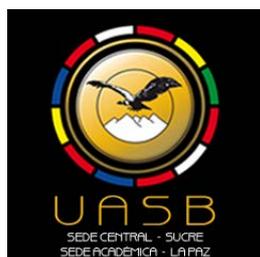


UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN



TESIS DE GRADO

“LA INCLUSIÓN EN LA LEY N° 843 (TEXTO ORDENADO) LA REGULACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE LAS EMPRESAS CONSTITUIDAS O DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR”

**PRESENTADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO
DE
MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN**

Postulante: Karyn Romanette Orellana Guzmán

Docente tutor: Msc. Mary Villena Almendras

**LA PAZ – BOLIVIA
2011**

DEDICATORIA

A mí querido esposo e hijos,
que en mi vida me dan la
fuerza y endereza para
afrentar todos los retos que
se presentan, con amor,
responsabilidad y justicia,
cuya compañía me alienta a
seguir adelante.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a todos los profesionales que guiaron mi camino en el ámbito profesional y permitieron que pueda adquirir conocimientos sólidos en el ámbito tributario en el que me desenvuelvo profesionalmente.

A los docentes y compañeros, con quienes compartimos durante la maestría enseñanzas y experiencias académicas, que permitieron la culminación de la Maestría en Tributación.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, que hace posible que pueda defender mi investigación y así pueda culminar un fase importante en mi vida profesional y poder acceder a nuevos retos y oportunidades que engrandezcan mis conocimientos y así poder aportar con los mismos en el desarrollo de mi país.

RESUMEN

El crecimiento económico en el mundo, determina que las empresas extranjeras busquen nuevos mercados donde expandir sus actividades y por ende de las inversiones de capital, dando lugar a beneficios tanto para el país inversor como para ellas, puesto que las empresas aumentan la rentabilidad de sus inversiones y el país receptor incrementa el stock de capital y la productividad de trabajo; sin embargo, también emergen dificultades que imposibilitan estas inversiones, siendo una de ellas la doble imposición tributaria internacional al que pueden verse sometidas las empresas, puesto que las potestades fiscales de los Estados de su domicilio o el de la fuente de los ingresos se contraponen; fenómeno que a nivel internacional da lugar al mecanismo del “*Establecimiento Permanente*”, mismo que se encuentra contenido en Modelos de Convenios Internacionales, adoptados para la suscripción de convenios bilaterales.

En este entendido, siendo Bolivia un país que requiere incrementar sus inversiones extranjeras, además de fortalecer sus relaciones internacionales y economía surge la necesidad de regular la figura jurídica del “*Establecimiento Permanente*” en su legislación interna, con el objeto de contar con un panorama transparente en cuanto a la imposición fiscal a la que se verán sometidas las empresas extranjeras domiciliadas en el exterior que desarrollen su actividad en Bolivia; además, de ser base para la suscripción de convenios internacionales en función a los lineamientos territoriales.

ÍNDICE

Contenidos	Página
DEDICATORIA	i
AGRADECIMIENTO	ii
RESÚMEN	iii
ÍNDICE GENERAL	iv
INTRODUCCIÓN	xi
CAPÍTULO I ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.2. Formulación del problema	5
1.3. Justificación	5
1.4. Objetivos.....	9
1.4.1. Objetivo general.....	9
1.4.2. Objetivos específicos.....	10
1.5. Hipótesis	10
1.6. Metodología.....	10
1.6.1. Método.....	10
1.6.2. Enfoque.....	11
1.6.3. Tipo de investigación	11
1.6.4. Diseño.....	12
1.6.5. Instrumentos y/o técnicas.....	12
CAPÍTULO II. DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.....	15
Parte I. Fundamento teórico.....	15
1. LA LEGISLACIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL RESPECTO AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE LAS EMPRESAS INTERNACIONALES.....	15

1.1. Legislación nacional respecto al establecimiento permanente de las empresas internacionales.....	15
1.1.1. Constitución Política del Estado (CPE).....	15
1.1.2. Código Tributario Boliviano (Ley 2492 de 2 de agosto de 2003)....	18
1.1.3. Ley N° 843 (Texto Ordenado) (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE)	21
1.1.4. Reglamento Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) (Decreto Supremo N° 24051).....	26
1.2. Convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria internacional en los que se regulan los establecimientos permanentes de las empresas internacionales.....	28
1.2.1 Modelo convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE).....	30
1.2.2. Convenio de la Organización de Naciones Unidas - ONU de 1979...	34
1.2.3. Convenios de la Comunidad Andina de las Naciones (CAN).....	40
1.2.4. Modelo ILADT de Convenio para América Latina, para evitar la doble imposición.....	47
1.3. Convenios para evitar la doble imposición tributaria, suscritos por Bolivia.....	49
1.3.1. Convenio para evitar la doble imposición tributaria, suscrito entre Bolivia y Argentina.....	50
1.3.2. Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito entre Bolivia y España.....	51
1.3.3. Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre Bolivia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.....	54
2. LA DOBLE IMPOSICIÓN DE TRIBUTACIÓN EN LA EXPANSIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LAS EMPRESAS INTERNACIONALES.....	57

2.1. Potestad tributaria.....	57
2.1.1. Concepto de potestad tributaria.....	58
2.1.2. Elementos del poder tributario.....	59
2.1.3. Principios que rigen la potestad tributaria.....	61
2.1.4. La potestad tributaria en la legislación boliviana.....	65
2.2. La doble imposición tributaria internacional.....	66
2.2.1. Concepto de doble imposición internacional.....	66
2.2.2. Elementos de la doble imposición internacional	69
2.2.3. Medidas para evitar la doble imposición internacional	70
2.2.4. La doble imposición internacional en Bolivia.....	74
3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	75
3.1. Antecedentes del Establecimiento Permanente en el ámbito tributario internacional.....	76
3.2. Concepto de establecimiento permanente.....	77
3.3. Elementos del establecimiento permanente.....	79
3.4. Clases de establecimientos permanentes.....	81
3.5. Lista positiva de establecimientos permanente.....	82
3.6. Lista negativa de establecimientos permanente.....	84
Parte II. Aspectos prácticos	
4. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS DE LA ENCUESTA.....	86
5. MATRIZ DE DOCIMASIA DE LA HIPÓTESIS.....	93
5.1. Casos prácticos sobre la doble imposición tributaria y establecimiento permanente en Bolivia.....	96

CAPÍTULO III. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	100
1. CONCLUSIONES	100
1.1. A partir del objetivo específico N° 1: Analizar la legislación nacional e internacional respecto al establecimiento permanente de las empresas internacionales.....	100
1.2. A partir del objetivo específico N° 2: Identificar los efectos de la doble imposición tributaria en la expansión de las actividades de las empresas internacionales.	105
1.3. A partir del objetivo específico N° 3: Establecer los efectos de la regulación del establecimiento permanente de las empresas internacionales en las inversiones en Bolivia.....	106
1.4. A partir del objetivo general: Proponer la inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano para que estas no paguen doble imposición tributaria.....	108
2. RECOMENDACIONES.....	110
CAPÍTULO IV.	
PROPUESTA.....	111
BIBLIOGRAFÍA.....	117
ANEXOS.....	120

ÍNDICE TABLAS

Contenido	Pág.
Tabla N° 1	87
Tabla N° 2	88
Tabla N° 3	89
Tabla N° 4	90
Tabla N° 5	91
Tabla N° 6	92
Tabla N° 7	93
Tabla N° 8	94

ÍNDICE DE FIGURAS

Contenido	Pág.
Grafico N° 1	87
Grafico N° 2	88
Grafico N° 3.....	89
Grafico N° 4.....	90
Grafico N° 5.....	91
Grafico N° 6.....	92

ÍNDICE DE ANEXOS

Contenido	Pág.
Anexo N° 1	120
Anexo N° 2	122
Anexo N° 3	128
Anexo N° 4	130
Anexo N° 5	133
Anexo N° 6	135
Anexo N° 7	137
Anexo N° 8	139

INTRODUCCIÓN

De la expansión de las actividades a nivel internacional, surgen diferentes relaciones que pueden incrementar el flujo económico de los países, sin embargo, también se generan problemas como el de la doble imposición tributaria internacional, evitando que empresas extranjeras desarrollen sus actividades en algunos países, puesto que se ven sometidas al pago de dos o más impuestos a las utilidades que obtienen por la misma actividad, lo que hace necesario, el contar con una legislación clara y precisa en cuanto a mecanismos que tiendan a evitar ese fenómeno; por lo que esta investigación se basará en uno de esos mecanismos, el establecimiento permanente, lo que permitirá atraer mayores inversiones a Bolivia.

Por ello esta investigación cuenta con la siguiente estructura:

En el Capítulo I se presenta el planteamiento del problema donde se analiza la doble imposición tributaria internacional a la que se ven sometidas las empresas que expanden sus actividades a otros países, en virtud a la misma actividad que es gravada por dos impuestos similares, por los dos países en el que se desarrolla la actividad, uno por ser el país de domicilio y el otro por ser el país en el que se obtiene ingresos; en tal entendido, la investigación tomó en cuenta el estudio de uno de los mecanismos que tienden a evitar este fenómeno como es el “establecimiento permanente” y su regulación en la legislación tributaria boliviana, a cuyo efecto se tomará en cuenta los factores jurídico y económicos de Bolivia; en la formulación del problema, el mismo se identifica en forma de pregunta para su mejor comprensión; la justificación permite establecer la pertinencia, viabilidad y relevancia de la investigación realizada, considerando que Bolivia requiere optimizar la captación de recursos económicos que mejoren su crecimiento económico y social, para lo

cual se requiere contar con normativa específica al respecto tomando en cuenta lineamientos nacionales e internacionales.

De acuerdo a lo manifestado el objetivo general permite comprender el alcance de la investigación en cuanto a la inclusión de un artículo que regule los establecimientos permanentes y los objetivos específicos permiten el logro del primero, es decir, los efectos de la doble imposición tributaria y la regulación de los establecimientos permanentes.

Por otra parte se presenta la metodología, donde se identifica el método, enfoque, tipo de investigación, el diseño y los instrumentos técnicas que se tomaron en cuenta en esta investigación científica.

El Capítulo II titulado el Desarrollo de la Investigación, se divide en dos partes, la Primera el Fundamento Teórico donde se presenta la legislación nacional, los convenios modelos para evitar la doble imposición tributaria internacionales, asimismo, se analizará convenios suscritos por Bolivia en el que se adoptan diferentes modelos, teoría, conceptos y características del fenómeno investigado; en la Segunda Parte titulada Aspectos Prácticos, se presentan los resultados del cuestionario y observación con su respectivo análisis y las estadísticas sobre las inversiones en Bolivia durante la gestión 2010.

El Capítulo III, establece las Conclusiones y Recomendaciones, la primera en función de los objetivos y variables de la investigación y las recomendaciones pertinentes al tema de investigación.

También se presenta la propuesta del artículo 45 bis a ser incluido en la Ley N° 843, con todos los elementos y características que hacen al tema investigado.

Finalmente se presenta las referencias bibliográficas y los anexos que contribuyen a la validez científica de la presente investigación.

CAPÍTULO I

ASPECTOS METODOLÓGICOS

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La globalización de las actividades a nivel mundial permite que las empresas realicen operaciones en más de un país, generando relaciones internacionales en las que se suscitan conflictos de jurisdicción respecto a la potestad tributaria, toda vez que se imponen tributos en el país de nacionalidad, domicilio o residencia de la empresa como en el país fuente de los ingresos obtenidos, dando lugar a la doble imposición tributaria; en ese entendido, se genera a nivel internacional diferentes mecanismos para evitar la doble imposición, encontrándose entre ellas la figura del establecimiento permanente, que permite establecer situaciones concretas donde las empresas con domicilio en el exterior que realicen actividades con cierta permanencia en otro país se encuentren sujetos al pago del impuesto a las utilidades o renta del país fuente de los ingresos.

Tomando en cuenta lo anteriormente expuesto, es acertado lo señalado por Troya Jaramillo (1990, pp.17) que considera que “la simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados, no es suficiente para que surja la 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”.

A partir de lo señalado, ante la expansión de las inversiones internacionales, los países buscan alternativas para la atracción de los mismos, lo que requiere

contar con una legislación tributaria clara y cierta que otorgue seguridad jurídica a las empresas inversoras a efectos de evitar posibles dobles imposiciones tributarias.

Por su parte, Bolivia en el artículo 320 de la Constitución Política del Estado establece que las inversiones extranjeras estarán sometidas a la jurisdicción boliviana, aspecto que determina la necesidad de contar con normativa tributaria que permita atraer inversiones externas, evitando que tales empresas se vean alcanzadas por la doble imposición tributaria internacional por el pago de dos o más impuestos por un mismo hecho generador.

En este sentido para realizar una investigación científica de este problema se debe establecer la delimitación temática, temporal y espacial.

Respecto a la delimitación temática, la investigación se realizará en el ámbito del Derecho Internacional Tributario, debido a que se tomará en cuenta uno de los mecanismos que tienden a evitar la doble imposición tributaria internacional como es el establecimiento permanente, a efectos de determinar la conveniencia de su inclusión en la normativa jurídica interna. Encontrándose centrado el análisis del establecimiento permanente en el ámbito nacional e internacional.

La delimitación temporal, se encuentra establecida en función a la creación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en Bolivia, que data del año 1994 hasta el 2010, considerando su normativa reglamentaria, para lo cual se pone en manifiesto que el referido impuesto fue implementado con la Ley N° 1606 de 22 de diciembre de 1994 al Texto Ordenado Ley N° 843 y Decreto Supremo N° 24051 de 29 de junio de 1995, normativa en la que no se toma en

cuenta de forma específica el establecimiento permanente y la gestión 2010, debido a que se obtuvieron datos hasta esta gestión.

Respecto a la delimitación espacial de esta investigación, ésta se enmarcará en el estudio de la legislación tributaria de Bolivia, respecto al establecimiento permanente, como mecanismo tendiente a evitar la doble imposición tributaria internacional.

Por lo tanto con relación a este problema se identificaron los factores económico y jurídico, los cuales se desarrollan a continuación.

Con relación al factor económico, de acuerdo a la publicación de 30 de junio de 2010 efectuada en el periódico La Razón, acerca de las inversiones extranjeras donde se señaló que se vinieron abajo, por existir incertidumbre jurídica, puesto que por cada cuatro dólares de Inversión Extranjera Directa (IED) que llegaba al país en el 2009, en el 2010 sólo llega uno; asimismo el Banco Central de Bolivia (BCB) informó que entre enero y marzo de ese año la IED Neta fue de 45 millones de dólares, 77% menos que los 193 millones que recibió el país en igual período de la pasada gestión y que durante todo el 2009 la IED Neta totalizó 423,1 millones de dólares, frente a los 512,6 millones de dólares de la gestión 2008; siendo una de las causales según el Director de la Fundación Milenio, Napoleón Pacheco el deterioro del clima para la inversión (La Razón, 2010, p. s/n).

El decrecimiento de las inversiones extranjeras en Bolivia puede ser consecuencia de diferentes causas entre las cuales, en la presente investigación se tomó en cuenta las causas jurídico fiscales, considerando una de las causales que evitan las inversiones como es el fenómeno de la doble imposición tributaria internacional al que una empresa externa puede estar sometida, con el

pago de impuestos similares por un mismo hecho generador a diferentes países, lo que impide que pueda expandir sus actividades a otros países, en este sentido, se advierte que Bolivia no cuenta con una normativa específica que tienda a evitar la doble imposición tributaria internacional, puesto que si bien se hace referencia a los establecimientos permanentes, lo hace de manera escueta, sin considerar su naturaleza, características y elementos.

Al no regularse la figura del establecimiento permanente, se vulnera los principios tributarios adoptados por la legislación boliviana como es el principio de la fuente, lo que evita atraer mayores inversiones extranjeras en el país, que permitan mejorar su economía, recaudación impositiva y las relaciones fiscales y económicas con otros países, lo que repercute en un flujo económico positivo y la generación de nuevas fuentes de trabajos.

En virtud a lo manifestado, con relación al factor jurídico, se identificó que Bolivia en la Ley N° 843 (Texto Ordenado), Título III referente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en el artículo 37 hace referencia como sujetos alcanzados por este impuesto a los establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior; sin embargo, no se cuenta con normativa jurídica específica sobre esta figura jurídica, toda vez que, en el artículo 45 del mismo cuerpo legal se limita a disponer que las sucursales, establecimientos de las empresas extranjeras u otros, deben contar con registros contables separados al de sus casas matrices; empero, no regula las características y elementos que conforman los establecimientos permanentes que hagan posible contar con reglas claras y específicas en cuanto a las actividades que se desarrollen en territorio boliviano con cierta permanencia.

El no contar con normativa interna que regule los establecimientos permanentes, tomando como directriz el principio de la fuente previsto en el artículo 42 de la

Ley N° 843, que determine que son utilidades de fuente boliviana todas las que emergen de las actividades que se desarrollen en territorio boliviano, encontrándose sometidas al pago del Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), no permite que Bolivia en resguardo de su potestad tributaria frente a empresas extranjeras permita que estas cuenten con un panorama cierto en cuanto a la legislación tributaria a la que se verán sometidas por las utilidades que obtengan de actividades que realicen con cierta permanencia en territorio boliviano; además, de no contar con normativa jurídica interna base para la suscripción de convenios bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación internacional con otros países.

Por lo tanto el problema que se identifica es la doble imposición tributaria internacional en Bolivia, por la que se pueden ver alcanzadas las empresas que tienen su domicilio o residencia en un país diferente al de Bolivia, siendo sometidas al pago de dos impuestos similares por las utilidades o rentas obtenidas en territorio boliviano.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Al no contar con una regulación específica sobre el establecimiento permanente en la Ley N° 843 no se otorga seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros?

1.3. JUSTIFICACIÓN

El tomar en cuenta la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior en la Ley N° 843, y el realizar una investigación científica sobre este tema, se fundamenta en los siguientes criterios.

a) Relevancia

En la actualidad Bolivia requiere de una mayor capacidad e instrumentalización para abastecerse de recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades sociales y económicas exigidas por la sociedad, aspecto que impulsa a la adopción de políticas económicas con el objeto de incrementar el crecimiento económico y social del país; por tanto una de las vías mas importantes consiste en atraer inversiones o capital extranjero, con esta percepción es necesario tomar en cuenta disposiciones legales tributarias que hagan posible este fin.

Entre los mecanismos tributarios para propiciar nuevas inversiones extranjeras esta el "Establecimiento Permanente" que proporciona seguridad jurídica impositiva ante la posibilidad de una doble imposición tributaria internacional que pueda suscitarse entre dos Estados que tengan potestad tributaria sobre una misma actividad económica.

En un bosquejo amplio del tema se verificó que Bolivia hace tan solo una referencia de lo que es el Establecimiento Permanente en la Ley N° 843 (Texto Ordenado), siendo necesario por su utilidad económica el normar de forma amplia esta figura jurídica, a través de su inclusión en la referida Ley N° 843 Título III correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), como el artículo 45 bis, considerando que este impuesto alcanza -entre otros- las utilidades que obtienen las empresas o grupos societarios que realizan sus actividad en diferentes países del mundo como las transnacionales; con esta iniciativa la economía interna podrá incrementar sus inversiones y generar nuevos ingresos para los nacionales.

