁷ Ley 843; artículo 42.

¹⁸ Decreto Supremo N° 24051; artículo 31.

consideran las rentas que produzcan y originen dentro de Bolivia, por lo cual no están alcanzadas y exentas las rentas que provengan del exterior, como lo ratifica el decreto reglamentario, adicionalmente existiendo una disposición expresa referida a la distribución de utilidades que pretende evitar la doble imposición jurídica interna, siendo que dichos ingresos distribuidos han tributado el IUE.

Tal como lo menciona el profesor Alfredo Benítez, cuando la legislación de un país establece que el impuesto a la renta grava exclusivamente aquella fuente nacional, la renta extranjera cae dentro del concepto de “no sujeción”, incluido en la normativa tributaria, operando la no sujeción directamente por la definición e inclusión en la propia ley, por lo que lo establecido en el CTB sobre las dispensa de la obligación, en relación al IUE, se refiere a la no sujeción a hechos o personas que por ley están sujetas a imposición, pero que las exime de la carga.¹⁹

Al respecto consideramos que para el caso en concreto del IUE, conforme lo establece el CTB y la ley, la exención tiene eficacia automática y directa, sin que esto le impida a la Administración Tributaria pedir elementos para la verificación de la pertinencia de la exención de la base de dichas rentas, sin que esta autoridad condicione la pertinencia de la exención a una disposición normativa o procedimiento administrativo propio adicional al dispuesto por ley.

Con relación a si la exención puede alcanzar a impuestos no cubiertos en el CDI, entendemos que siempre y cuando las rentas o patrimonio que originan cualquier impuesto no sean generados dentro del territorio nacional, siendo estos de fuente extranjera, estarían exentos de cualquier imposición en Bolivia por el principio de fuente.

El principio de fuente se entiende que no solamente alcanzaría a las rentas producidas en el exterior, sino también a las pérdidas, por la referencia establecida en el artículo 32 del Decreto Supremo N° 24051 al establecer que “(...) *podrán compensar la pérdida neta total de fuente boliviana que experimenten en el ejercicio gravable, (...)*”, por consiguiente el tratamiento deberá ser al establecido en los CDI's que se tiene firmados y en los caso de no contar con dicho instrumento será similar al de los ingresos de fuente extranjera, tanto para un individuo como para personas jurídicas.

3.2. Crédito Impositivo (Tax Credit)

Conforme lo mencionamos anteriormente, arraigados en el principio de fuente, no existe contemplando en nuestro ordenamiento tributario ninguna referencia

¹⁹ BENÍTEZ RIVAS, Alfredo, Ob. Cit., p. 198.

sobre el crédito impositivo (*tax credit*) por impuestos pagados en el exterior, muchos más que como vimos en el punto anterior están exentas los ingresos y pérdidas originadas en el exterior, por consiguiente, entendemos que el tratamiento para el pago de otros impuestos en el exterior debería ser el mismo.

Si bien existen algunas referencias en algunos de los CDI's suscritos por Bolivia sobre el crédito impositivo, como se verá en los apartados siguientes, esta aplicación estará supedita a la disposición del CDI's, generando nuevamente una controversia con nuestro ordenamiento interno sobre la aplicación del impuesto pagado en el exterior conforme lo establecido en el CDI, sea acreditado contra el impuesto de similar naturaleza en Bolivia, toda vez que para las Autoridades Tributarias primara lo establecido en la normativa interna.

Por los aspectos mencionados, no nos referiremos a ninguno de los otros puntos propuestos por el Relator General, toda vez que como indicamos, las únicas referencias establecidas sobre el crédito impositivo están dadas en algunos de los CDI's firmados, sobre los que nos referiremos en los apartados que correspondan.

4. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

El primer CDI firmado por Bolivia data del año 1971, con la Decisión N° 40 de la Comunidad Andina (CA), que aprueba el convenio multilateral para evitar la doble imposición entre los miembros en ese entonces (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú), que posteriormente fue "actualizado" mediante la Decisión N° 578 del año 2004.