Por lo expuesto la importancia de la investigación, consiste en la realización de un análisis del “Establecimiento Permanente” a nivel internacional y nacional, determinado cuales son los elementos que lo conforman; el tratamiento tributario que debe aplicarse a las actividades realizadas en Bolivia por empresas con sede en el exterior que constituyen: sucursales, sedes de dirección, filiales o subsidiarias, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras, etc., además de tomar en cuenta las excepciones que se permiten en esta figura jurídica.

Asimismo, se propone contar con una normativa nacional específica para evitar la doble imposición internacional, como son los establecimientos permanentes, haciendo posible el estímulo, expansión y diversificación de actividades entre Bolivia y otros países, eliminando barreras en contra del comercio y actividades económicas de diferente índole, facilitando la circulación de bienes, servicios y capital entre diferentes Estados; incentivando las oportunidades de inversión en los territorios tanto boliviano como de otros países, propuesta que considerará normas tributarias internacionales que rigen en este tema, entre las que se encuentran los Convenios Modelos emitidos por la Comunidad Andina; la OCDE y las Naciones Unidas (ONU).

En función a lo expuesto, con el fin de incluir en la legislación boliviana tributaria, un mecanismo internacional que permita ofrecer a las empresas extranjeras inversoras seguridad jurídica impositiva que garantice que no estarán sometidas a una doble imposición tributaria internacional, se realizó un análisis del tratamiento del -establecimiento permanente- en las Decisiones 40 y 578 de la Comunidad Andina de Naciones, Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Convenio Modelo para evitar la Doble Imposición Tributaria de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el Modelo ILADT de Convenio para América Latina, para evitar al doble

imposición, con miras a contar con una normativa que adopte aspectos generales que permita la integración económico-fiscal, entre los países miembros a la Comunidad Andina de Naciones, ONU, OCDE y la ILADT, entre los cuales Bolivia es miembro activo como la Comunidad Andina, como también suscribe convenios bilaterales con otros países para evitar la doble imposición tributaria.

b) Aporte teórico

El tema de investigación sobre el establecimiento permanente a nivel nacional e internacional, aporta al Derecho Tributario Boliviano una normativa específica, respecto a un mecanismo internacional que tiende a evitar la doble imposición tributaria internacional, permitiendo que Bolivia cuente con reglas claras en cuanto a las inversiones que se realizan en su territorio y la potestad tributaria que tiene sobre las utilidades que las mismas generen, en resguardo al -principio de la fuente- que rige en la legislación boliviana, reforzando además la integración económica fiscal frente a otros países, puesto que se evitará la discrecionalidad en cuanto al pago de impuestos a la obtención de utilidades o rentas.

c) Aporte metodológico

Esta investigación es un aporte a la investigación científica, porque se elaboró un diseño y métodos propios para su desarrollo, como también se elaboró un cuestionario que fue debidamente validado.

En función a lo manifestado se propone la inclusión de la figura del Establecimiento Permanente en la Ley N° 843, en el Título III correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de la Empresas, específicamente como el artículo

45 bis, para que las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano no paguen la doble imposición tomando en cuenta los lineamientos internacionales expuestos en los Convenios de la Comunidad Andina; la OCDE, la Organización de las Naciones Unidas ONU y la ILADT.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. OBJETIVO GENERAL

Proponer la inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano para que estas no paguen doble imposición tributaria

1.4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar la legislación nacional e internacional respecto al establecimiento permanente de las empresas internacionales.
- Identificar las características de la doble imposición tributaria en la expansión de las actividades de las empresas internacionales.
- Identificar las características del establecimiento permanente en las empresas internacionales.

1.5. HIPÓTESIS

Se evitará la doble imposición tributaria mediante la inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que permita la regulación de la figura del establecimiento

permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano

a) VARIABLE DEPENDIENTE

Se evitará la doble imposición tributaria

b) VARIABLE INDEPENDIENTE

La inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que permita regulación de la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano.

c) NEXO LÓGICO

Mediante

1.6. METODOLOGÍA

1.6.1. MÉTODO

El método de investigación utilizado fue el analítico, este consiste en la descomposición, separación del conocimiento a priori en los elementos del conocimiento puro del entendimiento de manera total o parcial (Ramos, 2004, 498). El método analítico comprende la descomposición o la separación del conocimiento, para luego realizar un acopio de las descripciones por etapas para tener una mejor comprensión de los elementos del conocimiento como los hechos importantes y de teorías aceptadas y pertinentes.

En esta investigación se separaron para un adecuado estudio y comprensión los componentes de la legislación nacional e internacional con relación al establecimiento permanente, también permitió identificar los efectos de la doble

tributación con relación al fenómeno motivo de esta investigación científica y así también los efectos del reconocimiento del establecimiento permanente.

1.6.2. ENFOQUE

La presente investigación pertenece a un enfoque cuantitativo, que consiste en la recolección y análisis de datos para constatar preguntas de investigación y probar la hipótesis establecida previamente y confía en la medición numérica, el conteo y el uso estadístico para establecer con exactitud patrones de comportamiento en una población (Hernández, 2007, pp. 5). En este sentido se obtuvieron datos de abogados especialistas en Derecho Tributario mediante la aplicación de un cuestionario.

Asimismo, se analizará casos prácticos referentes a la doble imposición tributaria en Bolivia.

1.6.3. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Esta investigación es de tipo propositiva, que se basa según Witker (1994), “en la identificación de fallas,... y a partir de esto proponen cambios o reformas... en concreto”; es decir, el investigador tiene la posibilidad de cuestionar un fenómeno, sin ninguna restricción, ni temor alguno, pero no sólo se limitará a ello, propondrá a continuación cambios, inspirándose en la realidad social (Ramos, 2004, pp. 152). En esta investigación, a partir del estudio de la relación entre las dos variables de estudio, que permitió reconocer que existe la doble imposición tributaria internacional se propone la inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior que realizan sus actividades en territorio boliviano.

1.6.4. DISEÑO

El diseño al que corresponde la presente investigación, es el no experimental, porque se realizó y ejecutó sin manipular las condiciones o variables, la observación se efectuó en su ambiente natural (Ibáñez, 2002,15). El diseño no experimental consiste en que los sujetos del tema de investigación no son expuestos a estímulos bajo una determinada circunstancia, para después evaluar los efectos, sino que se observa situaciones ya existentes no provocadas intencionalmente por el investigador, es decir, que se estudia en su estado natural sin manipular las variables porque estas ya han sucedido.

1.6.5. INSTRUMENTOS Y/O TÉCNICAS

Para la recolección de datos, se utilizó un cuestionario, que cuenta con una validez de contenido, la misma que consiste en el grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de lo que se mide (Hernández et al, 2006, 278).

Con relación a la forma de aplicación del cuestionario, se aplicó de manera autoadministrada.

16.5.1. POBLACIÓN DEL CUESTIONARIO

La población de estudio estuvo formada por Abogados especialistas en Derecho Tributario.

UNIVERSO
393

www.icalp.com

a) MUESTRA

En la investigación se utilizó una muestra probabilística de tipo estratificada, la misma que consiste en dividir a la población en segmentos o estratos y se selecciona una muestra de manera aleatoria para cada segmento (Ibid, 2006, 247). A partir de la aplicación de la fórmula estadística propuesta por Munch (1995), se determinó un tamaño de muestra específico, donde cada uno, cuenta con un 95% de nivel de confianza y un 0.05% de error de estimación.

$$n = \frac{Z^2 N p q}{E^2 (N-1) + Z^2 p q}$$

$$n = \frac{3.84 (393) (0.5) (0.5)}{0.0025 (393-1) + 3.84 (0.5) (0.5)}$$

$$n = \frac{377.28}{0.0025 (392) + 0.96}$$

$$n = \frac{377.28}{0.98 + 0.96}$$

$$n = \frac{377.28}{1.94}$$

$$n = 194$$

e) Procedimiento

El procedimiento efectuado en la investigación, estuvo formado por cinco fases; cada una, contó a su vez, con sus respectivas tareas:

Fase 1: Administrativa.

- ✓ Solicitud de autorización para aplicación de cuestionario.
- ✓ Coordinación de horarios para la aplicación de instrumentos a la población de estudio.

Fase 2: Diseño de la investigación.

- ✓ Elaboración del planteamiento del problema, en el marco del análisis de la problemática de la doble imposición tributaria con relación empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano
- ✓ Análisis de la problemática de la población de estudio.
- ✓ Determinación de los objetivos de la investigación.
- ✓ Determinación de la justificación de la investigación.
- ✓ Construcción del marco teórico, a partir de la revisión de diversas fuentes bibliográficas, como libros y artículos de páginas web.
- ✓ Diseño del marco metodológico, implicó la definición de diseño, tipo de investigación, población, variables y elaboración de los instrumentos de medición.

Fase 3: Medición de variables.

- ✓ Organización, implicó la definición de horarios con los encargados de personal de las universidades, para la aplicación de los instrumentos.
- ✓ Aplicación de los instrumentos a los abogados.

Fase 4: Resultados y conclusiones.

- ✓ Procesamiento de los datos, a través de un ordenamiento factorial de las respuestas emitidas por abogados especialistas en Derecho Tributario.
- ✓ Interpretación de resultados, una vez presentados los resultados en histogramas, se procedió a la interpretación de los datos.
- ✓ Elaboración de conclusiones, a partir del análisis de objetivos, marco teórico, antecedentes de investigaciones y los resultados.

Fase 5: Propuesta.

- ✓ Determinación de aspectos generales. Implicó la elaboración del nombre de la propuesta, ubicación geográfica, organismo responsable, objetivos, beneficiarios, estructura y fases.
- ✓ Diseño de la propuesta técnica.

CAPÍTULO II
DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN
PARTE I
FUNDAMENTO TEÓRICO

1. LA LEGISLACIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL RESPECTO AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE LAS EMPRESAS INTERNACIONALES.

Considerando que el tema de análisis se circunscribe en la doble imposición tributaria internacional al que se pueden ver sometidas las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que expanden sus actividades a países como Bolivia se propone la inclusión de la regulación de los establecimientos permanentes de dichas empresas a la legislación boliviana, con el objeto de contar con una normativa interna que rijan la suscripción de convenios internacionales que tiendan a evitar la doble imposición tributaria, por lo que a continuación corresponde analizar tanto la normativa nacional e internacional.

1.1. Legislación nacional respecto al establecimiento permanente de las empresas internacionales

La legislación boliviana, específicamente en el ámbito tributario, tomará en cuenta la regulación de la figura de los establecimientos permanentes de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior en la normativa que regula el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).

1.1.1. Constitución Política del Estado

Siendo la Constitución Política del Estado la norma jurídica marco, en esta

investigación científica se tomará en cuenta para establecer los lineamientos en la legislación tributaria, correspondiendo precisar los principios y normativa jurídica que rige en cuanto a la potestad o soberanía del Estado Boliviano frente a otros países a efectos de determinar la normativa que rige sus actividades internacionales tributarias

Artículo 1.

“Bolivia se constituye en un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano...”

De la normativa referida se tiene que Bolivia al ser soberana e independiente, en materia tributaria ejerce plenamente su potestad tributaria frente a otros Estados, en consecuencia las actividades que se desarrollen en territorio boliviano se encuentran sometidas a los impuestos determinados en la legislación boliviana.

Artículo 14 numeral V.

“Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas, naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras, en el territorio boliviano”

Reforzando la soberanía con la que se desenvuelve Bolivia, la Constitución Política del Estado establece que las leyes son aplicables a nacionales o extranjeros que efectúen sus actividades en territorio boliviano, normativa que respalda el objeto del presente trabajo que es la regulación de los establecimientos permanentes en la legislación nacional.

Artículo 255 numeral I.

“Las relaciones internacionales y la negociación, suscripción y ratificación de los tratados internacionales responden a los fines del Estado en función de la soberanía y de los intereses del pueblo”.

Según el numeral I del artículo 255 de la Constitución Política del Estado, Bolivia al ser un país soberano, ejerce su potestad tributaria sobre las actividades que desarrollen en territorio boliviano las personas naturales o jurídicas extranjeras, en este entendido, las relaciones internacionales, negociaciones, suscripción y ratificación de tratados internacionales deben ser favorables a los intereses nacionales, por lo que el contar con legislación interna que determine las pautas para la suscripción de tales tratados tiende a evitar discrecionalidad en la redacción del documento internacional, aspecto que hace imprescindible que se cuente con una normativa interna que abarque las figuras tributarias que pueden evitar problemas como la doble imposición y de esta manera se pueda atraer inversiones extranjeras.

Artículo 320 numeral II.

“Toda inversión extranjera estará sometida a la jurisdicción, a las leyes y a las autoridades bolivianas, y nadie podrá invocar situación de excepción, ni apelar a reclamaciones diplomáticas para obtener un tratamiento más favorable”.

De la normativa referida se infiere que las inversiones extranjeras que se realicen en el Estado Boliviano se rigen por la legislación boliviana, lo cual sustenta la inclusión en la Ley N° 843 de un artículo que regule un mecanismo como son los establecimientos permanentes que eviten que empresas extranjeras se vean sometidas a una doble imposición tributaria internacional y de este modo pueda atraer mayores inversiones externas para el país, la inclusión del referido artículo corresponderá a la parte en la que se regulan los Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas.

1.1.2. Código Tributario Boliviano (Ley 2492 de 2 de agosto de 2003)

Analizada la normativa marco emitida por la Constitución Política del Estado, considerando que el tema de investigación se circunscribe en materia tributaria se hace necesario identificar las disposiciones legales contenidas en el Código Tributario en cuanto a la soberanía tributaria del Estado Boliviano frente a las actividades que se realicen en su territorio sea por personas nacionales o extranjeras, como también se verá la prelación normativa en el ámbito tributario.

Artículo 2. (Ámbito Espacial)

“Las normas tributarias tienen aplicación en el ámbito territorial sometido a la facultad normativa del órgano competente para dictarlas, salvo que en ellas se establezcan límites territoriales mas restringidos...”

Esta disposición determina que la potestad tributaria boliviana se aplica a todas las actividades que se desarrollen dentro del territorio boliviano, asimismo, designa a diferentes órganos el control de la potestad tributaria del Estado haciendo referencia a límites territoriales a nivel interno, manteniendo el criterio de la fuente en el ámbito internacional.

Artículo. 5. (Fuente, Praelación Normativa y Derecho Supletorio)

“Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:

- I. La Constitución Política del Estado*
- II. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo.*
- III. El presente Código Tributario.*
- IV. Las Leyes.*
- V. Los Decretos Supremos*

VI. *Resoluciones Supremas...*”

De conformidad con esta prelación normativa los convenios y tratados se encuentran supeditados jerárquicamente en su aplicación a la Constitución Política del Estado, sin embargo, tienen aplicación preferente frente al Código Tributario, leyes y demás disposiciones legales, en consecuencia es necesaria la elaboración de los convenios y tratados tomen en cuenta los principios constitucionales y la normativa legal vigente, para evitar futuros conflictos y contradicciones, siendo una razón fundamental para que se incluya en el artículo 45 bis de la Ley N° 843 la regulación de los establecimientos permanentes en la legislación boliviana, como un instrumento jurídico para evitar la doble imposición tributaria internacional que puede suscitarse cuando existen relaciones con otros Estados y de esta forma otorgar seguridad fiscal a las empresas extranjeras.

En función a las normas jurídicas expuestas se evidencia que la delimitación espacial a nivel internacional esta dada por el alcance de la soberanía del Estado Boliviano y en el ámbito interno por la propia organización política e institucional boliviana, en ambos casos se consagra el principio de territorialidad que se extiende sobre todas las personas y bienes que se encuentran dentro del territorio nacional así como también a los hechos jurídicos que se efectúen en él, asimismo debe considerarse que el principio de territorialidad es aplicado por la mayoría de los países en vía de desarrollo y el principio de renta mundial es utilizado por los países industrializados, consecuentemente, los tratados para evitar la doble imposición entre países latinoamericanos están orientados a la suscripción de convenios de libre comercio y los acuerdos con países del resto del mundo tienen como objetivo la atracción de capitales y la protección de la inversión, siempre considerando los pro y contra que puede suscitarse en la

suscripción de tratados entre países que se rigen por diferentes criterios de potestad tributaria.

El análisis de la Potestad Tributaria en relación al establecimiento permanente es el punto de partida para el estudio de la doble imposición internacional, toda vez que es relevante determinar donde se suscita el hecho imponible, para establecer el aspecto espacial o territorio en el que se efectiviza, lo cual permitirá establecer a que potestad tributaria deben someterse las personas naturales o jurídicas extranjeras que desarrollan sus actividades en países diferentes al de su origen.

Artículo. 37. (Domicilio en el Territorio)

“Para efectos tributarios las personas naturales y jurídicas deben fijar su domicilio dentro del territorio nacional, preferentemente en el lugar de su actividad comercial o productiva”.

Disposición tributaria que se encuentra redactada en observancia del criterio de la fuente, al determinar que cualquier persona natural o jurídica debe fijar su domicilio en territorio boliviano, sin especificar si es nacional o extranjera. Sin embargo, no se considera cual la situación de las actividades que desarrollan las empresas extranjeras domiciliadas en otro país y por ende tampoco se hace referencia a los establecimientos permanentes, restringiendo la posibilidad de contar con normas jurídicas que sirvan como base para la elaboración de convenios para evitar la doble imposición internacional, en resguardo de los intereses nacionales.

La ausencia de normas jurídicas específicas en relación a las actividades que se desarrollan por empresas extranjeras domiciliadas en el exterior, significa un retroceso para las inversiones, toda vez que, si bien establece de forma general

que toda persona (nacional o extranjera) debe fijar su domicilio en territorio boliviano, no establece cuando se considera que una empresa extranjera realiza actividades parciales o permanentes en territorio boliviano a efectos de determinar la soberanía tributaria a la que esta sujeta dicha empresa.

1.1.3. Ley N° 843 (Texto Ordenado) (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - IUE)

Al circunscribirse la doble imposición tributaria internacional en las “utilidades” que obtienen las empresas extranjeras que expanden sus actividades a países distintos al de su domicilio, específicamente, la inclusión de la figura de los establecimientos permanentes debe ser efectuada en la Ley N° 843, en la parte que regula el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

En tal entendido, corresponde mencionar que aproximadamente hasta 1986 se aplicaba el Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas (IRPE) en Bolivia, el cual tenía las siguientes deficiencias:

- Gravaba la utilidad total de las sociedades, aplicando una tasa proporcional y por otro lado la distribución que se realizaba de esa utilidad se encontraba nuevamente gravada con el impuesto a las personas naturales, por concepto del capital que habrían invertido, aplicando escalas progresivas en función al nivel de las rentas.
- Gravaba rentas presuntas cuando la realidad económica y contable mostraba pérdidas, causando perjuicios a los contribuyentes e incluso determinado su cierre.

En noviembre de 1994 mediante la Ley N° 1606 se sustituye el Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, el cual grava “las utilidades” claramente definidas en los estados financieros.

Artículo. 36.

“Créase un impuesto sobre las utilidades de las empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento.

Los sujetos que no estén obligados a llevar registros contables, que le permitan la elaboración de estados financieros, deberán presentar una declaración jurada anual al 31 de diciembre de cada año, en la que incluirán la totalidad de sus ingresos gravados anuales y los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos y mantenimiento de la fuente que los genera. La reglamentación establecerá la forma y condiciones que deberán cumplir estos sujetos para determinar la utilidad neta sujeta a impuesto, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”

La Ley N° 843 en la parte que regula el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de forma general establece que todas las empresas que tengan “utilidades” se encuentran sujetas al pago de tal impuesto de forma anual, la cual puede ser determinada mediante estados financieros para las empresas que llevan registros contables y para las que no lleven estados financieros mediante la presentación de declaraciones juradas.

Artículo. 37.

“Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo: sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comanditas simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas unipersonales sujetas a reglamentación, SUCURSALES, AGENCIAS O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE EMPRESAS CONSTITUIDAS O DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR Y EN CUALQUIER OTRO TIPO DE EMPRESAS. Esta enumeración es enunciativa y no limitativa”

Al respecto, se advierte que las sucursales, agencias y establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, se encuentran reconocidas como sujetos pasivos del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, lo que determina que existe base jurídica para poder regular de forma específica “los establecimientos permanentes”, lo que permitiría a la vez aclarar confusiones como el hecho de aplicar como sinónimos la agencia, sucursal y establecimiento permanente, toda vez que de acuerdo a normativa internacional respecto a los establecimientos permanentes la agencia y la sucursal son dos clases diferentes de establecimiento permanente.

Artículo. 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”

Esta norma jurídica determina que la legislación boliviana se rige por el principio de la fuente de los ingresos o utilidades obtenidas, es decir, que toda utilidad obtenida en territorio boliviano, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia del titular, esta gravada por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, aspecto que sustenta el presente trabajo de investigación, puesto que la regulación específica de los establecimientos permanentes en la Ley N° 843 tiene por objeto es establecer normativa clara que determine que las actividades que se realizan con cierta permanencia en territorio boliviano se encuentra gravadas por el IUE.

Artículo. 45.

“Las sucursales y demás establecimientos de empresas, personas o entidades del exterior, deben efectuar sus registros contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales o establecimientos del exterior, a fin de que los estados financieros de su gestión permitan determinar el resultado impositivo de la fuente boliviana.

Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que, directa o indirectamente, la controle, serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes, cuando las condiciones convenientes se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Cuando no se cumplan los requisitos previstos en el párrafo anterior, para considerar las respectivas operaciones como celebradas entre partes independientes, los importes que excedan los valores normales de mercado

entre entes independientes no se admitirán como deducibles a los fines de este impuesto.

A los efectos de este artículo se entenderá por empresa local de capital extranjero aquella en que más del 50% del capital y/o el poder de decisión corresponda, directa o indirectamente, a personas naturales o jurídicas domiciliadas o constituidas en el exterior”.

La referida norma determina que las sucursales y establecimientos de empresas extranjeras deben efectuar sus registros contables en forma separada de su casa matriz y restantes sucursales u otros establecimientos, con el objeto de que pueda determinar el resultado impositivo de fuente boliviana, llevando a deducir autonomía en cuanto al registro contable de las actividades, sin embargo, no establece que actividades se consideran permanentes o parciales, y cual es el tratamiento para cada una de estas; confirmando la necesidad de contar con legislación específica sobre los establecimientos permanentes que desarrolle que actividades se consideran como permanentes, puesto que ante la suscripción de convenios o tratados internacionales la ausencia de normativa que regule esta figura determina la adopción de normativa externa que puede ir en contra de los intereses del Estado boliviano, por la presencia de cierta discrecionalidad en su tratamiento. Por otro lado, se advierte confusión en la redacción del artículo, toda vez que las sucursales solo son una de las formas en las que puede constituir un establecimiento permanente.

1.1.4. Reglamento Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) (Decreto Supremo N° 24051)

El Decreto Supremo N° 24051, reglamenta las disposiciones establecidas en la Ley N° 843 para el Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas, en cuya normativa se analizó si se encuentran regulados los establecimientos permanentes.

Actividades Parcialmente realizadas en el país

Artículo 42. (Utilidad neta presunta).

“En el caso de agencias y similares domiciliadas en el país, de empresas extranjeras, que se dediquen a actividades parcialmente realizadas en el país, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el diez y seis por ciento (16%) de los ingresos brutos obtenidos en el país y que se detallan en los incisos posteriores de este artículo, constituyen rentas netas de fuente boliviana gravadas por el impuesto. Sobre dicho importe se aplicará la alícuota establecida en el Artículo 50° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995).

- a) En empresas extranjeras de transporte o comunicaciones entre el país y el extranjero y en empresas extranjeras de servicios prestados parcialmente en el país:*
- b) Los ingresos brutos facturados mensualmente por fletes, pasajes, cargas, cables, radiogramas, comunicaciones telefónicas, honorarios y otros servicios realizados desde el territorio boliviano, facturados o cobrados en el país.*
- c) En agencias internacionales de noticias: Los ingresos brutos percibidos por el suministro de noticias a personas o entidades domiciliadas o que actúan en el país.*

d) *En empresas extranjeras de seguros: Los ingresos brutos percibidos por operaciones de seguros, reaseguros y retrocesiones que cubran riesgos en el territorio boliviano o que se refieran a personas que residen en el país al celebrarse el contrato; y las primas que, por seguros, retrocesiones y cualquier concepto, perciban de empresas de seguros constituidas o domiciliadas en el país.*

e) *En productores, distribuidores y otros proveedores de películas cinematográficas, video tapes, cintas magnetofónicas, discos fonográficos, matrices y otros elementos destinados a cualquier medio comercial de reproducción de imágenes o sonidos: Los ingresos brutos percibidos por concepto de regalías o alquiler de los mencionados elementos.*

Independientemente de este tratamiento, las agencias y similares mencionadas precedentemente, así como los usuarios que contraten directamente con la Compendio Normativo 26 empresa del exterior, están obligados a efectuar la retención y pago del impuesto conforme a lo que se establece en el artículo siguiente de este reglamento.

El impuesto determinado según el presente artículo será liquidado mensualmente y pagado hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se devengaron los ingresos.

A la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada del impuesto, los sujetos comprendidos en el presente artículo, presentarán una declaración jurada en la que consolidarán los montos pagados en la gestión fiscal que se declara. Dicho monto consolidado será utilizado para la compensación con el Impuesto a las Transacciones establecido en el Título VI de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995)".

De la normativa citada se advierte que en el Decreto Reglamentario del IUE se regula las **actividades parcialmente realizadas** que realicen las agencias y similares domiciliadas en el país, de empresas extranjeras, presumiendo, sin admitir prueba en contrario, que el diez y seis por ciento (16%) de los ingresos brutos obtenidos en el país son rentas netas de fuente boliviana; sin embargo no se regula las **actividades realizadas con cierta permanencia** en el país, por empresas extranjeras, lo cual puede generar confusión, puesto que puede aplicarse para estos casos la normativa que regulan las actividades parciales, lo cual puede generar un panorama negativo para las inversiones, porque para las actividades parciales se presume el porcentaje de los ingresos brutos como rentas netas de fuente boliviana, cuando lo que corresponde en esos casos, es determinar la utilidad neta imponible, de la deducción de la utilidad bruta, los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente que resulten de sus estados financieros (Art. 47 Ley N° 843), es decir, de la misma forma para la realizan para cualquier actividad que se realice en territorio boliviano que genere utilidades.

1.2. Convenios internacionales para evitar la doble imposición tributaria internacional en los que se regulan los establecimientos permanentes de las empresas internacionales.

Antes de ingresar al análisis de los convenios, es necesario establecer que estos son fuente de Derecho Internacional y que en muchas legislaciones tiene la calidad de Ley; mismos que son suscritos en función a los intereses de los Estados que los suscriben, siendo relevante en este caso la suscripción de convenios que tiendan a evitar la doble imposición tributaria, en los que uno de los Estados suscriptores renuncia total o parcialmente a su potestad tributaria sobre la realización de actividades o la obtención de determinadas ganancias,

sin embargo, los Estados incluso pueden acordar una imposición compartida en base a tasas complementarias que no signifiquen para el contribuyente el pago doble de impuestos.

Con la suscripción de convenios para evitar la doble imposición internacional se pretende eliminar las discrepancias que afectan a los impuestos sobre las utilidades que obtienen las empresas que expanden sus actividades en otros países, a cuyo efecto se establecen en las mismas, mecanismos que tiendan a evitar ese fenómeno, encontrándose entre ellas el establecimiento permanente.

Con fin de facilitar la discusión y elaboración de los convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional, a nivel internacional se han elaborado Convenios Modelos, en los que se incluyen recomendaciones y criterios a seguir en la negociación, las cuales pueden ser adoptadas o no, si se ve por conveniente incluso modificada.

En tal entendido, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Naciones Unidas (ONU), Comunidad Andina en las Decisiones 40 y 578 y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), modelo de Convenio para América Latina, para evitar la doble imposición, emiten convenios modelos en los que reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta, como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo, por lo que el análisis de tales convenios permitirá establecer cuales son los lineamientos internacionales a los que Bolivia debe regirse de acuerdo a su normativa interna.

1.2.1 Modelo convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE)

Al respecto Troya Jaramillo (1990, pp. 31), 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. Pertenecen a esta organización los países más desarrollados de la Europa Occidental, Estados Unidos, Japón, Nueva Zelanda etc. En materia de doble imposición ha sido decisiva la presencia de la OCDE, porque emite un convenio modelo para evitar la doble imposición tributaria.

Las disposiciones del Convenio Modelo de la OCDE, se rigen por los criterios de residencia y fuente, es decir que es mixta, tendencia que es adoptada debido a que surge con el propósito de proporcionar criterios uniformes en el tratamiento de los problemas de doble imposición que suelen surgir en el ámbito del Derecho Fiscal Internacional, en este sentido, corresponde efectuar el análisis del Artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE que norma el Establecimiento Permanente.

Asimismo, cabe señalar que en las modificaciones del 2008 a la OCDE no se advierten cambios sobre la figura del Establecimiento Permanente.

Artículo 5. Establecimiento permanente.

“A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

1. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a. *Las sedes de dirección.*
- b. *Las sucursales.*
- c. *Las oficinas.*
- d. *Las fábricas.*
- e. *Los talleres.*
- f. *Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

2. *Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses”*

Este artículo establece que el establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios en los que una empresa extranjera desarrolla su actividad, enumerando 7 casos que se consideran como tales; además, determina un lapso de tiempo de duración de 12 meses para las obras de construcción o montaje doce (12) meses de duración para que se constituya en un establecimiento permanente, es decir, que establece casos específicos que pueden ser considerados como establecimientos permanentes, lo cual otorga a las empresas inversoras un panorama más claro respecto a la potestad tributaria a la que se verán sometidas por las actividades que desarrollan en países diferentes al de su domicilio o residencia.

A su vez el artículo 5 establece los casos que no se consideran como establecimientos permanentes en un tercer punto tal como se analiza a continuación:

3. *“No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:*

- a. *La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.*
- b. *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.*
- c. *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.*
- d. *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa.*
- e. *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.*
- f. *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio”.*

De acuerdo a esta norma jurídica si bien las empresas pueden constituir una instalación fija no siempre son establecimientos permanentes, por ejemplo cuando la instalación sirve para depósito, embalaje, exportación o entrega de bienes, o mercaderías o si estas son depositadas para su transformación por una empresa, este fenómeno se suscita debido a que estas actividades señaladas no tienen efectos productivos, es decir, que se generan rentas directas por parte del Estado de la fuente.

- 4 *“No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente, al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un*

establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado”.

En este artículo se incorpora a los servicios como establecimientos permanentes, al señalar que un agente dependiente que operé en nombre y por cuenta de la empresa, ejerciendo su poder de concluir contratos de manera repetida y habitual, autorizada a negociar todos los elementos de los contratos, se considera como un establecimiento permanente.

5 *“No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad”.*

Por otra parte aclara que un corredor, comisionista con carácter de independencia, aun cuando realicen actividades para la empresa extranjera no se consideran como establecimientos permanentes, puesto que tales servicios lo realizan dentro de sus actividades particulares.

Como se evidencia en el Modelo del Convenio de la OCDE los siguientes elementos forman esta disposición:

- La definición de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios por medio del cual se realizan todo o parte de los negocios.

- Lista de las figuras que pueden constituir un establecimiento permanente.
- Lista de las figuras que no constituyen establecimiento permanente.
- Consigna a los agentes dependientes como establecimientos permanentes y aclara que los corredores, comisionistas independientes no lo son.

Como se aprecia la OCDE, se refiere a la existencia de un lugar fijo de negocios, no obstante, esta frase no siempre se refiere a un lugar físico sino que también puede ser un lugar tecnológico, de acuerdo al movimiento virtual y otras formas de efectuar los negocios.

1.2.2. Convenio de la Organización de Naciones Unidas - ONU de 1979

El Convenio modelo de la ONU, fue redactado por el Comité Fiscal del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas el año 1979, debido a que “la situación de los países importadores netos de capital, propia de los países emergentes, hizo necesario un ajuste al margen de imposición que se reserva el Estado de la fuente, pero sin anular los incentivos a la inversión reconocidos a los operadores extranjeros. Por dichas razones, el modelo de la ONU privilegia un sistema impositivo basado sobre el principio de la imposición en el país fuente de la renta el cual en cuanto aquí interesa, se refleja en la disposición de una definición mas amplia de establecimiento permanente” (Ukmar, 2003, pp.311).

En tal entendido, siendo que la figura del establecimiento permanente beneficia a los países que adoptan el principio de la fuente cuando su definición y alcance es más amplio, corresponde analizar sus diferencias con el convenio de la OCDE, en el que se resguarda el principio de domicilio o residencia.

Artículo 5. Establecimiento Permanente.

“1. A los efectos de la presente Convención, por “establecimiento permanente” se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa”

2. En particular, se considerarán “establecimientos permanentes”:

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras a otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses”.

En este artículo, define con igual alcance a los establecimientos permanentes que el modelo de la OCDE; asimismo, establece 7 casos que se entienden como establecimientos permanentes, sin embargo, la diferencia surge en las obras de construcción o montaje en los que a diferencia de los 12 meses previstos por la OCDE determina que se consideran establecimientos permanentes cuando tiene una duración de mas de 6 meses, incluyendo además dentro de estos las actividades de inspección relacionadas con ellos.

Por otra parte, incluye los servicios de consultoría realizado por sus dependientes u otro personal contratado siempre que sean trabajos efectuados en el mismo proyecto y por más de seis meses dentro de un periodo de 12 meses, es decir, que pueden ser discontinuos durante un año.

“4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión “establecimiento permanente” no comprende:

- a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*
- b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;*
- c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;*
- d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;*
- e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;*
- f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e) siempre*

que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar”

Enumera una serie de actividades que representan una excepción a la definición y no configuran un establecimiento permanente aun en el caso de que sean ejercidas en una instalación fija de negocios por las siguientes razones:

a) Económicas, en la medida que se trata de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, que si bien contribuyen a la productividad de la empresa, no se consideran susceptibles de producir una utilidad autónoma en relación con la empresa.

b) Prácticas, con la dificultad de determinar la cuota de utilidades atribuibles a dicha actividad. Para las oficinas de compra, los depósitos de distribución y otras instalaciones similares, la exclusión responde a la finalidad de favorecer al comercio internacional.

“5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante respecto a cualesquier actividad que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo;

b) No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

Establece que cuando una persona actué a nombre de la empresa extranjera se considera como establecimiento permanente, por cualquier actividad que realice; a la vez aclara que esa persona puede contar con un poder para concretar contratos o cuando se da el caso en el que no cuente con un poder, empero, que cuenta con bienes o mercaderías que entrega regularmente por cuenta de la empresa.

“6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7”

Por otra parte incluye como establecimientos permanentes a las empresas aseguradoras que recaudan primas o si se asegura contra riesgos situados en el Estado donde se expande la actividad, siempre y cuando la persona que efectuó el contrato no sea un profesional independiente.

“7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios.

No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo”

En este artículo señala que la realización de operaciones comerciales por intermedio de un corredor, comisionistas o cualquier otra persona a nombre de la empresa extranjera como representante independiente no son considerados como establecimientos permanentes, puesto que tales personas son profesionales independientes; a su vez aclara que si se considera como representante dependiente de la empresa y por ende establecimiento permanente a la personas que realizan todas o casi todas sus actividades a nombre de la empresa, siempre que sus relaciones comerciales y financieras difieran de las empresas independientes, puesto que sus registros y movimientos económicos contables son independientes.

“8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra”

Finalmente aclara que en caso de que exista sociedad entre empresas de ambos Estados, sin importar cual sea la empresa controlante o controlada, que realice la actividad no basta para que una de estas empresas sea considerada como

establecimiento permanente a no ser que realice por intermedio de un establecimiento permanente.

1.2.3. Convenios de la Comunidad Andina de las Naciones (CAN)

Los países que conforman la Comunidad Andina Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela suscriben el 26 de mayo de 1969 un documento que da lugar al Grupo Andino, Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena, el cual entra en vigencia el 18 de junio de 1980.

“El modelo de la Comunidad Andina restringe la tributación al país de fuente y no reconoce un nivel mínimo no gravado, ni para actividad empresarial ni para servicios personales, porque esto implicaría la doble exoneración” (Byrne, 2005, pp. 14-15).

Al respecto, se advierte que este modelo refleja el sistema territorial, por lo que todos los ingresos obtenidos en un territorio son gravados por el Estado en el que se obtienen, por lo que no consigna la figura del establecimiento permanente, que determina que todos los beneficios adquiridos por una empresa extranjera están sometidos al país de la fuente, aspecto que si bien beneficia a los países que adoptan el principio de la fuente, al no ser muy atractivo para los inversionistas extranjeros determina que no sea muy adoptado en los convenios sobre doble imposición suscritos por diferentes países, toda vez que muchos países han ido adoptando el sistema de renta mundial.

1.2.3.1. Decisión N° 40, modelo convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros

La Comunidad Andina en el Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión de 8 a 16 de noviembre de 1971, mediante la Decisión 40, aprobó el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y el Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, por lo que consta con dos Anexos I y II, que regulan los dos convenios referidos, respectivamente.

En el Anexo I del Convenio se toma en cuenta el evitar la doble tributación entre países miembros y el Anexo II Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, se advierte que su regulación es igual, en lo que se refiere a la fuente productora, a cuyo efecto en los artículos 2, e) de los citados anexos se establece lo siguiente:

Artículo. 2. (Definiciones Generales).

“ e) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta”

Se tiene que determina que las actividades, derecho o bienes que generan una renta se consideran como fuente productora de los ingresos; aspecto que determina que en dichos convenios se considere el principio de la fuente respecto a las rentas o ingresos.

En ese entendido, en el artículo 4 de los Anexos I y II analizados se establece la jurisdicción tributaria respecto a las rentas o ingresos obtenidos.

Artículo. 4. (Jurisdicción Tributaria).

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio”

Este artículo determina que las utilidades o ingresos que se obtengan de las fuentes productoras son gravadas por el Estado donde se encuentre dicha fuente, lo que pone de manifiesto la preeminencia que tiene el principio de la fuente para la Comunidad Andina, toda vez que establece que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas (naturales o jurídicas) las rentas obtenidas son gravadas por el país en el que se generan, sin embargo, debe recalcar que pueden suscitarse algunas excepciones.

Artículo 7. (Beneficios de las empresas).