El año 1976 se firma el primer CDI bilateral con la Republica de Argentina basado en el modelo de la CA, posteriormente en la década de los noventa se suscribieron nuevos CDI cuya estructura estaba basada en el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y con matices al de la CA, dichos CDI's fueron suscritos con Alemania, Francia, Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Suecia y España con pequeñas particularidades que diferencia a cada uno de ellos, en el siguiente cuadro resumimos los principales aspectos de cada uno de los CDI's suscritos:

	Referencia	Normativa Interna	Fecha Ratificación	Tipo de Modelo
Comunidad Andina	Decisión N° 40 Acuerdo de Cartagena - Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros	Decreto Supremo N° 10343	07/07/1972	Comunidad Andina (CA)
Argentina	Convenio entre la República de Bolivia y la República de Argentina para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio.	Decreto Supremo N° 14291	17/01/1977	CA
Comunidad Andina	Decisión 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal	Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena	05/05/2004	CA
Alemania	Convenio entre el Gobierno de la República de Bolivia y la República Federal de Alemania.	Ratificado por el Gobierno de Bolivia mediante Ley N° 1462	18/02/1993	OCDE - CA
Francia	Convenio entre el Gobierno de la República de Bolivia y el Gobierno de la República Francesa.	Ratificado por el Gobierno de Bolivia mediante Ley N° 1655	31/07/1995	OCDE - CA
Reino Unido e Irlanda del Norte	Convenio entre el Gobierno de la República de Bolivia y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	Ratificado por el Gobierno de Bolivia mediante Ley N° 1643	11/07/1995	OCDE - CA
Suecia	Convenio entre el Gobierno de la República de Bolivia y el Gobierno del Reino de Suecia	Ratificado por el Gobierno de Bolivia mediante Ley N° 1645	13/07/1995	OCDE - CA
España	Convenio entre el Gobierno de la República de Bolivia y el Reino de España	Ratificado por el Gobierno de Bolivia mediante Ley N° 1816	16/12/1997	OCDE - CA

Fuente: Elaboración Propia

Una vez que realizamos una introducción respecto a los CDI's que tiene firmado Bolivia, a continuación desarrollaremos con relación a cada uno de ellos los aspectos solicitados por el Relator General.

4.1. El concepto de impuesto

En relación a los impuestos el CDI con Argentina establece que son materia del Convenio el impuesto sobre la renta de las: i) empresas; y ii) personas naturales; en el caso de la Decisión 578 el ámbito de aplicación respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio aplican principalmente a los impuestos a la renta. Con relación a los otros CDI's firmados se detalla en el siguiente cuadro los impuestos comprendidos:

Alemania	España	Francia	Suecia	UK
el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA):	RC-IVA	RC-IVA	RC-IVA	RC-IVA
el Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE);	ii. el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE);	IRPE	IRPE	IRPE
el Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB); y	iii. el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPBIVA), y	IRPP-B	IRPP-B	IRPP-B
El Impuesto a las Transacciones (IT).	IT	IT	IT	IT
		(v) el impuesto a las Utilidades Obtenidas en la Explotación de Hidrocarburos	(v) Impuesto a las Utilidades obtenidas en la explotación de hidrocarburos y/o minerales.	v. Impuesto a las Utilidades obtenidas en la explotación de hidrocarburos y/o minerales.

Fuente: Elaboración Propia

Es preciso realizar algunas acotaciones con respecto a los impuestos detallados en los CDI's suscritos:

- En los otros CDI's se detallan para todos los países al RC-IVA, IT, IRPE y al IRPPB con excepción al CDI con España que ya hace referencia al IUE, y IPBIVA.
- En los casos de los CDI's con Suecia y UK se menciona a los Impuesto a las Utilidades obtenidas en la explotación de hidrocarburos y/o minerales y para Francia únicamente impuestos a la explotación de hidrocarburos.
- Un aspecto importante a considerar es que La Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994, realizaron una serie de modificaciones e incorporaciones a la Ley N° 843, entre las principales: sustitución del IRPE por el IUE y creación de otros impuestos, motivo por el cual en algunos de los CDI's cuyas fechas son anteriores se considera al IRPE y al IRPPB.
- La totalidad de los CDI's bajo el modelo de la OCDE establece que el CDI aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo o en todo caso que se incrementen a los actuales o los sustituyan.
- En el CDI con Argentina y Decisión 578, la previsión incluye a modificaciones que se introdujeran a los impuestos detallados y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuere esencial y económicamente análogo.