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;

b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;

c) Una obra en construcción;

d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;

e) *Una agencia o local de ventas;*

f) *Una agencia o local de compras;*

g) *Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;*

h) *Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;*

i) *Un agente o representante.*

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa”

En primer lugar se pone en evidencia que en estos Convenios no se reconoce la figura de los establecimientos permanentes, puesto que siendo preeminente el principio de la fuente, establece que todos los beneficios o utilidades que resulten de las actividades que realicen las empresas extranjeras deben ser gravadas por el país donde esta actividad se desarrolle, ya sea por representaciones o instalaciones siendo indiferente que estas sean parciales o permanentes; sin embargo se observa que enumera algunas actividades, advirtiéndose que son las que se consideran como establecimientos permanentes en los convenios modelos de la OCDE y ONU analizados en los puntos precedentes. Asimismo, cabe aclarar que esa enumeración sólo es enunciativa y no limitativa a otros casos.

Si bien estos convenios consideran el principio de la fuente o territorialidad que adoptan los países en desarrollo como Bolivia, puede traer consigo cierta incertidumbre en cuanto a la potestad tributaria a las que se verán sometidas las empresas extranjeras que inviertan, siendo que el país de la fuente productora puede contar con normativa interna que grave en mayor proporción las actividades parciales, con la que pueden ser confundidas actividades que se realizan con cierta permanencia, incertidumbre que evita que se inviertan en los países en desarrollo.

1.2.2.2. Decisión 578, de 31 de diciembre de 2004

La Decisión 40 estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2004 y que actualmente se encuentra vigente la Decisión 578 desde el 1 de enero de 2005, que tiene como objeto el evitar la doble tributación de rentas o patrimonios a nivel comunitario, por lo que su ámbito de aplicación se circunscribe a los países miembros de la Comunidad Andina, siendo Bolivia uno de los países miembros.

Artículo 3. (Jurisdicción Tributaria).

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”

De acuerdo a esta norma, continúa rigiendo al igual que en la Decisión 40 el principio de fuente, toda vez que establece que independientemente de la nacionalidad o domicilio que las personas (naturales o jurídicas), las rentas obtenidas son gravadas por el país en el que se generan; empero, a diferencia de la mencionada decisión de forma determinante establece que los otros países miembros de acuerdo a su legislación interna que se atribuyen la potestad de gravar las referidas rentas, deben considerarlas exoneradas, aplicando conjuntamente otro mecanismo para evitar una doble imposición tributaria.

Artículo 6. Beneficios de las empresas

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;*
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;*
- c) Una obra de construcción;*
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;*
- e) Una agencia o local de ventas;*
- f) Una agencia o local de compras;*
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;*

h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;

i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa”

Al igual que los Convenios para evitar la doble imposición tributaria de la Decisión 40, no se regula específicamente lo que son los establecimientos permanentes, empero, establece que cualquier actividad, infiriéndose que puede ser parcial o permanente al generar rentas se ve sujeta al impuesto del país fuente de las rentas o ingresos; además, determina que en caso de desarrollarse la actividad en diferentes países, cada uno de estos, puede gravar el ingreso o renta que se genere en su territorio de acuerdo a su normativa interna, como si se tratará de una empresa independiente, sin embargo deben evitar la doble imposición tributaria.

1.2.4. Modelo ILADT de Convenio para América Latina, para evitar la doble imposición

Por su parte el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT, emite un Convenio Modelo para América Latina para evitar la doble imposición, con tres características peculiares: la simplificación de sus cláusulas; proteger los derechos de los contribuyentes transfronterizos y; fortalecer la imposición del Estado fuente.

En tal entendido considera los establecimientos permanentes de la siguiente forma:

Artículo 4 – Definiciones e interpretación.

“h. El término establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, lo que en el caso de las actividades de construcción, montaje y de supervisión se puede admitir sólo cuando la duración de las mismas sobrepase los seis meses y que en ningún caso puede admitirse respecto de actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar”

De los artículos citados, se advierte que la figura del establecimiento permanente sólo incluye en el artículo 4, inc. h) referente a las definiciones a utilizarse en el convenio, en el que se engloba lo que se entiende por tal figura como lugar fijo de negocios en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad, aclarando que las actividades de construcción, montaje y de supervisión se puede admitir sólo cuando la duración de las mismas sobrepase los seis meses y que en ningún caso puede admitirse respecto de actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar; es decir, que no determina que otros casos se consideran como establecimientos permanentes y que casos no lo son por ser

preparatorios o auxiliares, además, no toma en cuenta a los agentes dependientes y aseguradas como en el convenio ONU; aspecto que determina que se considere su definición de forma amplia, lo que podría generar inseguridad en las empresas inversoras, puesto que se ven sujetos a una discrecionalidad en su aplicación.

Artículo 7 – Rentas empresariales

“1. Las rentas de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa realice su actividad en uno o más Estados Contratantes por medio de un establecimiento permanente situado en dichos Estados.

2. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean efectivamente imputables a ese establecimiento permanente”

En relación al artículo 7, se tiene que las rentas que las empresas extranjeras obtengan en un Estado diferente al de su residencia, están sometidas a la imposición del Estado de residencia, a no ser que tales actividades se realicen mediante establecimientos permanentes, empero, en la medida en que efectivamente estas emerjan del establecimiento permanente; sin embargo no establece ninguna otra particularidad sobre esta figura, dejando a los Estados contratantes definan a que situaciones se consideran como establecimientos permanentes.

1.3. Convenios para evitar la doble imposición tributaria, suscritos por Bolivia

Bolivia ha suscrito Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Prevención de la Evasión Fiscal con diferentes países que se detallan en el siguiente cuadro:

PAIS	LEY	VIGENCIA	MODELO
ARGENTINA	Decreto Supremo No. 14291 de 17 de enero de 1997	SI	DECISIÓN 40
ALEMANIA	Ley N° 1462 de 18 de enero de 1993	SI	ONU
FRANCIA	Ley N° 1655 de 31 de julio de 1995	SI	ONU
GRAN BRETAÑA	Ley N° 1643 de 11 de julio de 1995	SI	ONU
SUECIA	Ley N° 1645 de 14 de enero de 1994	SI	OCDE
ESPAÑA	Ley N° 1816 de 16 de diciembre de 1997	SI	OCDE

Del cuadro precedente se tiene que Bolivia en relación a los establecimientos permanentes, si bien es miembro de la Comunidad Andina solo suscribe un convenio con Argentina que adopte el Convenio Modelo de la Decisión 40; con el modelo de la OCDE se advierte que suscribe dos convenios con Suecia y España; sin embargo adopta el Convenio Modelo de la ONU en los convenios suscritos con Alemania, Francia y Gran Bretaña.

A efectos de la presente investigación se presentan tres de los convenios suscritos por Bolivia en los que se adoptan diferentes criterios de los Convenios Modelos a nivel internacional.

Asimismo, Bolivia es miembro pleno de la Comunidad Andina, encontrándose vigente en su aplicación la Decisión No. 578.

1.3.1. Convenio para evitar la doble imposición tributaria, suscrito entre Bolivia y Argentina

El Convenio Bolivia – Argentina fue suscrito en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra el 30 de octubre de 1976, ratificado por Bolivia mediante Decreto Supremo No. 14291 de 17 de enero de 1997, de igual forma fue ratificado por el Gobierno Argentino mediante Ley No. 21780 promulgada el 14 de abril de 1978, finalmente el Acta de Canje de los Instrumentos de la Ratificación se realizó en la ciudad de La Paz – Bolivia el 4 de junio de 1979.

Este Convenio se basa en el modelo de la Comunidad Andina, es decir que se suscribe resguardando el derecho de imponer tributos al país de la fuente.

Artículo 7. Beneficio de las Empresas.

“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales serán gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieren realizado. Cuando una empresa efectúe actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas, ganancias o beneficios que se generaren en su territorio.

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

Del artículo citado, se tiene que este Convenio fue suscrito siguiendo los lineamientos de la Decisión 40 de la Comunidad Andina, es decir, que se resguarda el principio de fuente, estableciendo que el Estado donde se obtengan

utilidades de las actividades que se desarrollan en su territorio tiene la facultad de gravar tales ingresos.

Disposición donde no se determina el establecimiento permanente, ni especifica si la actividad a la que se refiere es parcial o permanente, lo que determina cierto riesgo para las empresas extranjeras de ser sometidas a los impuestos del país de la fuente incluso por actividades meramente preparatorias que se desarrollen en dicho territorio.

Por otra parte, establece que no se considera actividades efectuadas en un determinado territorio, aquellas que son realizadas por corredores o comisionistas independientes, que en el desarrollo de sus actividades habituales realicen servicios para empresas extranjeras.

1.3.2. Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito entre Bolivia y España

El Convenio entre Bolivia y España fue firmado en la ciudad de La Paz, el 30 de junio de 1997, posteriormente fue ratificado por Bolivia mediante Ley No. 1816 de fecha 16 de diciembre de 1997, de igual manera el Reino de España la ratificó en fecha 18 de septiembre de 1998 y el Acta de Canje de los Instrumentos de Ratificación se celebró en Madrid – España el 23 de noviembre de 1998.

Este convenio se basa en el Modelo de OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).

Artículo 5. Establecimiento permanente.

1. *“A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*
2. *La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:*
 - a) *Oficinas o lugares de administración o dirección de negocios.*
 - b) *Sucursales y agencias.*
 - c) *Fábricas, plantas, talleres y establecimientos agropecuarios.*
 - d) *Minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
3. *Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*
4. *No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término «establecimiento permanente» no incluye:*
 - a) *La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.*
 - b) *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.*
 - c) *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.*
 - d) *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa.*
 - e) *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar*

para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los literales precedentes, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el párrafo 6— actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas las actividades que dicha persona realice por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar como establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que tales personas actúen en el marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a ninguna de dichas sociedades en establecimiento permanente de la otra”

En este convenio al igual que el convenio de la OCDE, se consigna el establecimiento permanente como lugar fijo de negocios en los que una empresa extranjera desarrolla su actividad, enumerando los casos que se consideran como tales; determinando una duración de 12 meses para las obras de construcción o montaje doce (12) meses de duración para que se constituya en un establecimiento permanente; así también adopta los casos que no se consideran como establecimientos permanentes y; establece que los agentes dependientes que operen en nombre de la empresa, ejerciendo su poder de concluir contratos de manera repetida y habitual, autorizada a negociar todos los elementos de los contratos, se considera como un establecimiento permanente.

Aclarando que un corredor, comisionista con carácter de independencia, aun cuando realicen actividades para la empresa extranjera no se consideran como establecimientos permanentes, puesto que tales servicios lo realizan dentro de sus actividades particulares.

1.3.3. Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre Bolivia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

El Convenio entre Bolivia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte el 3 de noviembre de 1994 y ratificado por Bolivia mediante la Ley N° 1643 de 11 de 1995; este convenio se basa en el modelo de la ONU en lo que se refiere a los establecimientos permanentes al igual que el Convenio suscrito entre Bolivia y Francia ratificado por Bolivia mediante la Ley N° 1655 de 31 de julio de 1995 y; entre Bolivia Alemania fue realizado en Königswinter/Petersberg el 30 de septiembre de 1992, posteriormente fue ratificado por Bolivia mediante Ley No. 1462 de fecha 18 de febrero de 1993.

Artículo 5. Establecimiento Permanente.

“1. Para los propósitos de este Acuerdo, el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios a través del cual los negocios de una empresa se llevan a cabo completa y parcialmente”

2. El término “establecimientos permanentes” comprende, entre otros:

a) Lugar de administración o dirección;

b) Sucursales;

c) Oficina;

d) fábricas; planta o taller industrial o de montaje o establecimiento agropecuario;

e) Minas, pozo de petróleo o de gas, las canteras a otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. Una edificación, obras de construcción o de instalación constituyen establecimientos permanentes, solamente si su duración excede a de seis meses.

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, el término “establecimiento permanente” no incluye:

a) La utilización de instalaciones, con el único propósito de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa,

b) El mantenimiento de un stok de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único propósito de almacenaje, exposición o entrega,

c) El mantenimiento de un stok de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único propósito de procesamiento por otra empresa,

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios con el único propósito de comprar bienes o mercancías o de recolectar información para la empresa,

e) El mantenimiento de un local fijo de negocios con el único propósito de llevar a cabo para la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar,

f) El mantenimiento de un local fijo de negocios solamente para cualquier combinación de las actividades mencionadas en los su-párrafos a) y e) de este párrafo, si es que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulta de esta combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, exceptuando un agente de un status independiente al que se aplica el párrafo 6 de este artículo, esta actuando a nombre de la empresa, y tiene y ejerce habitualmente, en un Estado contratante una autoridad para concluir contratos a nombre de esta empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado, con relación a cualquier actividad que esa persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona estén limitadas a las mencionadas en el párrafo 4), si se ejercen a través de un lugar de negocios un establecimiento permanente bajo las condiciones de este párrafo.

6. No se considerará que una empresa de un Estado Contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el sólo hecho de que realice actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de una condición independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una compañía domiciliada en un Estado contratante controle o sea controlada por una compañía domiciliada en el otro Estado contratante o que realice actividades en ese otro Estado (sea por medio de un establecimiento

permanente o de otra manera), no constituirá por si solo en ninguna de estas compañías un establecimiento de la otra”.

Éste adopta el Convenio Modelo de la ONU, define al establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios; establece que casos se consideran como tales y cuales no y en lo que respecta a las obras de construcción o de instalación determina que deben tener una duración de mas de 6 meses para que sean consideradas como establecimientos permanentes, además, dentro de esta figura señala que se encuentran los agentes dependientes; aclarando que las empresas que se asocian donde una es controlada y la otra controlante, no se consideran establecimientos permanentes por si solas.

Por otro lado, se tiene que en este convenio se incluye como establecimiento permanente el montaje o establecimiento agropecuario.

2. LA DOBLE IMPOSICIÓN DE TRIBUTACIÓN EN LA EXPANSIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE LAS EMPRESAS INTERNACIONALES

2.1. Potestad tributaria

La potestad tributaria, según Héctor Villegas (1987, pp. 184) “...denominada también como poder tributario, es la facultad que tienen los Estados para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a personas físicas o jurídicas sometidas a su jurisdicción”, en ese entendido, cabe señalar que cada Estado tiene dentro de sus obligaciones el generar recursos para poder hacer frente a las necesidades públicas como salud, educación, seguridad , etc., para cuyo objeto determina tributos, tasas y contribuciones especiales a las personas físicas o jurídicas que realicen actividades dentro de su territorio, independientemente, si son nacionales o extranjeras; sin embargo, emergen

problemas entre las potestades tributarias de los Estados, puesto que con la expansión de actividades a nivel mundial, los Estados de nacionalidad, domicilio o residencia donde la empresa tiene su casa matriz pretende gravar la actividad realizada también en otro Estado, como también se cree con esa potestad el Estado fuente de los ingresos en el que se realiza la actividad, dando lugar a que las empresas se vean sometidas al pago de dos impuestos similares por un mismo hecho, configurándose una doble imposición tributaria; al respecto Oscar García Canseco señala que: “como resultado de la aplicación de las normas tributarias en el espacio y el proceso de globalización de la economía, cada vez es más frecuente que un mismo hecho generador de tributos puede estar sujeto a dos o más potestades tributarias de dos países diferentes, dando lugar a la doble tributación internacional” (García, 2004, pp.41).

En virtud a lo señalado, siendo que la doble imposición tributaria internacional es una causa que tiende a evitar la expansión de inversiones, organizaciones internacionales como la ONU, OCDE, la Comunidad Andina y la ILADT, emiten convenios modelos para evitar este fenómeno, en los que contemplan el establecimiento permanente, con el objeto de establecer las actividades que se realizan con cierta permanencia, permitiendo determinar la potestad tributaria al que se encuentran sujetas las empresas.

2.1.1. Concepto de potestad tributaria

La potestad tributaria es considerada como: “El límite de la potestad de establecer impuestos, coincide al menos para el Estado, con el límite de su soberanía, con el límite de su potestad legislativa, de la cual es en último extremo una manifestación” (Rinsche, 1970, pp 9 y 10). Concepto que coincide con el criterio de fuente, puesto que un Estado tiene potestad tributaria sobre todas aquellas actividades que se realizan en su territorio, principio que rige en

países subdesarrollados como Bolivia donde rige un solo ordenamiento legislativo para todo el territorio sea para nacionales y extranjeros, en este entendido, cabe señalar que el establecimiento permanente permite que un Estado pueda ejercer potestad tributaria sobre actividades económicas realizadas por personas naturales o jurídicas extranjeras que no tienen su domicilio, residencia o nacionalidad en su territorio, debido a que se toma en cuenta la fuente de las utilidades o ganancias económicas obtenidas, debido a que las mismas se obtienen en su territorio de la utilización de diversos recursos (naturales, económicos, humanos, etc.), tal como lo señala José Vicente Trolla Jaramillo al establecer que “La potestad tributaria o soberanía fiscal puede gravar a hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos, residan o se encuentren domiciliados en el extranjero, lo que no riñe con la territorialidad” (Troya, 1990, pp.118).

2.1.2. Elementos del poder tributario

Habiendo efectuado un análisis del concepto de potestad tributaria con la figura del establecimiento permanente, es necesario realizar un estudio de los elementos que componen la potestad tributaria.

Oscar García Canseco (2003, pp. 57-58), establece que los elementos esenciales que caracterizan al poder o potestad tributaria son:

Abstracto.- Por cuanto es el poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos, es decir, que no se requiere de un documento escrito que otorgue poder tributario a un Estado, toda vez que el sólo hecho de ser una Estado independiente y soberano le otorga esta facultad, por lo que una persona natural o jurídica sea nacional o extranjera que desarrolle

una actividad económica dentro de los límites de un Estado se ve alcanzado por su potestad tributaria.

Permanente.- El Poder Tributario es parte natural del Estado y deriva de la soberanía, por consiguiente sólo puede extinguirse con el mismo Estado, en cuanto se mantenga el Estado se mantendrá el Poder Tributario, al crearse un Estado, este nace a la vida jurídica ejerciendo su soberanía fiscal frente a otros Estados, en consecuencia el poder de imperio fiscal desaparece en los casos en que el Estado pierda su soberanía por cualquier razón, mientras cuente con este poder podrá utilizar los medios coactivos que vea conveniente para hacer cumplir sus normas tributarias, tanto por sus nacionales como por los no residentes.

Irrenunciable.- El Estado no puede desprenderse de este atributo del Poder Tributario, por cuanto sin el Poder Tributario no podría subsistir como Estado, lo cual significa que un Estado para mantener su soberanía debe tener la capacidad de generar sus propios recursos económicos que le permitan satisfacer las necesidades colectivas, de lo contrario no podría considerarse independiente, lo cual le otorga el derecho a disponer de normas de recaudación que le permitan ejercer potestad impositiva sobre todas las actividades económicas que se desarrollen dentro de su territorio, sea por residentes o no residentes, en consecuencia solo la suscripción de convenios o tratados para evitar la doble imposición tributaria le permitirán establecer normas que sean favorables a dos Estados que vean en conflicto su derecho a imponer tributos a las actividades que se desarrollen en sus territorios por personas naturales o jurídicas no residentes.

Indelegable.- El Estado no puede delegar a otro la facultad de dictar la ley tributaria. El Estado tiene vedado el poder de hacer la ley. Lo que si puede es conferir al Poder Ejecutivo o aun cuerpo administrativo la facultad de

reglamentar los pormenores o detalles para la ejecución de la misma Constitución al gobierno. En relación al tema de estudio se puede deducir que un Estado en el que se desarrolle una actividad económica por una persona natural o jurídica no residente, no puede delegar su Poder Tributario al Estado de origen de esta empresa, toda vez que la recaudación impositiva que obtiene por las utilidades que surgen de la utilización de sus recursos económicos, naturales, comerciales y humanos tiene que retribuirse con la satisfacción de las necesidades sociales de sus habitantes.