Como indicamos anteriormente dentro de la normativa interna boliviana, no existe definiciones propias para la aplicación e interpretación de los CDI's en caso de no contar con una definición en el CDI o de una controversias, la única definiciones sobre los impuestos es la establecida en el CTB a la cual nos referimos en apartado correspondiente. Respecto a la consideración de otros impuestos que podrían calificar como impuestos sobre la renta y el patrimonio para fines de los CDI's entendemos bajo la clasificación e impuestos vigentes realizada anteriormente y bajo el principio de fuente consagrado por Bolivia no existiría ningún impuesto adicional, así mismo la experiencia nos muestra que la Administración Tributaria ha desconocido en parte de un proceso un impuesto por no estar expresamente incluido dentro del CDI, en referencia al IRPE con relación al IUE, sin considerar lo establecido en el CDI sobre la naturaleza de ambos impuestos, motivo que podría originar una controversia en caso de una incorrecta aplicación de algún impuesto adicional al establecido en el CDI.

No existe en nuestra legislación ninguna referencia a la expresión "idénticos o substancialmente similares", sin embargo si existen algunas referencias sobre los impuestos "análogos", criterio incluido en la totalidad de los CDI's firmados y so-

bre el cual la Ley N° 843 establece que los Gobiernos Sub Nacionales (Gobernaciones y Municipios) no pueden crear impuestos cuyos hechos generadores sean análogos a los impuestos del nivel Central, así mismo otra referencia en ese mismo ámbito es la Sentencia Constitucional 0432/2014 donde establece que como carácter material en base a la necesidad de establecer el tributo en **base al equilibrio entre el quantum de la carga impositiva y de la capacidad contributiva real del sujeto pasivo**, lo que incluye, entre otros elementos, la prohibición de la doble tributación por un hecho generador análogo.²⁰

Como mencionamos, la legislación boliviana tampoco prevé una definición de “impuestos cubiertos” y tampoco queda establecido si estarían comprendidas las multas, intereses y recargos como parte de los mismos; entendemos que en la medida que para Bolivia el tratamiento de las mismas estaría determinado en el marco de la normativa tributaria (Ley N° 843 y decretos reglamentarios).

No existiendo una definición sobre los impuestos alcanzados para efecto de los CDI's bajo la normativa interna, además que dentro del detalle de los impuestos suscritos por Bolivia no se hace menciones específicas a los impuestos sobre herencias, legados o donaciones, motivo por el cual entenderíamos que no se podrían considerar dentro del alcance de los CDI's además que siendo que los bienes muebles, inmuebles, acciones, cuotas de capital y derechos sujetos a registro, se encuentran dentro del territorio nacional, considerando el principio de fuente estarían sujetos a imposición en Bolivia.

En relación a un cambio en la base imponible de los impuestos, si los mismos fueran cancelados en especie, como mencionamos en los apartados precedentes nuestra normativa tributaria no contempla dicha modalidad de pago.

A efectos de la normativa boliviana, considerando que los impuestos forman parte del precio de venta, se reconoce que los *withholding tax* deben estar incluidos dentro del precio a ser facturado por el servicio a ser prestado fuera de Bolivia,²¹ de tal forma que sobre el monto facturado se aplicará la retención del 12,5% correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas a Beneficiarios del Exterior (IUE-BE), pudiendo acreditar dicho impuesto en el país de origen de prestación del servicio, siempre y cuando lo permita su legislación interna o CDI.

²⁰ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL. *Sentencia Constitucional 0432/2014 de 25 de febrero de 2014*. Sucre.

²¹ Honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestación de servicios: de consultoría, asesoramiento de todo tipo, asistencia técnica, investigación, profesionales y peritajes, realizados desde o en el exterior.

4.2. El concepto de residente

La Decisión 578 y el CDI con Argentina no hace referencia a residencia si define domiciliado al lugar que una persona física o de existencia visible donde tenga su residencia habitual, así mismo que en los otros CDI's suscritos por Bolivia el artículo 4° le atribuye el significado de: "(...) toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (...)", detallando adicionalmente situaciones particulares, recalamos lo mencionado en el párrafo anterior a la importancia de la definición de residencia para fines tributarios dado que el propio CDI's establece la atribución según la legislación interna de ese Estado y como mencionamos en Bolivia carecemos de dicha definición.

Las *Tie Breaker Rules* consideradas en los CDI's bajo el modelo de la OCDE, cuando una persona resulta residente en ambos estados estará dada de la siguiente forma:

Alemania	España	Francia	Suecia	UK
Domiciliada donde tenga una vivienda permanente.	Domiciliada donde tenga una vivienda permanente a su disposición.	Domiciliada donde tenga una vivienda permanente.	Domiciliada donde tenga una vivienda permanente.	Domiciliada donde tenga una vivienda permanente a su disposición.
Mantenga relaciones más estrechas (centro de intereses vitales).	Mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).	Mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).	Mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).	Mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
Donde reside de manera habitual	Donde viva habitualmente	Donde reside de manera habitual	Donde este domiciliada habitualmente	Donde este domiciliada habitualmente
	El estado del que sea nacional	Estado del cual posee la nacionalidad	El estado del cual es nacional	En el estado Contratante del cual sea nacional.
Autoridades competentes resolución de común acuerdo.	IDEM	IDEM	IDEM	IDEM

Fuente: Elaboración Propia

En relación a las personas jurídicas *Tie Breaker Rules* cuando las empresas resultan residente en ambos estados se considerará domiciliada en el Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

En el entendido que no se cuenta con una definición propia de residente a efectos de los CDI's, se tiene que considerar sustancialmente las definiciones contenidas en los CDI's, de igual forma sin que estas se vean afectadas para desestimar el estatus de un residente en el otro estado considerando que Bolivia no cuenta con normas antiabuso y pretendiendo siempre la tributación por el principio de fuente.

4.3. Métodos para eliminar la doble imposición según los CDI's

Nos referiremos a las principales diferencias en relación a los CDI's suscritos por Bolivia basados en el Modelo de la OCDE y a las principales diferencias con el modelo de OCDE y de las Naciones Unidas (NNUU).

4.3.1. Método de exención

En relación a los CDI's con Alemania, Francia, España y Reino Unido para un domiciliado o residente en Bolivia se excluirán de la base que grave el impuesto boliviano, cualquier tipo de renta o patrimonio generado en los países detallados, pudiendo Bolivia incluir dichas rentas para la determinación del impuesto aplicable; dicha reserva de progresividad, que de igual forma está incluida en el Modelo de la OCDE y la NNUU.

En relación al CDI con Alemania, para los impuestos pagados en Bolivia referidos a bienes inmuebles, beneficios empresariales, ganancias por enajenación de bienes muebles de un Establecimiento Permanente (EP), dividendos cuya capital pertenezca directamente al menos el 10% de la sociedad alemana, actividades profesionales no dependientes, profesionales dependientes, cajas públicas y bienes situados en Bolivia, serán exceptuadas de la base del impuesto alemán de acuerdo a las disposiciones del CDI y considerando también la reserva de progresividad en la exención. Nótese que se incluyen para este CDI otro tipo de rentas a las reconocidas por el Modelo OCDE y NNUU (Dividendos, Intereses, Regalías).

Es importante mencionar que en caso de no ser posible la aplicación las exenciones detalladas anteriormente, el CDI prevé el cambio de método (*switch-over clause*), deduciendo sobre el impuestos a la renta o al patrimonio pagado en Bolivia conforme la normativa boliviana y aplicación del CDI, sin que dicha deducción pueda exceder la parte del impuesto alemán. Dichas deducción parte de la base que el impuesto boliviano se eleva para los intereses y regalías a un 20%.

4.3.2. Método de crédito

En relación al CDI con Suecia, para el caso de Bolivia se acepta la deducción del impuesto sueco directamente o por deducción sobre beneficios de rentas o ingresos por ganancias, excluyendo a los dividendos, que será considerado como un crédito en contra del impuesto boliviano; así mismo para los dividendos, siempre y cuando controle directamente por lo menos el 10% del poder de votación de la compañía, el crédito tomará en cuenta el impuesto sueco pagable por dichas utilidades.

Para Suecia, acepta la deducción del impuesto del ingreso relacionado por un monto igual al pagado en Bolivia; si dicho impuesto es gravado sólo en Bolivia, Suecia podrá determinar la tasa gradual del impuesto sueco. En relación a los dividendos pagados por una compañía domiciliada en Bolivia, contrario a las otras rentas detalladas, estarán exentas del pago del impuesto sueco de conformidad con sus previsiones impositivas.

Dos aspectos a destacar de este CDI con Suecia es que cuanta con una mención sobre la sujeción al tributo considerando los impuestos detallados en el referido artículo 2, adicionalmente que contaba con una previsión para los primeros diez años respecto a los dividendos de ciertas actividades detalladas, considerando el 15% calculado sobre un impuesto base sueco como impuesto pagado por Bolivia (*tax sparing*).