Estos elementos, permiten afirmar que todo Estado independiente y soberano tiene poder impositivo frente a sus habitantes y en relación a las riquezas con las que cuenta, sean estas utilizadas por personas naturales, jurídicas, sean nacionales o extranjeras, en consecuencia, el poder tributario es permanente aún cuando su aplicación cambie de acuerdo a la época; asimismo esta atribución no puede ser desconocida ni delegada a ningún tercer Estado porque se perdería la soberanía.

2.1.3. Principios que rigen la potestad tributaria

Los Estados desarrollados y los que están en vías de desarrollo, adoptan diferentes principios de potestad tributaria, de acuerdo al sujeto u objeto de la relación tributaria, en este sentido, los países desarrollados aplican el principio de nacionalidad, domicilio o residencia y los países subdesarrollados aplican el principio de fuente, aspecto relevante para el análisis del tema, tomando en cuenta su incidencia en los convenios de doble imposición fiscal y el establecimiento permanente.

De acuerdo a Héctor Villegas (1987, pp. 392-395) los principios de nacionalidad, domicilio, residencia y fuente se entienden como:

a. Principio de la Nacionalidad. “Consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida esta, como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera sea el lugar donde éste viva, trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual esta vinculado por la ciudadanía”.

En este principio es indiferente que los sujetos pasivos desarrollen sus actividades económicas en un Estado diferente al de su origen, puesto que mantienen el vínculo de nacionalidad que se genera entre una persona y Estado, donde la empresa que expande sus actividades a otros Estados se ve sujeta a las normas jurídicas e internacionales, gravando todas las actividades efectuadas.

b. Domicilio. “La facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente radica con carácter permanente y estable. Corresponde hacer presente la diferencia que existe entre en domicilio civil y fiscal, éste ultimo se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando reducidos los elementos del domicilio civil”.

El principio de domicilio o residencia tiene: “...un concepto distinto del que se le otorga en el derecho privado; cuando lo invocan los sostenedores de esta doctrina, no se trata del lugar donde se establece el asiento principal de la residencia sino del ámbito donde se halla localizado el centro de intereses en el caso de un individuo, o la dirección efectiva de la empresa, tratándose de una sociedad, compañía, industria o explotación” (Martín & Rodríguez Use, 1995, pp.78).

Al respecto, se debe señalar que en este principio prevalece el elemento objetivo ante el subjetivo, lo cual significa que se toma en cuenta el tiempo que permanece una persona natural o jurídica en un domicilio, antes que su intención de permanecer en un determinado lugar o de su nacionalidad, en consecuencia, para el Estado es relevante la constitución de domicilio, siendo indiferente que amplíen eventualmente sus actividades a otros Estados, puesto que grava todas las utilidades que obtengan las empresas que tiene su casa matriz constituidas o domiciliadas en su territorio, criterio que adoptan los Estados desarrollados o exportadores de capital.

En este principio es relevante el lugar donde se tomen las decisiones en cuanto a la actividad que se realiza, aspecto que generalmente se suscita en el domicilio de la casa matriz, es decir, en el país de origen de la empresa inversora, lo que significa que no se tiene en cuenta la nacionalidad ni el lugar donde se originan las utilidades.

c. Residencia. “Este criterio se diferencia del anterior en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar que concurra la intención de permanencia”

En función a este principio el Estado donde la persona tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial, es decir, que somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, es lo que en la actualidad se conoce por tributación por renta mundial.

d. Establecimiento permanente. “Es el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario que ésta domiciliado o ubicado en el extranjero”.

De acuerdo a este criterio el establecimiento permanente surge del alcance extraterritorial de los negocios y actividades económicas de una empresa, en el que se toma en cuenta la permanencia de la actividad económica de una empresa extranjera, independientemente, si constituye un domicilio o por la nacionalidad que tenga, permitiendo determinar la potestad tributaria al que es sometida una actividad efectuada con cierta permanencia, donde el Estado que obtiene las utilidades es el que tiene derecho a imponer sus impuestos, toda vez que se consideran que el capital que sacan las empresas a otros Estados, deben estar sometidos a su potestad tributaria.

Asimismo, los establecimientos permanentes permiten que países donde rige el principio de la fuente, puedan gravar las actividades realizadas por empresas extranjeras con domicilio en otro país, otorgándoles igualdad y seguridad jurídica frente a los nacionales, sin embargo debe tomarse en cuenta que la regulación de esta figura debe ser intermedia, toda vez que, si la definición es muy amplia puede coincidir con el criterio de la fuente y si es restringida debilita la potestad tributaria del país de la fuente, por encontrarse en su aplicación a la discrecionalidad de los Estados; además, de confundirse con actividades ocasionales a los que se le otorga un tratamiento especial, pudiendo ser más gravoso para la empresa inversora, dependiendo de cada legislación.

e. Fuente. “Corresponde gravar al país donde esta la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia y nacionalidad”.

Este criterio surge a consecuencia de aquellas actividades que se realizan en un determinado territorio, lo que significa que una empresa extranjera que coloca en el comercio interno de un país diferente al de su origen bienes o servicios que generen ganancias; que utilicen materia prima para generar sus productos o en su caso que utilicen capital humano, etc., deben ser sometidos a la potestad tributaria del Estado fuente generador de riquezas o utilidades, sin tomar en cuenta el domicilio, residencia o nacionalidad del sujeto tributario; en este entendido, los Estados en desarrollo adoptan este criterio, debido a que las empresas con gran capacidad económica realizan sus inversiones en estos países, considerando las ventajas económicas de estos países, dando lugar a una serie de transacciones, razón por lo que en justicia tiene derecho a gravar las utilidades que se generen a raíz de su fuente de riqueza, como una compensación a la utilización de los recursos del territorio en que se realiza la actividad económica.

2.1.4. La potestad tributaria en la legislación boliviana

En función a los principios de la potestad tributaria expuestos en el punto anterior y de acuerdo al artículo 42 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado) Bolivia adopta el principio de territorialidad o fuente, por lo que grava los hechos generados o producidos dentro su territorio; en consecuencia el principio de territorialidad debe regir para la implementación de instrumentos tributarios que tiendan a evitar la doble imposición internacional, aspecto que hace relevante analizar la normativa boliviana en cuanto al establecimiento permanente y las figuras jurídicas relacionadas con el mismo, como son la potestad tributaria y la doble imposición internacional, toda vez que la regulación o inclusión de esta figura debe tomar en cuenta el principio de la fuente adopta el Estado boliviano.

2.2. La doble imposición tributaria internacional

En este punto debe considerarse que cada país tiene una planificación fiscal internacional, en el que determina la forma en que debe ser tutelada la integridad del ordenamiento jurídico interno, tomando en cuenta las actividades transnacionales que en la actualidad se suscitan en el mundo y que incentivan el crecimiento económico de los países, en cuyo fin se implementa en las legislaciones principios de no discriminación, neutralidad e instrumentos tendientes a evitar la doble imposición entre otros, principios de relevante importancia para una relación pacífica y beneficiosa entre Estados que permita el desarrollo equilibrado de las economías.

La doble imposición tributaria emerge tanto en las relaciones tributarias internas como en las internacionales de un Estado, cuando un mismo sujeto pasivo se ve alcanzado por dos impuestos iguales o análogos ante un hecho impositivo, en un mismo periodo de tiempo, fenómeno tributario que impide el crecimiento de la economía de los Estados, toda vez que atenta contra los intereses de las empresas inversoras, por lo que emergen medidas tendientes a evitar la doble imposición tributaria, encontrándose dentro de ellas la figura del establecimiento permanente, normado en los convenios y tratados suscritos para evitar la doble imposición internacional.

2.2.1. Concepto de doble imposición internacional

La doble imposición puede suscitarse a nivel nacional cuando el Estado es federal y excepcionalmente cuando el Estado es unitario, pero a nivel internacional es el principal problema en materia tributaria, debido a que es más frecuente que surja conflictos en cuanto a la potestad tributaria de los Estados,

por lo que siendo la base o raíz del tema de investigación, se profundizará el estudio de este fenómeno tributario.

Según Ottmar Buhler la doble imposición “tiene lugar cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios Estados en virtud de idénticos presupuestos de hecho y por los mismos períodos de tiempo. Si a este enunciado genérico del instituto se le añade el de la identidad del sujeto pasivo, es decir, los mismos idénticos impuestos son soportados por una sola persona, se obtiene el concepto de doble imposición en sentido estricto” (ob.cit. Martín & Rodríguez Use, 1995, pp.74).

En este entendido, se puede deducir que emergen conflictos de la potestad tributaria entre Estados que mantienen relaciones económicas, cuando existe choque de principios de imposición fiscal, puesto que los Estados pueden haber adoptado diferentes principios como el de la fuente, domicilio, residencia o nacionalidad.

Por otra parte José Vicente Trolla Jaramillo considera que “...el problema se suscita por el hecho de que los Estados asumen posiciones diferentes en cuanto a los criterios de atribución de potestad tributaria, entendida ésta como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de crear tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción y que básicamente son: el del domicilio o residencia, de un lado y por el otro, el de la fuente de producción de la riqueza” (Troya, 1990, pp.33). Evidentemente los Estados asumen criterios distintos de potestad tributaria, tal como se analizó en un punto anterior, siendo predominante para adoptar un criterio que sea un Estado desarrollado o en vías de desarrollo, en este entendido, señalar que:

- Los Estados desarrollados se basan en la condición de las personas, debido a que siendo países inversores gravan a sus ciudadanos no solo por las ganancias producidas en el país, sino también sobre las que perciban en el exterior, estableciéndose el criterio de la nacionalidad y; el de domicilio o residencia, debido a que consideran que las empresas constituidas o domiciliadas en su territorio llevan capital producidos en el mismo a otro Estado.
- En cambio los países en desarrollo como receptores de inversión o capital, adoptan el criterio de la fuente o territorialidad, debido a que los países inversores desarrollan en su territorio una actividad económica que genera rentas o ganancias para el país inversor, por lo que consideran que es justo que graven estas utilidades que en su mayoría serán remesas al exterior, para que finalmente también el capital del país inversor vuelva a su origen.

A la vez cabe señalar que la globalización de las actividades económicas y en general la difusión que existe a nivel mundial de los aspectos económicos, sociales, culturales y de toda índole, repercute en las relaciones de los Estados, determinando la necesidad de implementar en sus legislaciones normas internacionales que tiendan a evitar la imposición tributaria internacional que se produce entre dos Estados, debido a que tanto el Estado de origen de la empresa, como el Estado donde desarrolla su actividad pretenden gravar el mismo hecho, toda vez que se rigen por diferentes criterios de potestad tributaria, en consecuencia en la mayoría de los casos se suscita el conflicto entre Estados que se ven relacionados por el ejercicio de diferentes actividades y que adoptan criterios diferentes como el de domicilio o residencia, el criterio de la fuente de producción de riqueza, el de nacionalidad, etc.

Como se puede evidenciar la doble imposición internacional puede acarrear perjuicios económicos para los países subdesarrollados, frente a los Estados

que tienen la capacidad de exportar capital, puesto que impediría que ingresen inversiones, por lo que se crean instrumentos jurídicos como es el establecimiento permanente para evitar se produzca este fenómeno.

2.2.2. Elementos de la doble imposición internacional

Según Héctor Villegas (1987, pp. 392) “puede decirse que hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces, por el mismo hecho impositivo, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujeto con poder tributario”; en tal entendido, los elementos que la conforman se configuran en:

Identidad de los sujetos gravados. “El destinatario legal del tributo debe ser el mismo”.

Una misma persona sea física, jurídica, nacional o extranjera, es quién debe pagar los dos impuestos establecidos por Estados diferentes.

Identidad de hecho imponible. “El gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial, y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados por distintas jurisdicciones”.

Un mismo hecho impositivo se ve sometido a la potestad tributaria de dos Estados.

Identidad temporal. “La imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible, pero con respecto a diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva, y no doble o múltiple imposición.

Debe aplicarse a un mismo hecho económico dos impuestos similares por dos o más Estados; asimismo, el periodo fiscal gravado por dos Estados debe ser el mismo.

Diversidad de sujetos fiscales. “La doble imposición (en general) puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional en países con régimen federal de gobierno o dos o más autoridades en el orden internacional”

Se da cuando se suscita una confrontación entre potestades tributarias entre Estados que se rigen por diferentes principios que puede ser de residencia, domicilio, nacionalidad o fuente.

De acuerdo a los elementos señalados para que se suscite la doble imposición tributaria internacional, un mismo hecho o acto impositivo debe estar gravado por diferentes Estados, sin que sea relevante que los impuestos tengan diferente denominación, sin embargo su naturaleza debe ser la misma, por otra parte es importante que el sujeto pasivo sea la misma persona siendo indiferente que sea natural o jurídica y que el periodo fiscal en el que se produjo el hecho gravado sea el mismo.

2.2.3. Medidas para evitar la doble imposición internacional

Las medidas tendientes a evitar la doble imposición internacional de acuerdo a Martín & Rodríguez Use (1995, pp.81) en “...primer lugar, pueden ser resultado de decisiones legislativas unilaterales de los Estados o provenir de convenios internacionales; y en segundo término, aquellas que permiten su aplicación tanto individual como conjunta- se destacan, por su importancia, la exención de la

rentas obtenidas en el exterior, los créditos y deducciones por impuestos pagados en el extranjero, los créditos por utilidades reinvertidas, los créditos por impuestos exonerados y los descuentos por inversiones al exterior”, mismas que las desarrolla de la siguiente forma:

- a. Exención de las rentas obtenidas en el exterior.** “Consiste en eximir de pago de impuestos a las rentas o utilidades recibidas desde el exterior por el país donde reside el receptor de ellas”

El Estado de origen de la empresa extranjera exime o perdona el pago del impuesto a las utilidades por las rentas o utilidades que obtiene en el Estado de la fuente, lo cual permite deducir que la empresa extranjera paga el impuesto a las utilidades establecido en ese Estado, no obstante, puede darse la posibilidad de que en esa legislación se determine una exención al pago del impuesto a la renta si se reinvierte las utilidades obtenidas, esta es una medida que se adopta por acuerdo recíproco de Estados.

- b. Créditos y deducciones por impuestos pagados en el extranjero.** “Consiste en permitirles la deducción o acreditación (tax credit) de las sumas de impuestos pagadas en países extranjeros por rentas o utilidades remitidas al país que concede tal beneficio, contra la cantidad de impuestos que se debe tributar en este último al computar la totalidad de las rentas obtenidas”.

La empresa extranjera que expande su actividad, según este mecanismo contará en su país de origen con una disminución del impuesto que pagará en el país de la fuente de sus ingresos en los porcentajes establecidos.

- c. Créditos por utilidades reinvertidas.** “Usualmente conocido con su denominación inglesa -tax deferral privilege- consiste en eximir del pago de impuestos a las rentas en el país de origen de los capitales”.

Determina el aplazamiento del pago de impuestos que otorga el país de nacionalidad, domicilio o residencia a las empresas que inviertan en otros países o sea que el Estado de origen que se rige por el principio de nacionalidad, domicilio o residencia exime a la empresa del pago del impuesto a la renta por las utilidades obtenidas en el Estado de la fuente siempre que reinvierta las utilidades en el Estado en el que se generaron.

- d. Créditos por impuestos exonerados.** “Conocida también con su denominación inglesa -tax sparing- consiste en que el país de origen de los capitales conceda, a quienes inviertan en el extranjero, un crédito equivalente a la cantidad de impuestos que deberían haber tributado en el país receptor de aquellos si no mediara una exoneración otorgada por este último”

Permite que una empresa o entidad extranjera pueda deducir no solo en impuesto efectivamente pagado en el país fuente de los ingresos, sino también el monto que fue sujeto a una exención o reducción en este último país.

- e. Descuentos por inversiones al exterior.** “Consiste en deducir de los impuestos a las rentas que hay que pagar en la país de origen de los capitales un porcentaje del monto de las inversiones realizadas en determinados países”

Significa que el Estado de nacionalidad, domicilio o residencia de la empresa extranjera pueda deducir un monto de la inversión del impuesto a las rentas que

se debe pagar en ese país, lo que determinará un monto menos a pagar como compensación por el impuesto que pagará en el país de la fuente de ingresos. Es decir que del 100 % de la inversión de una empresa extranjera en el Estado fuente de las utilidades, el Estado de origen deduce por ejemplo un 20 % quedando un 80% de inversión sobre el cual determinara el impuesto a las rentas, quedando el 20 % libre de ese impuesto, con el objeto de otorgar incentivos para la inversión en otros Estados.

Los países desarrollados que generalmente adoptan los principios de domicilio, residencia y nacionalidad aplican las medidas de exención de las rentas obtenidas en el exterior, los créditos y deducciones por impuestos pagados en el exterior, medidas que no son adoptadas por los países en vía de desarrollo debido a que anulan los estímulos tributarios que estos puedan otorgar para las reinversiones, toda vez que las empresas extranjeras con el objeto de ser beneficiadas con las medidas señaladas generalmente remiten las utilidades obtenidas, lo cual evita una reinversión de esas utilidades.

En función a lo manifestado se deduce que los medios para evitar la doble imposición tributaria pueden clasificarse en:

Unilaterales. Dentro de estas se encuentran las normas internas de cada país en las que se deben adoptar los métodos de exención, imputación u otros; como también regular mecanismos que tiendan a evitar figuras como la doble imposición tributaria internacional que sean consideradas como base para la elaboración de convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional (establecimiento permanente).

Bilaterales. Encontrándose entre estos, los convenios y tratados que suscriben dos Estados para evitar la doble tributación internacional, en la que se

distribuyen las facultades impositivas, en los que puede considerarse la normativa interna de cada país.

Multilaterales. Se encuentran los Modelos Convenios para evitar la doble tributación internacional elaborados por organismos internacionales como la Comunidad Andina, OCDE, la Organización de Naciones Unidas y otras, en las que varios Estados los ratifican para su cumplimiento obligatorio.

Los Estados pueden adoptar cualquiera de estas medidas e incluso pueden adoptarlas todas, sin que la elección de una signifique la renuncia de otra, lo cual significa que el contar con una legislación interna que prevea conflictos internacionales en el ámbito tributario es de gran utilidad, por lo que la implementación en sus leyes de normas que reglamenten figuras jurídicas tendientes a evitar problemas de la doble imposición interna e internacional es necesaria, para que en función a estas normas pueda suscribir convenios y tratados internacionales e incluso pueda participar en convenios multilaterales, es con esta visión que se lleva adelante el presente estudio, puesto que la regulación del establecimiento permanente es un inicio para implementar mas figuras que sirvan para este fin.