Con relación al CDI con Francia, cuando una persona domiciliada en Francia obtiene rentas o posee un patrimonio son gravables en Bolivia, el impuesto boliviano no es deducible de estas rentas o patrimonio pero tiene derecho a un crédito del impuesto francés; para rentas y patrimonio no considerados aplicará de igual forma un crédito, sin que este exceda el monto del impuesto francés. A fines de los interés y regalías cuando el monto del impuesto pagado en Bolivia excede el monto del impuesto francés, puede someterse a criterio de la autoridad competente francesa que el monto no imputado sea admitido en deducción de del impuesto francés de otras rentas de fuente extranjera.

En el CDI con el Reino Unido, sujeta a sus disposiciones del derecho interno del Reino Unido respecto a la deducción, el concepto de crédito se refiere al impuesto boliviano pagado bajo su normativa y de conformidad con el CDI sea directamente o por deducción sobre beneficios, rentas o ganancias sujetas a gravamen procedentes de fuente boliviana, con excepción de los dividendos, se deducirá en concepto de un crédito del impuesto del Reino Unido de la misma naturaleza de la renta. Para los dividendos pagados por una compañía domiciliada en Bolivia que es controlada directa o indirectamente por lo menos por un 10% del

poder de votación, el crédito a tomar en cuenta es el impuesto boliviano pagable en relación a las utilidades de los cuales el dividendo es pagado.

Para el CDI con España, la doble imposición se evita de acuerdo a la legislación española, permitiendo la deducción del impuesto sobre la renta o el capital por un importe igual al efectivamente pagado en Bolivia, sin que dicha deducción no pueda exceder la parte del impuesto calculado antes de la deducción. Para los dividendos pagados por un sociedad residente en Bolivia, para la determinación de la deducción se tomará en consideración el impuesto efectivamente pagado respecto a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible de la sociedad española, sin que estas deducciones excedan el impuesto a la renta calculado antes de la deducción, además que alcance al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos de manera ininterrumpida por un año anterior al día de distribución de dividendos.

A efectos de evitar la doble no imposición se establece que cualquier disposición del CDI sobre las rentas obtenidas o el patrimonio de un residente en España donde dichos impuestos se encuentre exentos en este país, España podrá tomar en consideración dichas rentas o patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio.

5. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

La complejidad para una correcta interpretación y aplicación de los CDI's firmados por Bolivia, va de la mano con mecanismos administrativos y formales deficientes para obtención de los Certificados de Residencia o de Impuestos Pagados, un claro ejemplo es la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0040.05 de fecha 25 de noviembre de 2005 que reglamenta las certificaciones y legalizaciones, aspecto al cual nos referiremos.

En relación a la certificación de una obligación formal tributaria (certificación de pago de impuestos), se la realiza mediante solicitud por escrito al Gerente Jurisdiccional de la Administración Tributaria aclarando que la misma corresponde a una certificación para el exterior, con un plazo de ocho (8) días hábiles para la emisión del certificado o para el rechazo fundamentado. Una vez que se cuenta con la certificación respectiva esta debe seguir, como lo indica la propia RND, con una cadena de validación que va desde el jefe de área que emitió el certificado al Presidente Ejecutivo de la Administración Tributaria, pasando por la certificación del Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Relaciones Exteriores y de Culto, siendo el contribuyente el encargado de realizar las gestiones ante estas últimas instancias.

Los Certificados de Residencia Fiscal tienen un tratamiento similar a la certificación de la obligación formal tributaria, presentándose una solicitud escrita al Gerente Jurisdiccional de la Administración Tributaria, haciendo referencia explícita al CDI en virtud a que se realiza la solicitud y la disposición normativa que lo ratificó. La Administración Tributaria cuenta con cinco (5) días para revisar la documentación presentada y en caso de no existir observación en un plazo de diez (10) días deberá emitir el Certificado de Residencia Fiscal cuya vigencia es de un (1) año, caso contrario el contribuyente cuenta con el mismo plazo para subsanar dichas observaciones, la solicitud presentada de igual forma puede ser rechazada mediante una nota con la fundamentación del rechazo.

Si bien los plazos establecidos para la obtención de las certificaciones consideramos que son adecuados, en la práctica no son cumplidos, además como se pudo constatar en el caso de las certificaciones para el exterior, donde se deben realizar gestiones adicionales ante ministerios que se encuentran en la ciudad de La Paz, para contribuyentes que están en diferentes jurisdicciones implica costos adicionales y la generación de plazos adicionales, lo cual genera que los contribuyentes desistan de la solicitud.