2.2.4. La doble imposición internacional en Bolivia

Bolivia se desenvuelve en un Estado de Derecho, ejerciendo su soberanía tributaria en virtud de normas contenidas en la Constitución Política del Estado, que no permite la injerencia de un poder extranjero en el ejercicio de su soberanía como Estado Unitario, de esta forma la potestad tributaria interna se manifiesta en un solo ordenamiento jurídico (Código Tributario), en este sentido, si bien en la actualidad los casos de doble imposición interna son restringidas aunque no inexistentes, Bolivia cuenta con la Ley N° 843 en el que determina los

impuestos a nivel nacional a los que se encuentran sometidos todas las personas naturales o jurídicas sean nacionales o extranjeras que realicen actividades económicas en territorio boliviano, eliminando las variadas rentas destinadas a las personas dando lugar a la doble imposición interna, siendo este un avance en este aspecto, sin embargo, en el ámbito externo no se tuvo el mismo éxito, puesto que no obstante de mantenerse la soberanía y por ende la potestad tributaria frente a otros Estados, el fenómeno de la globalización mundial determina la expansión de las actividades comerciales en el mundo, lo que ocasiona que empresas transnacionales expandan sus actividades comerciales en territorio boliviano, sea para: prestar servicios, adquirir materias primas, producir bienes, etc., lo que hace necesario establecer normas fiscales internas claras que eviten la doble imposición internacional, con el fin de generar normas específicas para la suscripción de convenios y tratados que eviten el naufragio de las empresas inversoras que se vean afectadas por una doble imposición.

3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El establecimiento permanente al ser un instrumento jurídico para evitar la doble tributación internacional inmerso en los convenios y tratados internacionales, requiere del estudio de sus características, ventajas y desventajas de acuerdo a la naturaleza del país que desee implementar esta figura en su legislación, por lo que en esta investigación se realizó el estudio del establecimiento permanente en relación a la legislación boliviana, además de determinar sus características.

3.1. Antecedentes del Establecimiento Permanente en el ámbito tributario internacional

El establecimiento permanente según Cesar Montaña Galarza (2004, pp. 6) surge en el “derecho alemán en la segunda mitad del siglo XIX. Hablamos del derecho mercantil prusiano que usó el termino *betriebsstätt* para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial establecimiento mercantil empresarial. También se puede afirmar que la figura del establecimiento permanente surge de un contexto restringido, nacional, para proyectarse de manera importante hacia el ámbito externo, cuando se evidencia el aumento de las relaciones internacionales, la consolidación y ampliación de las empresas transnacionales y la emergencia de los procesos de integración económica entre países en todo el mundo”.

La Sociedad de Naciones (SDN), emite un primer Modelo de Convenio en 1927, mismo que “ya recogió en su seno la figura del establecimiento permanente, pero sin llegar a definirlo y comprendiendo de manera restringida pocos supuestos, a saber: los centros reales de dirección, las sociedades filiales o subsidiarias, las sucursales, las fabricas, los depósitos, las oficinas y los almacenes. Este Convenio no Comprendió a los agentes con estatus independiente que obren de buena fe” (Montaña, 2004, pp. 8).

Posteriormente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), presenta varios conceptos importantes. “Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no mantengan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras. La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un “establecimiento permanente,” concepto que queda

definido en el convenio. Después de gran esfuerzo, en 1979 salió a la luz el Convenio Modelo de la ONU, que pone más énfasis en los derechos de los países de fuente. El Convenio Modelo de la ONU fue actualizado en 1999. Esta versión sigue el ejemplo de la versión original, es decir, se basa en el convenio modelo de la OCDE, pero ofrece posibilidades para proteger la base tributaria en el país de fuente” (Byrne, 2005, pp. 9-10).

3.2. Concepto de establecimiento permanente

El establecimiento permanente (o estable), como bien lo define Héctor Villegas (1987, pp. 393-394) “Se entiende como el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario que ésta domiciliado o ubicado en el extranjero”. Según este criterio, el hecho de existir establecimiento permanente en un país, da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla.

Por su parte Cesar Montaña (2004, pp. 15) considera que: “...el establecimiento permanente es un arbitrio del Derecho Internacional Tributario para solucionar las incompatibles posiciones de las tesis de la fuente y del domicilio o residencia. La teoría pura de la fuente, no siempre de fácil discernimiento y aplicación, excluye la del domicilio y pretende que el país donde se origina o se encuentran los bienes es el único que debe aplicar impuestos. Los países que defienden el criterio de domicilio o residencia son partidarios del reconocimiento del establecimiento permanente, a fin de que las actividades ocasionales no sean tomadas en cuenta en el país de la fuente”.

En ese entendido, se tiene que un establecimiento permanente se configura cuando una empresa extranjera que tiene su domicilio o residencia en un

determinado país desarrolla también en otro, dicha actividad, para lo cual cuenta con una instalación en el territorio de este segundo país que se constituya en un establecimiento permanente, determinando la potestad tributaria de este país a gravar la actividad económica.

Asimismo, se deduce que el elemento más relevante de esta figura es la permanencia de la actividad económica externa, es decir, que la actividad se realice en su totalidad o en parte de forma habitual o continuada en un determinado territorio, que sea diferente al de la casa matriz de la empresa extranjera, considerando que existen actividades eventuales que se rigen por normas diferentes a las del establecimiento permanente.

Al respecto, es necesario aclarar que a las actividades que se desarrollan por empresas extranjeras con cierta permanencia, se puede aplicar conjuntamente con el establecimiento permanente otras formas tributarias que permitan tanto el Estado fuente como al Estado de domicilio o residencia, adquieran en cierta proporción el pago de impuestos sin que emerja una doble imposición fiscal, entre estos instrumentos tributarios los más conocidos son: el tax credit, tax sparing, deducción, exoneración etc., lo que significa que con la figura del establecimiento permanente la empresa paga el impuesto a la renta determinado en el país fuente y en el país de domicilio de la empresa puede pagar una parte de forma proporcional en función al acuerdo de ambos estados, por ejemplo:

- Los Estados que suscriban un convenio pueden establecer cuales son los porcentajes que se cobrará por el impuesto a la renta en el país en que se obtiene la utilidad, para que una vez realizado el pago del impuesto en el país fuente, el país de domicilio pueda cobrar el faltante en el porcentaje que cobra en su legislación por el impuesto a la renta.

- En caso de que el pago en el país fuente sea igual al que se cobra en el país de domicilio, pueden acordar, en cuanto al porcentaje que cada país cobrará por el impuesto a la renta.
- Asimismo, si el porcentaje del impuesto a la renta es igual tanto en el Estado fuente como en el Estado de domicilio, pueden llegar al acuerdo de que el país de fuente cobre el impuesto a la renta y que el contribuyente no tenga que pagar ningún monto por concepto de este impuesto en su país de origen.

3.3. Elementos del establecimiento permanente

“La configuración del establecimiento permanente requiere, en síntesis, los siguientes requisitos: a) la existencia de un centro de imputación de situaciones jurídicas (“instalación”) en el Estado, b) la estabilidad de dicha instalación; c) su ejercicio normal de la empresa; d) su idoneidad productiva” (Ukmar, 2003, pp. 165).

En función a estos elementos para que una actividad realizada por personas naturales o jurídicas extranjeras se les aplique las normas del establecimiento permanente requieren realizar actividades económicas en el territorio del país en que pretenden extender su actividad, que la misma sea desarrollada con cierta permanencia y que su ejercicio sea efectivo, permitiendo que el Estado fuente de la renta pueda ejercer su potestad tributaria en relación a los ingresos que se obtengan en su territorio, en aplicación del criterio de la fuente.

Por otra parte Antonio Lovisolo señala que “para que se llegue a configurar un establecimiento permanente es necesario que simultáneamente se satisfagan cuatro condiciones: la existencia de una instalación de negocios, su estabilidad,

su conexión con el ejercicio normal de la empresa y su idoneidad para producir una renta” (Ukmar, 2003, pp. 278, 279 y 280) elementos que los desarrolla de la siguiente manera:

La existencia de una instalación de negocios. “Espacio circunscrito en el cual se lleva a cabo la actividad de la empresa”.

De acuerdo a este concepto se establece que no es relevante la calidad del título en el que la empresa se encuentre en el lugar en el que desarrolla su actividad, es decir que el lugar o espacio puede ser de su propiedad, puede estar en anticrético, alquilado, comodato, locación, etc., asimismo puede estar instalada en locales, puede limitarse a la instalación de maquinarias, a un espacio comercial e incluso puede configurarse en el comercio electrónico, lo importante es que el desarrollo de la actividad debe lograr ciertos resultados económicos.

La estabilidad de la instalación.- “El término debe entenderse en sentido “temporal”, por lo que resulta necesario que la instalación se preste a una utilización durable por parte de la empresa”. Lo cual significa que se requiere de cierta regularidad, es decir, que una actividad pueda ser desarrollada por determinados lapsos de tiempos durante un año, lo que no significa que sea eventual, en este sentido “el establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia el ejercicio de su actividad por medio de la instalación fija, a su vez, se extinguirá cuando se enajene la instalación o cesen todas las actividades desarrolladas en esta, mientras que no se produce ningún efecto la interrupción temporal de las operaciones llevadas a cabo”.

Al respecto de acuerdo a la naturaleza de la figura del establecimiento permanente se requiere para que la misma se configure cierta estabilidad en el desarrollo de la actividad efectuada por una empresa extranjera en otro territorio, a efectos de poder establecer la potestad tributaria a la que se verá sometida por los ingresos que obtenga de esa actividad.

La conexión con el ejercicio normal de la empresa.- “Lo relevante es la conexión con el ejercicio de la empresa en relación instrumental o de objeto de la actividad comercial y que la instalación sirva para el ejercicio activo de la actividad de empresa y no sea una manifestación meramente estática”.

La idoneidad para producir una renta.- Es la aptitud de producir una renta de forma autónoma, razón por lo que existen actividades que no se consideran establecimientos permanentes porque son meramente auxiliares o preparatorios.

Estos dos últimos elementos determinan que efectivamente debe desarrollarse la actividad en el lugar o instalación que se establece para tal efecto, y que por si misma la actividad genere ingresos o utilidades para la empresa extranjera y no ser actividad de mera preparación o auxiliares que dependan de otra actividad para generar la utilidad.

3.4. Clases de establecimientos permanentes

Entre las clases de establecimientos permanentes se tiene el material y personal con las siguientes características:

a. Establecimiento permanente material. Se da con “el ejercicio de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico” (Ukmar, 2003, pp. 278). Dentro de

estas se encuentra la lista positiva de los establecimientos permanentes, la misma que es generalmente adoptada por los diferentes convenios tipos para evitar la doble imposición.

- b. Establecimiento permanente personal.** “Según la Sociedad de las Naciones se considera como establecimientos permanentes a las personas que dependen de la empresa, tanto desde un punto de vista jurídico como económico y por medio de las cuales se efectúa las transacciones” (Ukmar, 2003, pp. 291).

Los establecimientos permanentes personales alcanzan a los servicios de representación realizadas por personas dependiente de la empresa, quienes a nombre de ésta concretan contratos o realizan alguna actividad.

3.5. Lista positiva de establecimientos permanentes

Los convenios y tratados multilaterales y bilaterales adoptan generalmente, aunque con alguna variación de acuerdo a los intereses de cada Estado la siguiente lista de posibles situaciones que pueden ser considerados como establecimientos permanentes:

Sede de dirección. “Lugar donde se asumen decisiones significativas respecto de la totalidad o parte de la actividad de la empresa no residente” (Ibid, pp. 278). Definición que manifiesta que una sede de negocios no es un lugar donde se ejecuta una decisión sino que es el lugar donde se toma la decisión y se ejecuta un negocio, en tal sentido, García Prats señala que: “la sede de dirección implica la existencia de personal con autoridad para decidir la política empresarial de la

parte de la empresa y no solo la de ejecución decidida en otro lugar (casa matriz u otro) ni tampoco la meramente representativa” (ob.cite, ibid. pp. 278)

Sucursal. “Es una rama de la empresa dotada de cierto grado de independencia económica y comercial; es parte de una organización con registros contables separados, pero que carece de autonomía jurídica y siempre depende de la misma empresa” (Ibid, pp. 285), es decir, que una sucursal puede celebrar negocios de forma independiente, lleva su propia contabilidad, sin embargo no tiene patrimonio propio, ni personalidad propia toda vez que actúa con el de la casa matriz.

Oficina. “Es la unidad organizativa dispuesta para la gestión de los aspectos administrativos de la actividad, mientras en los talleres o en los ateleirs tiene lugar los procesos estrictamente productivos; ninguna de estas instalaciones requiere independencia económica con respecto a la empresa” (ibid, pp. 285), se considera como establecimiento permanente debido a que las gestiones administrativas que se realizan posibilitan la culminación de un negocio, determinando un lugar fijo de negocios.

Fábricas y talleres. “Establecimiento dotado de la maquinaria, herramientas e instalaciones necesarias para la fabricación de ciertos objetos, obtenidos de determinados productos o transformación industrial de una fuente de energía...” (Ossorio, 1992, pp. 308). Se deduce que este es un lugar fijo de negocios físico toda vez que existen instrumentos físicos que hacen posible que la actividad desarrollada se haga efectivo. Por otra parte cabe señalar que los talleres en lo que se refiere a los establecimientos permanentes tiene la misma función que una fabrica, es decir, que se constituye en un lugar fijo de negocios, puesto que conforma un “establecimiento laboral donde se realizan trabajos manuales y sin la complejidad y dimensiones de una fábrica” (Ossorio, 1992, pp. 735).

1. **Las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.** Son considerados establecimientos permanentes debido a que su extracción determina una utilidad para la empresa que la realiza, determinado un disfrute industrial de estos recursos.

2. **Las obras de construcción, instalación o montaje.** La construcción de carreteras, edificios, túneles, etc., o la instalación o montaje de diferentes actividades constituyen trabajos en un determinado lugar, trabajos que son efectuados en diferentes lapsos de tiempo que pueden caracterizarlo como una actividad eventual o permanente.

Los lugares e instalaciones descritos se consideran como establecimientos permanentes, configurándose en el elemento objetivo de esta figura jurídica, asimismo, esta actividad debe ser realizada con una animó de permanencia.

Dentro de las situaciones que pueden considerarse como establecimientos permanentes también se encuentran los agentes dependientes de la empresa, y en algunos casos como el Convenio Modelo de la ONU también incluyen dentro de esta figura a las aseguradoras.

3.6. Lista negativa de establecimientos permanentes

De acuerdo a los convenios modelos para evitar a doble imposición tributaria internacional, se observa que en lo que son los establecimientos permanentes se establece una lista negativa de estos, que se consideran como "...disposiciones que buscan impedir el sometimiento de una empresa extranjera a la potestad tributaria del Estado de la fuente, si realiza en este último,

actividades que pueden calificarse únicamente como preparatorias o auxiliares” (Montaño, 2004, pp.59).

Ibáñez (1997, pp. 970, 971) refiere que se considera que el término de establecimiento permanente no incluye algunos supuestos:

- a) El uso de instalaciones que únicamente realizan almacenaje, exponen o entregan bienes o mercancías que son de la empresa;
- b) El mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantener un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otras empresa;
- d) El mantener un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar compras de bienes o mercancías o de recabar información para la empresa;
- e) El mantener un lugar fijo de negocio con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) El mantener un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los ordinales a) hasta e), si el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserva su carácter auxiliar o predatorio.

La lista negativa se divide en diferentes actos, los cuales tienen esta naturaleza de preparatorias o auxiliares, las que se conocen como las excepciones a los establecimientos permanentes que se suscitan en aquellas actividades que pese a ser ejercidas en una instalación fija de negocios son de carácter meramente preparatorio o auxiliar, lo cual indica que estas actividades no generan una utilidad.

Entre estos también se encuentran el algunos Convenios Modelos los comisionistas o corredores independientes que realizan actividades para la empresa extranjera por la naturaleza de servicios que prestan habitualmente.

3.7. El establecimiento permanente en Bolivia

La legislación boliviana no cuenta con un concepto de establecimiento permanente, limitándose a determinar al respecto que dentro de los sujetos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, están de acuerdo al artículo 45 de la Ley N° 843 los **“establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas”**, si bien refleja una idea global de la figura estudiada, no especifica los elementos y características que rijan su aplicación, motivo que impulsa el presente análisis en cuanto a la inclusión en la legislación boliviana del establecimiento permanente.

4. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS DE LA ENCUESTA

Para demostrar las dimensiones de la variable dependiente “se evitará la doble imposición tributaria”, y de la variable independiente referente a “la inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que permita regulación de la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano”, se realizó el análisis estadístico tomando en consideración los siguientes pasos:

- El vaciado de datos correspondientes a los abogados que se realizó bajo un ordenamiento factorial.
- Se utilizó herramientas estadísticas como ser tablas de frecuencia e histogramas.
- El software utilizado para el procesamiento de la información recolectada, fue el paquete estadístico para las Ciencias Sociales (SPSS).

En base a estas consideraciones, a continuación se presentan los resultados de las dimensiones de la variable dependiente e independiente de la investigación.

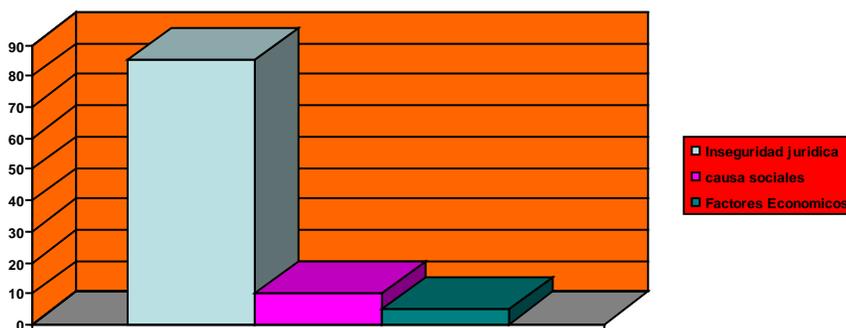
Los resultados de la pregunta N° 1: Las causas que evitan la inversión de empresas extranjeras son:

TABLA N° 1

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
Inseguridad Jurídica	51	85%
Sociales	6	10%
Factores económicos	3	5%
Otros	0	0%

GRÁFICO N° 1

Resultados de la pregunta N° 1: Las causas que evitan la inversión de empresas extranjeras son:



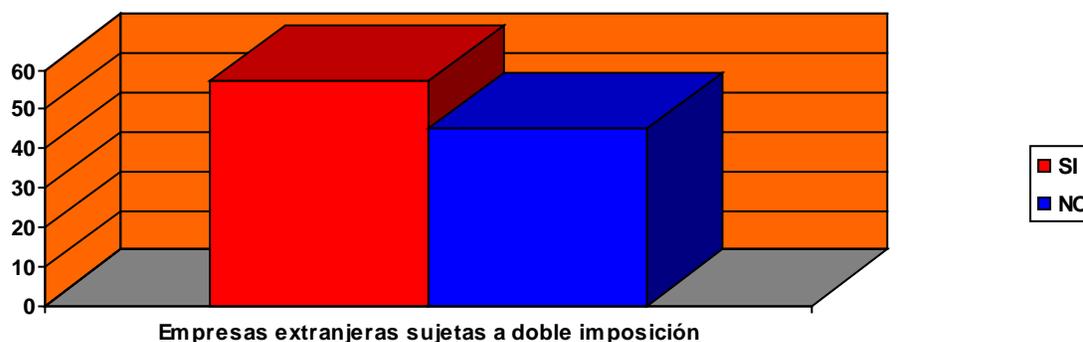
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 1 y Gráfico N° 1 que la población encuestada manifiesta en un 85% que la inseguridad jurídica es una de las causas que evitan las inversiones extranjeras, debido a que no existen leyes que protejan a las empresas extranjeras, además, debe considerarse la modificación de leyes y el gobierno inestable, lo cual determina que no existan garantías para la inversión, lo que repercute en la falta de desarrollo; en segundo lugar consideran con un 10% son por causas sociales, puesto que la inestabilidad social repercute en lo económico y; en tercer lugar con un 5% los factores económicos por la falta de mercados, recursos económicos en las empresas, además, de no existir fomento a las inversiones.

Los resultados de la pregunta N° 2: Las empresas extranjeras que invierten en Bolivia están sujetas a una doble imposición tributaria.

TABLA N° 2

Categoría	Frecuencia	Porcentaje
SI	34	57%
NO	27	45%

GRÁFICO N° 2



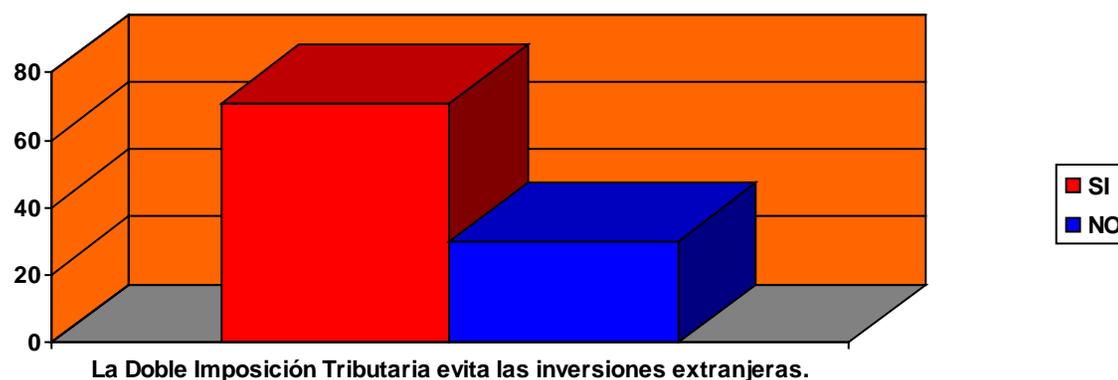
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 2 y Gráfico N° 2 que la población encuestada manifiesta en un 57% las empresas extranjeras que invierten en Bolivia si están sujetas a la doble imposición tributaria internacional, debido a que no se cuenta con leyes que determinen que no se pague dos impuestos, uno en Bolivia y otros en el país de la empresa; en segundo lugar consideran con un 45% las empresas extranjeras no están sujetas al pago de doble impuesto, porque existen convenios y mecanismo como el tax credit que evitan la doble imposición tributaria.

Los resultados de la pregunta N° 3: La doble imposición tributaria internacional, que se entiende, como el pago de dos impuestos similares por una misma actividad (en el país de domicilio de la empresa y en el país fuente de ingresos), es una causa para evitar la inversión extranjera.

TABLA N° 3

Categoría	frecuencia	Porcentaje
SI	43	71%
NO	18	30%

GRÁFICO N° 3



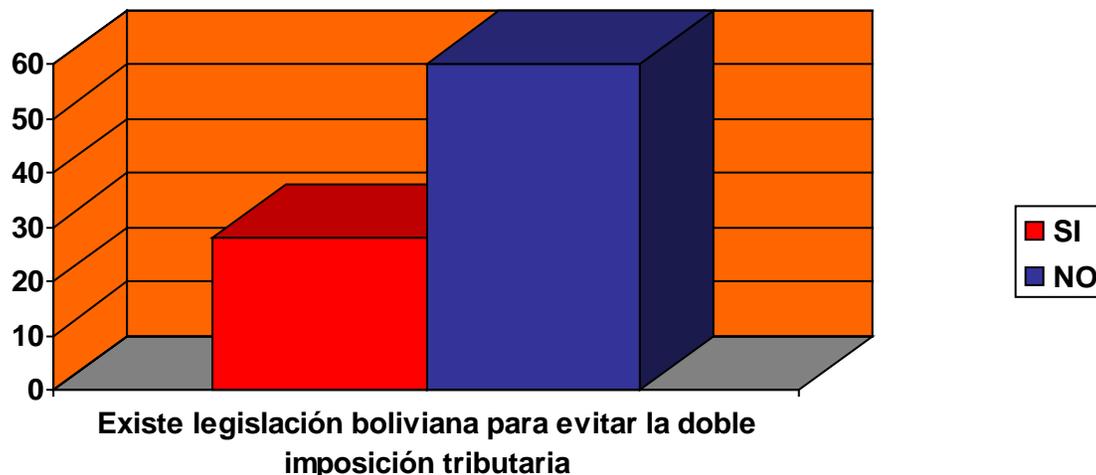
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 3 y Gráfico N° 3 que la población encuestada manifiesta en un 71% que la doble imposición tributaria internacional es una causa que evita las inversiones extranjeras, debido a que el pago de dos impuestos resulta ser muy oneroso para las empresas extranjeras; además, de no existir muchos convenios suscritos al respecto, lo que no incentiva las inversiones; en segundo lugar consideran con un 30% la doble imposición no evita las inversiones, porque las empresas extranjeras que invierten en otros países ya saben que se someterán al pago cuantioso de impuestos, lo cual está considerado en su presupuesto.

Los resultados de la pregunta N° 4: Existe legislación en Bolivia para evitar la doble imposición tributaria de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano.

TABLA N° 4

Categoría	frecuencia	Porcentaje
SI	17	28%
NO	36	60%

GRAFICO 4



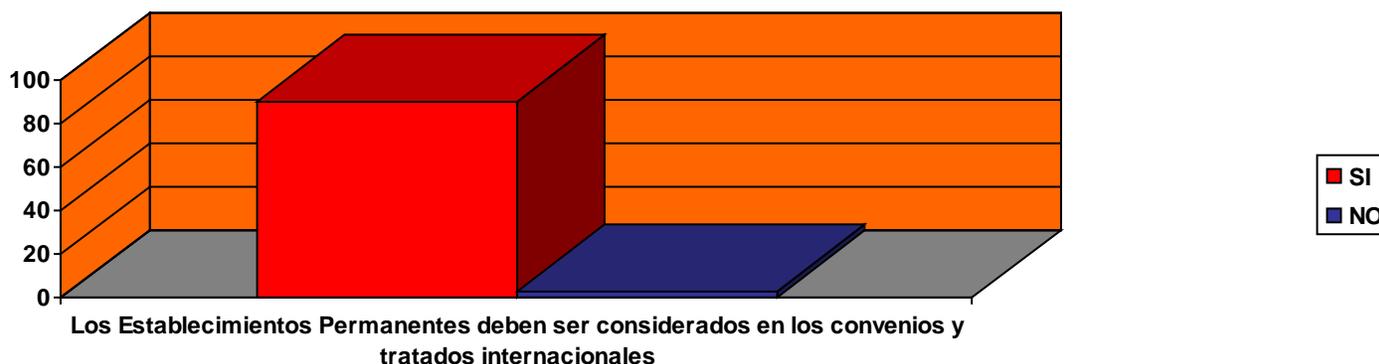
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 4 y Gráfico N° 4 que la población encuestada manifiesta en un 28% que existe legislación boliviana para evitar la doble imposición, toda vez que consideran que el Código Tributario, la Ley 843, Decreto Supremo 24051 y normativa referente al Impuesto a las Transferencias e Impuestos al Valor Agregado regulan este aspecto, además de contar con Convenios de doble imposición suscritos con España, la Comunidad Andina; en segundo lugar los encuestados en un 60% consideran que no existe legislación boliviana que eviten la doble imposición tributaria internacional, porque existen vacíos legales al respecto en la legislación interna.

Los resultados de la pregunta N° 5: El reconocimiento del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano debe tomar en cuenta los convenios y tratados internacionales.

TABLA N° 5

Categoría	frecuencia	Porcentaje
SI	54	90%
NO	2	3%

GRAFICO 5



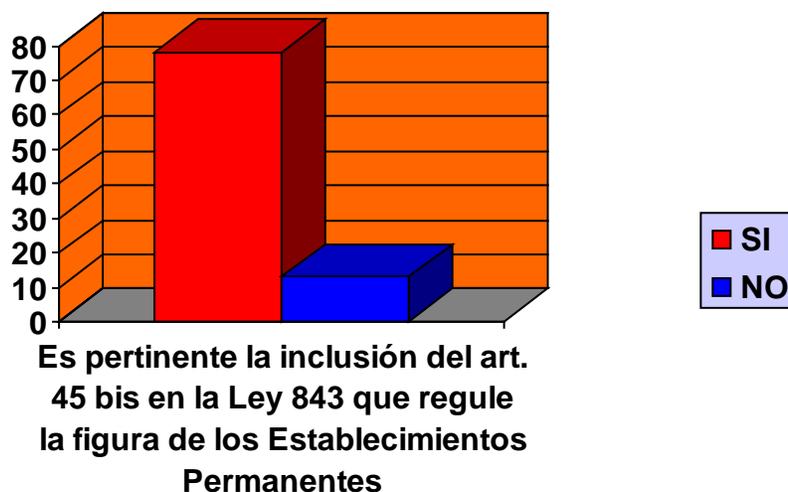
Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 5 y Gráfico N° 5 que la población encuestada manifiesta en un 90% que los Establecimientos Permanentes deben ser considerados en los convenios y tratados internacionales, para que su aplicación sea constitucional, a efectos de evitar abusos por parte de los extranjeros y poder tener buenas relaciones internacionales con otros países, contando con normativa que rijan estas relaciones; en segundo lugar los encuestados en un 3% consideran que los Establecimientos Permanentes no deben ser considerados en los convenios y tratados, porque ello depende de la actividad de la empresa.

Los resultados de la pregunta N° 6: Considera pertinente la inclusión del artículo 45 bis de la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano.

TABLA N° 6

Categoría	frecuencia	Porcentaje
SI	47	78%
NO	8	13%

GRAFICO N° 6



Se observa de los datos obtenidos en la Tabla N° 6 y Gráfico N° 6 que la población encuestada manifiesta en un 78% que es pertinente la inclusión de los Establecimientos Permanentes en el art. 45 bis de la Ley 843, para contar con normativa clara y expresa que nos permita mayores recaudaciones y control a las empresas extranjeras; además de poder contar con normativa para la suscripción de convenios; en segundo lugar los encuestados en un 8% consideran que no es pertinente incluir los Establecimientos Permanentes en la legislación boliviana, con el objeto de dar a las empresas nacionales mayor oportunidad de crecimiento.

5. MATRIZ DE DOCIMASIA DE LA HIPÓTESIS

a) Variable dependiente.

En el cuestionario 2 se presentan los resultados sistematizados de la variable dependiente, respecto a que si *“Se evitará la doble imposición tributaria”* mismos que permitieron realizar la docimasia de la hipótesis

Tabla N° 7

Resultados de la variable dependiente *“Se evitará la doble imposición tributaria”*

DIMENSIÓN	INDICADOR	ABOGADOS
Doble imposición	Establecer si las empresas extranjeras que invierten en Bolivia están sujetas a una doble imposición tributaria	Si ■ No □

b) Variable independiente.

En los cuestionarios 1, 3, 4, 5, y 6 se presentan los resultados sistematizados de la variable independiente, respecto a que si *“La inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que permita regulación de la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano”* mismos que permitieron realizar la docimasia de la hipótesis

Tabla N° 8

Resultados de la variable independiente *“La inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que permita regulación de la figura del establecimiento permanente*

de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano”.

DIMENSIÓN	INDICADOR	ABOGADOS
Inversión	Identificar si la doble imposición tributaria internacional, que se entiende, como el pago de dos impuestos similares por una misma actividad (en el país de domicilio de la empresa y en el país fuente de ingresos), es una causa para evitar la inversión extranjera	Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>
	Identificar si existe legislación en Bolivia para evitar la doble imposición tributaria de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano.	Si <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>
Legislación	Identificar si la inseguridad jurídica es una de las causas que en mayor grado evitan la inversión de empresas extranjeras	Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>
	Determinar si el reconocimiento del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano debe tomar en cuenta los convenios y tratados internacionales	Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>
Inclusión	Establecer la pertinencia de la inclusión del artículo 45 bis de la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano	Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>

La matriz de docimasia de la hipótesis, permite reconocer que:

- ✓ La inseguridad jurídica, es una de las principales causas que evitan las inversiones extranjeras en Bolivia, de acuerdo a los datos obtenidos de la población encuestada no se cuenta con legislación fiscal que regule las actividades que realizan las empresas extranjeras en Bolivia, por lo que es necesario regular mecanismos que eviten figuras como la doble imposición tributaria internacional, al que pueden verse sometidas estas empresas, lo que evita que éstas inviertan por las condiciones fiscales inseguras y poco atractivas.

- ✓ Se conoce que el pago de dos impuesto similares por una misma actividad, disminuye e incluso puede anular las utilidades de las empresas extranjeras, por lo que estas en el estudio de campo que realizan determinan que países son mas atractivos para sus inversiones, para lo cual consideran aspectos legales, sociales, económicos y otros; siendo la falta de legislación una causa para evitar inversiones en nuestro país.
- ✓ Asimismo, los encuestados consideran que al no existir normativa que regulen los mecanismos que eviten la doble imposición tributaria, muchas de las empresas extranjeras que realizan actividades en Bolivia se ven alcanzadas por la doble imposición tributaria internacional, siendo esta una causa fiscal que evita las inversiones extranjeras.
- ✓ Se establece que no existe legislación boliviana para evitar la doble imposición tributaria internacional, siendo la única base los convenios suscritos con otros países.
- ✓ Se tiene que el Establecimiento Permanente, debe formar parte de los convenios y tratados internacionales que suscriba Bolivia, al ser un mecanismo para evitar la doble imposición tributaria, lo que determina la necesidad de regular esta figura en la legislación boliviana tributaria, a efectos de contar con base normativa al respecto, que adopte los lineamientos de nuestro país, para la suscripción de convenios.
- ✓ Por lo que se confirma la hipótesis de investigación, toda vez que la falta de normas que protejan a las empresas extranjeras de problemas como la doble imposición tributaria internacional, genera inseguridad jurídica para las inversiones en materia tributaria, causando perjuicios a la economía boliviana y la competitividad ante el mercado internacional; en consecuencia si bien las

actividades que realizan las empresas extranjeras se encuentran alcanzadas por el IUE, estableciéndose la figura del establecimiento permanente, no existen reglas claras en cuanto a su aplicación, surgiendo la necesidad de regular esta figura jurídica que permitirá consolidar la potestad tributaria de Bolivia, evitando la doble imposición tributaria, y otorgando a las empresas extranjeras un trato igual que a los nacionales, permitiéndonos contar con un sistema tributario claro que permita atraer capitales externos.

5.1. Casos prácticos sobre la doble imposición tributaria y el establecimiento permanente en Bolivia.

Caso 1. TOTAL E & P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA (TEPB)

La empresa TOTAL E & P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA (TEPB) interpuso recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria contra una Resolución Determinativa emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales -entre otros- por encontrarse observados remesas realizadas a la empresa TOTAL SA a Francia por servicios de asistencia técnica que le presta, sin haber efectuado el pago del Impuestos sobre las Utilidades de las Empresa Remesas al Exterior (IUE-BE), argumentando que al no constituirse como “establecimiento permanente” de dicha empresa, el pago de impuestos por las rentas de tales servicios debe efectuarse en Francia de acuerdo al Convenio para evitar la doble imposición tributaria suscrito entre Bolivia y Francia; ante lo cual la Superintendencia Tributaria Regional y la General mediante las Resoluciones STR/SCZ/Nº 0139/2007 de 8 de junio de 2007 y STG-RJ/0580/2007 de 12 de octubre de 2007, determinan que la empresa TEPB ese constituye como establecimiento permanente de TOTAL SA de Francia, por lo que no corresponde aplicar el Convenio referido, manteniendo el reparo por el IUE-BE a favor de Bolivia.

Al respecto cabe señalar que si bien en función a que se demostró que la empresa TEPB es un establecimiento permanente en Bolivia de la empresa TOTAL SA se encuentra sujeta a los impuestos establecidos en Bolivia, tal reparo no cuenta con respaldo legal en cuanto a los establecimientos permanentes, toda vez que, se remite aplicar normativa que regula las remesas al exterior; además, de no haberse aplicado el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Francia en cuanto a los establecimientos permanentes, limitándose a analizar la parte que regula los beneficios obtenidos por Francia; lo que demuestra la necesidad de contar con normativa interna propia que regule los establecimientos permanentes que otorguen seguridad jurídica tanto a Bolivia como a las empresas Extranjera de la imposición de impuestos.

Por otra parte, también se observa que se impone el pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresa Remesas al Exterior (IUE-BE), por actividades de telecomunicación parcialmente realizadas en el país por las empresas alemanas DETESTA y PLENEXIS a favor de la empresa TOTAL E & P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA (TEPB), bajo la suposición de que son establecimientos permanentes en Bolivia, sin haberse demostrado que tienen su domicilio en Alemania; aspecto que determina que ante estas situaciones las empresas extranjeras se encuentre con cierta incertidumbre jurídica en cuanto a la imposición de normas, puesto que se esta confundiendo actividades parcialmente realizadas con actividades permanentes que deben regularse bajo la figura de los establecimientos permanentes, lo que determina la necesidad de contar con una regulación específica al respecto.

Caso 2. TOTAL E & P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA (TEPB)

La empresa TOTAL E & P BOLIVIA SUCURSAL BOLIVIA (TEPB) (francesa), también fue sujeto de otra controversia en la vía judicial en la que impugnó una 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 (francesa), rentas por tales servicios que señala se encuentra sujetos a los impuestos establecidos en Francia, señalando que no corresponde que se aplique el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Francia, debido a que es aplicable al Impuesto a las Rentas Presuntas de las Empresas IRPE y no así al Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas (IUE); ante lo cual la Corte Suprema de Bolivia mediante el Auto Supremo N° 841 de 11 de diciembre de 2007, determina la aplicación correcta del Convenio, puesto que lo que se esta gravando son las rentas obtenidas por las actividades realizadas en territorio boliviano por la empresa (TEPB), en función al principio de territorialidad; aspecto que determina la necesidad de contar con la regulación específica de la figura del establecimiento permanente que permita un sustento legal para gravar las rentas obtenidas en nuestro país, aún cuando la denominación del impuesto sobre la renta o patrimonio cambie en los Estados que suscriban convenios.

Caso 3. TRANS AMERICAN AIRLINES SA “TACA PERU”

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) por la gestión 2002, en virtud a la Decisión 40 de la Comunidad Andina que establece en su artículo 8 que los beneficios de las empresas de transporte, aéreo, terrestre, lacustre y fluvial están sujetos a los impuestos del país miembro en el que se encuentren domiciliadas; ante lo cual la Superintendencia Tributaria General mediante la Resolución STG-RJ/0009/2007 de 5 de enero de 2007, en aplicación del principio de legalidad y la prelación normativa prevista en la Constitución Política del Estado y artículos 2 y 12 de la Ley 1340 (Código Tributario abrogado) concordante con el art. 5 de la Ley 2492 (Código Tributario vigente), confirma el rechazo de acción de repetición efectuado por el Servicio de Impuestos

Nacionales, toda vez que, la empresa no acredita a tiempo de su solicitud la constitución de su domicilio en Perú, sino hasta el 2004, lo cual determinó al exención al pago del IUE desde la acreditación del domicilio, en aplicación preferente de las normas internas en cuanto a los requisitos específicos que se deben cumplir en territorio nacional para acceder a un beneficio como es la exención del pago de impuestos.