En nuestra opinión se debería contar con certificaciones automáticas y digitales de los impuestos pagados y los Certificados de Residencia Fiscal, sin solicitudes y cargas administrativas innecesarias, considerando que son hoy en día dichos documentos son muy utilizados y de uso común para las Administraciones Tributarias y contribuyentes en aplicación de los CDI's suscritos.

6. JURISPRUDENCIA

Compartimos lo expresado por Alvaro Villegas, con relación a que las autoridades tributarias bolivianas son renuentes a facilitar la aplicación de los CDI, ya sea por desconocimiento o por instinto de protección, situación que lastimosamente ha trascendido hasta la última instancia judicial.²² A modo de reflejar lo indicado a continuación citaremos dos fallos que tienen mucha relevancia en este sentido.

En el proceso a *Total E&P Bolivia Sucursal Bolivia* (TEPB) la Administración Tributaria basa su fundamentación en la supuesta vinculación que existe entre TEPB y TOTAL S.A. (Francesa) configurándose una sucursal en Bolivia, fundada principalmente en las garantías presentadas por la empresa francesa para la firma de los Contratos de Operación,²³ es así que la Autoridad de Impugnación Tributaria Ge-

²² VILLEGAS ALDAZOSA, Alvaro. *Interpretación y Aplicación de Convenios de Doble Imposición Internacional*. febrero 2012.

²³ Los Contratos de Operación han sido firmados en virtud a la Ley de Hidrocarburos N° 3058;

neral (AITG), confirma el reparo basado en la configuración de un Establecimiento Permanente (EP) de TOTAL S.A. en Bolivia motivo por el cual no estaría ajustado dentro de las previsiones del CDI y conforme el principio de realidad económica “(...) porque las formas jurídicas que adopte TEPB no obligan, sólo a efectos impositivos a la Administración Tributaria; en el presente caso los argumentos que se utilizan y los cuales puedan tener efectos en otras materia, impositivamente, el hecho generador se tomará el efectivamente realizado por las partes, independientemente de la valoración jurídica que efectúen los interesados (...)”.²⁴ Es así que el Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), resuelve que: “TEPB omitió retener el 12,5% de tributo, (...), justificando dicha omisión en la existencia del Convenio que evita la doble tributación; sin embargo, después de analizar la documentación presentada en el proceso de fiscalización, la AT determinó que Total S.A. habría constituido un establecimiento permanente en Bolivia, a través de sus sucursal TEPB, por lo que en el caso concreto no sería aplicable el Convenio para evitar la doble tributación, (...)”;²⁵ lo controversial de dicho fallo es que para llegar a definir la constitución de un establecimiento permanente en Bolivia se basan en una carta de garantía presentada por su casa matriz y a su vez por que la empresa en Bolivia en su razón social se hace referencia a que es una Sucursal y por tanto como la definición del CDI de EP incluye a las sucursales, a interpretación del TSJ constituye en un EP y debe tributar en Bolivia.

En otro fallo a TEPB, que inicialmente pretendía desvirtuar la aplicación del CDI porque en el mismo no estaba detallado el IUE si no el IRPE, el TSJ, decreta que: “(...) es menester tener presente el **principio de territorialidad; vale decir, el lugar donde se origina el hecho generador o imponible**, (...)”; y por el cual “(...) 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, (...)”;²⁶ en este nuevo desafortunado fallo mantienen la pretensión de la Administración Tributaria basados en una supuesta vinculación determinado por un principio de territorialidad sobre el lugar donde que se produce el hecho imponible sin analizar los aspectos contenidos en el CDI; generando de esta manera, en estos dos precedentes judiciales, una doble imposición por el pago de rentas tanto en Francia como en Bolivia por una incorrecta aplicación del CDI.

Marzo, 2016

que fue condición para que las empresas del sector puedan seguir operando en Bolivia de acuerdo a un nuevo marco institucional y tributario.

²⁴ Recurso Jerárquico STG-RJ/0580/2007, La Paz, 12 de octubre de 2007.

²⁵ Auto Supremo N° 841, Sucre, 11 de diciembre de 2007.

²⁶ Auto Supremo N° 638, Sucre, 30 de diciembre de 2013.