Al respecto, cabe señalar que si bien se suscriben convenios para evitar la doble imposición tributaria como es la Decisión 40 de la Comunidad Andina, como otros convenios, ante estos siempre debe prevalecer la aplicación del Constitución Política del Estado Boliviana que determina en su legislación nacional requisitos específicos que se deben cumplir para acceder a una determinada figura jurídica; lo cual nos permite afirmar la necesidad de contar con normativa interna que regule el establecimiento permanente, con el objeto de que sean base para la suscripción de convenios con otros estados, e incluso de aplicación preferente, en virtud a los principios rectores de la Constitución Política del Estado o cuando no existen convenios suscritos con otros países.

CAPÍTULO III

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. CONCLUSIONES

El estudio de los establecimientos permanentes emerge de la necesidad de contar con normativa interna donde se regule un mecanismo que tienda a evitar la doble tributación internacional al que puede estar sometida una empresa extranjera con domicilio en el exterior que desarrolle actividades en Bolivia; por lo que surge como propuesta de investigación el incluir en la Ley N° 843 un artículo que regule el mecanismo referido, en base a las siguientes conclusiones:

CONCLUSIONES A PARTIR DE LOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1.1. A partir del objetivo específico N° 1: Analizar la legislación nacional e internacional respecto al establecimiento permanente de las empresas internacionales.

- Si bien la legislación tributaria establece que las personas naturales o jurídicas deben constituir domicilio fiscal en territorio boliviano, no determina el tratamiento fiscal que se debe dar a las empresas extranjeras que realizan sus actividades en territorio boliviano sin constituir un domicilio fiscal en el mismo, debido a que sus domicilios fiscales están constituidos en otro Estado; en este entendido, se hace necesario regular la figura del establecimiento permanente que permitirá determinar la aplicación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en relación a las actividades que se realizan en territorio boliviano por las referidas empresas,

evitando que las mismas se vean alcanzadas por la doble imposición tributaria con el pago de dos impuestos similares a la renta que emergen de dichas actividades, otorgándoles seguridad jurídica para sus inversiones.

- En ese entendido, del análisis de la normativa interna se tiene que Bolivia ejerce su soberanía fiscal frente a otros Estados, por lo que las leyes bolivianas se aplican a personas nacionales como extranjeras, rigiendo sus relaciones internacionales en resguardo de los intereses nacionales, en consecuencia las inversiones extranjeras se encuentran sometidas a sus leyes nacionales.
- Las normas tributarias tienen alcance en todo el territorio nacional, lo que determina que Bolivia adopta el *“principio de la fuente”*; consecuentemente, siendo que los convenios y tratados por prelación normativa se aplican con preferencia a las leyes y normas reglamentarias, emerge la necesidad de regular *“el establecimiento permanente”*, a efectos de contar con base legal para la suscripción de convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional.
- En Bolivia rige el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) que se aplica a todas las utilidades obtenidas en territorio boliviano por nacionales o extranjeros, en virtud al *“principio de la fuente”*; en cuyo entendido, se dispone que son sujetos pasivos del IUE las sucursales, agencias y establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior.
- El *establecimiento permanente*, si bien se encuentra alcanzado por el IUE, no cuenta con una norma jurídica donde se regule las características que lo

configuran y los casos que son considerados como tales y cuales no; aspecto de determina que Bolivia carezca de regulación respecto a este mecanismo que tiende a evitar la doble imposición tributaria internacional, mismo que se encuentra contenido en los convenios que se suscriben para evitar este fenómeno.

- Bolivia regula las actividades parcialmente realizadas, estableciendo un trato diferenciado en cuanto a la aplicación del IUE, toda vez que, presume que el 16% de los ingresos brutos obtenidos en el país son rentas netas de fuente boliviana; norma que podría alcanzar a las actividades realizadas con cierta permanencia, al no contar con normativa específica, generando un panorama negativo para las inversiones externas.
- En el ámbito internacional existen convenios modelos para evitar la doble imposición internacional, que son adoptados por los países para poder suscribir convenios y permitir su desarrollo económico; entre estos convenios están el de la OCDE, ONU, Decisiones 40 y 578 de la CAN y el de la ILADT.
- El Convenio de la OCDE, establece que los establecimientos permanentes se entienden como lugares fijos de negocios; especifica que casos se entienden como tales y cuales no, por ser de carácter preparatorio o auxiliar; determina un lapso de duración de 12 meses para las construcciones, instalaciones o montaje para que sean considerados como tales y; considera a los agentes dependientes dentro de esta figura, es de carácter mixto, tanto para los países de residencia como el de la fuente.

- El Convenio de la ONU, concuerda con la OCDE en cuanto a la definición y algunos casos que se consideran como tales y cuales no; sin embargo, reduce a 6 meses el lapso de tiempo que deben durar las obras de construcción, proyecto de instalación o montaje e incluye las actividades de inspección, servicios de consultoría y agentes dependientes de la empresa y las aseguradoras; es decir, que no se aleja de las bases establecidas en la OCDE, empero, es mas amplia, en beneficio de los países de la fuente.
- La Decisión 40 de la CAN, no regula de forma especifica los establecimientos permanentes; sin embargo en el artículo de beneficios de las empresas considera actividades similares a los establecimientos permanentes (OCDE y ONU) que se desarrollen por representantes o instalación de lugares que den lugar a beneficios o utilidades, a efectos que estén gravadas por el Estado fuente; lo cual puede dar lugar a una incertidumbre jurídica evitando que se inviertan en los países en desarrollo.
- La Decisión 578 de la CAN, en concordancia con la Decisión 40, no regula los establecimientos permanentes y considera actividades con características similares en la parte de los beneficios de las empresas; empero, aclara que la actividad puede ser parcial o permanente y que en caso de desarrollarse la actividad en diferentes países, cada uno de estos, puede gravar el ingreso que se genere en su territorio, como si se tratará de empresas independientes; lo cual determina que la figura de los establecimientos permanentes sea confusa en incluso carezca de importancia.
- La ILADT, en la parte de definiciones, hace referencia a los establecimientos permanentes como lugar fijo de negocios, aclarando que las actividades de construcción, montaje y de supervisión deben sobrepasar los 6 meses y; que

actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar no se encuentra dentro de esta figura; empero, no determina que otros casos se consideren como establecimientos permanentes y cuales no; además, no toma en cuenta a los agentes dependientes y aseguradas como en el convenio ONU.

- Del análisis de los convenios internacionales, se tiene que la definición de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE es mas restringida a la que adopta el modelo de la ONU la cual contempla situaciones adicionales; en cambio el modelo de la CAN no tiene una definición expresa de esta figura jurídica, empero, toma algunas situaciones similares al de los convenios de la OCDE y ONU; por su parte la ILADT considera los establecimientos permanentes de forma muy amplia.
- De los convenios suscritos por Bolivia en relación a los establecimientos permanentes, se tiene que el único convenio que adopta la Decisión 40 de la CAN, es con Argentina; puesto que en los otros convenios se adopta las definiciones de los modelos de la OCDE y ONU, con algunas particularidades.
- En función a las normas internas, convenios modelos internacionales y convenios suscritos por Bolivia, considerando que nuestra legislación se rige por el principio de la fuente, el modelo mas adecuado en el que se considera el principio de la fuente, sin ingresar a una definición demasiado extensa del establecimiento permanente es el modelo de la ONU, la cual permitirá atraer inversiones extranjeras tanto de países desarrollados como en desarrollo, puesto que otorga una visión clara de esta figura con las particularidades que se crean convenientes.

1.2. A partir del objetivo específico N° 2: Identificar las características de la doble imposición tributaria en la expansión de las actividades de las empresas internacionales.

- La globalización de las actividades internacionales, dan lugar a problemas entre potestades tributarias o soberanías fiscales, es decir, que dos países pretenden gravar un mismo hecho imponible, aun mismo contribuyente, con un impuesto similar, situación que se suscita debido a que los países adoptan diferentes principios de nacionalidad, domicilio o fuente, provocando la doble imposición tributaria internacional.
- El problema de la doble imposición tributaria internacional ha adquirido una relevancia cada vez mayor a nivel internacional, puesto que va contra las políticas actuales que tienden a la expansión de actividades a nivel mundial, toda vez que los Estados pretenden hacer valer sus políticas fiscales frente a actividades que sean desarrolladas por sus residentes y por las utilidades que se obtienen en su territorio.
- Bolivia adopta el principio de la fuente, por lo que grava todas las utilidades que se obtiene en su territorio, lo que determina que deba incluir en su legislación normativa que evite posibles conflictos de doble imposición que pueden surgir con países que adopten el principio de domicilio.
- El pago de impuestos similares a la renta en dos países diferentes sobre la misma actividad, genera condiciones económicas poco atractivas para el inversionista extranjero, toda vez que sus utilidades se ven disminuidas e incluso eliminadas; por lo que Bolivia debe adoptar medidas unilaterales, bilaterales o multilaterales que eviten este fenómeno, a efectos de otorgar

mejores condiciones para las inversiones y generar su competitividad frente a otros países.

- Las medidas unilaterales, se enmarcan en la legislación interna, por lo que Bolivia a través de su normativa tributaria debe otorgar un panorama fiscal expreso y transparente en relación a las inversiones extranjeras, que tiendan a evitar la doble imposición tributaria internacional otorgando seguridad jurídica.
- Entre las medidas bilaterales esta la suscripción de convenios para evitar la doble imposición tributaria internacional con otros países, de los cuales forman parte los establecimientos permanentes, lo que sustenta la necesidad de contar con normativa tributaria boliviana que regule esta figura jurídica a efectos de tener base para la suscripción de convenios.

1.3. A partir del objetivo específico N° 3: Identificar las características del establecimiento permanente en las empresas internacionales.

- El establecimiento permanente pertenece al ámbito del Derecho Tributario internacional y surge como un mecanismo para evitar la doble imposición tributaria internacional, puesto que soluciona las incompatibilidades entre países que adoptan el principio de la fuente y del domicilio o residencia.
- Bolivia siendo un país en desarrollo requiere atraer capital extranjero que fortalezca su economía, en consecuencia al adoptar el principio de la fuente, debe incluir mecanismos internacionales que eviten problemas como el de la doble imposición tributaria internacional, encontrándose entre estos el *establecimiento permanente*.

- Bolivia, debe contar con una política fiscal que permita mayores recaudaciones, por lo que requiere contar con normativa expresa y clara en cuanto a mecanismos que tiendan a evitar la doble imposición tributaria que determina condiciones desfavorables para los inversionistas extranjeros.
- El establecimiento permanente permitirá definir la soberanía fiscal de Bolivia, puesto que determina si la actividad desarrollada por una empresa extranjera que se configure dentro de uno de los casos considerados como tales, estará sujeta al pago del IUE por las utilidades obtenidas, al igual que los nacionales, evitando que existan confusiones con las actividades parcialmente realizadas en el país que tiene un trato diferente en cuanto a la rentas netas de fuente boliviana.
- El establecimiento permanente tiene como fin perseguido hacer posible la cooperación e integración económica con otros países, abriendo el camino para la creación o ampliación de espacios económicos que tiendan a facilitar las relaciones internacionales.
- Bolivia tiene la necesidad de implementar políticas fiscales a nivel nacional e internacional en su legislación, toda vez que las empresas extranjeras antes de realizar sus inversiones en diferentes países efectúan un sondeo de las condiciones económicas y jurídicas a las que someten, lo cual significa que analiza el conjunto de precios, costos, incentivos, esquema fiscal nacional e internacional sobre los tributos que gravan la renta de las actividades empresariales.

- Las ventajas que los inversores externos tienen con la regulación del establecimiento permanente, es que al evitar una doble imposición internacional aumenta la rentabilidad de sus inversiones; mejora su competitividad empresarial; aumenta su capacidad exportadora y refuerza el acceso a terceros mercados, entre otros.

CONCLUSIONES A PARTIR DEL OBJETIVO GENERAL:

1.4. A partir del objetivo general: Proponer la inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano para que estas no paguen doble imposición tributaria.

- La inclusión de la figura del establecimiento permanente, permitirá otorgar **seguridad jurídica** a las empresas extranjeras en cuanto a sus inversiones, a través de una legislación tributaria específica que regule las actividades que se consideren establecimientos permanentes, en resguardo de la soberanía fiscal que tiene Bolivia frente a otros Estados, puesto que se quiere regular de forma específica un mecanismo internacional que evite uno de los problemas que impide las inversiones extranjeras como es la doble imposición tributaria internacional.
- El legislador debe observar la naturaleza de los instrumentos fiscales que permite la coordinación de políticas internacionales para atraer inversiones, en este entendido el Establecimiento Permanente es un instrumento que protege a los países subdesarrollados como Bolivia en relación a la utilización de sus recursos naturales y creados.

- La importancia de introducir en la legislación tributaria una norma dedicada a las actividades permanentes que realizan empresas extranjeras con domicilio en el exterior, radica en que su aplicación es directa, además, de ser base para la suscripción de convenios bilaterales, sin la necesidad de recurrir a convenios modelos internacionales que pueden ser propuestos por el otro Estado contratante a su conveniencia, incluso en contra del principio de la fuente que rige en nuestro país.
- La regulación de la figura del establecimiento permanente determina que la legislación boliviana otorgue seguridad jurídica a las empresa inversoras, además, se generan mayores recaudaciones para nuestro país, permitiendo a la vez reforzar las relaciones internacionales.
- Las ventajas que implica la inclusión del establecimiento permanentes en nuestra regulación, en el ámbito económico determinará el incremento de la oferta de bienes y servicios productivos del país; reforzará la estructura productiva nacional al atraer capital extranjero, modernizará las estructuras empresariales locales a un marco comercial más abierto, generando mayor competitividad para la atracción de inversiones.
- En materia social permitirá la generación de mayores fuentes de trabajo, la especialización de trabajos técnicos y profesionales.

2. RECOMENDACIONES

- Se recomienda que a través de los Ministerios correspondientes se cree un equipo profesional conformado por profesionales especializados en materia tributaria e internacional entre otros para la participación en las negociaciones y suscripción de convenios y tratados para evitar la doble imposición tributaria.
- Se recomienda establecer medios de control fiscal para el comercio electrónico, que posibilite la regulación del establecimiento permanente en este ámbito.
- Se recomienda la difusión de la normativa fiscal referente a las inversiones, con el objeto de crear mayor conocimiento e intereses en estudiantes y profesionales que puedan promover la investigación en temas internacionales en pro de Bolivia.
- Se recomienda mayor control a las empresas extranjeras a efectos de evitar posibles evasiones fiscales.
- Se recomienda tener en cuenta la propuesta de esta investigación.

CAPÍTULO IV PROPUESTA

PROYECTO DE LEY DE LA INCLUSIÓN DEL ARTÍCULO 45 BIS, EN LA LEY Nº 843

**Ley Nº.....
dede.....dede inclusión del artículo 45 bis de la Ley Nº 843**

Exposición de motivos

La potestad tributaria es la facultad que tiene un Estado, para que a través de una norma legal emitida en resguardo del principio de legalidad pueda crear impuestos y exigir su pago a las personas que se encuentren desarrollando una actividad en su ámbito espacial; con la expansión de actividades a nivel internacional se generan relaciones entre diferentes Estados como también problemas de diferente índole, económicas, culturales, fiscales, etc., en tal entendido, en materia tributaria internacional emerge como uno de los problemas la doble imposición tributaria internacional, donde una persona natural o jurídica se ve alcanzada por la imposición de dos potestades tributarias que imponen el pago de un impuesto similar a la misma actividad, lo que significa el doble pago de impuestos; ante tal fenómeno, toda vez que la potestad tributaria de un Estado se rige por diferentes vínculos como ser el de nacionalidad, domicilio, residencia, fuente, etc., es necesario que un Estado cuente con normativa interna en el que se regule los mecanismos para evitar la doble imposición tributaria internacional en virtud al criterio de potestad tributaria que adopte, con el objeto de contar con normativa que rija para las actividades que extranjeros desarrollan dentro de su territorio de forma permanente,

además, de contar con legislación interna que sea base para la suscripción de convenios internacionales.

En tal entendido, considerando que el criterio que rige la potestad tributaria de Bolivia es el de la fuente, por el que cualquier actividad que se realice en territorio boliviano que genere ingresos se ve alcanzado por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), es necesario contar con legislación interna que determine la potestad tributaria de nuestro país a gravar estas actividades que se efectúan con cierta permanencia por empresas extranjeras, es de gran importancia contar con legislación interna que regule los establecimientos permanentes a efectos de que esa potestad tributaria cuente con el respaldo de principio de legalidad, y a la vez sea base para la suscripción de convenios que tiendan a evitar la doble imposición tributaria internacional.

De acuerdo al artículo 1 de la Constitución Política del Estado, Bolivia es un país libre, independiente y soberano, lo que determina la necesidad de contar con normativa interna que resguarde su soberanía frente a otros Estados; en ese entendido, el Estado Boliviano tiene la facultad de suscribir convenios en procura de fortalecer diferentes ámbitos, como ser el económico, social, tributario, etc.; en tal entendido, 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 siempre deben velar por los intereses del Estado Boliviano.

Asimismo, 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 se puede emitir normas que tiendan a

regular las diferentes actividades que realizan las empresas extranjeras en territorio boliviano.

Por su parte el Código Tributario (Ley N° 2492), en su artículo 2, dispone que las normas tributarias rigen en todo en territorio boliviano, lo que determina que cualquier actividad que se realice en territorio nacional se encuentra bajo la potestad tributaria del Estado boliviano; sin embargo, de conformidad al artículo 5 de la referida Ley, los convenios y tratados internacional suscritos por Bolivia con otros Estados se sobreponen ante el Código Tributario, lo cual podría dar lugar a la suscripción de convenios que vayan en contra de los intereses bolivianos, debido a que en tales convenios específicamente, en lo referente a los convenios para evitar la doble imposición internacional existen cláusulas con mecanismos que tienden a evitar este fenómeno jurídico; sin embargo, estos mecanismos pueden estar consignados de acuerdo a los intereses de los Estados desarrollados en los que generalmente rige el principio de renta mundial, lo que hace necesario que en la legislación interna se cuente con normativa que regulen esos mecanismos para evitar la doble imposición internacional, a efectos que sean la base para la suscripción de los convenios.

Respecto a los establecimientos permanentes, cabe señalar que el Código Tributario (Ley N° 2492) en el artículo 37, de forma general establece que las personas sean naturales, jurídicas, nacionales o jurídicas deben constituir domicilio en territorio boliviano, no obstante, no regula cual es el tratamiento para las actividades e las empresas extranjeras que se encuentran constituidas o domiciliadas en otros país, empero, que desarrollan sus actividades también en territorio boliviano.

Asimismo, en la Ley N° 843 que regula entre otros el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas (IUE), en los artículos. 36, 37 y 42 en función al

principio de la fuente o territorialidad dispone que toda utilidad que emerja de una actividad que se realice en territorio boliviano, se encuentra sujeta la gravamen de este impuesto, 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.

A la vez, se tiene como sujeto pasivo del Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de acuerdo al artículo 37 de la Ley N° 843 a las sucursales, agencias y establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, lo que determina que existe base jurídica para poder regular de forma específica “los establecimientos permanentes”.

De lo anotado, si bien los establecimientos permanentes están como sujeto pasivo del IUE, la normativa no especifica los alcances y elementos de esta figura jurídica que regula esta figura de acuerdo a su naturaleza, puesto que en el artículo 45 de la citada Ley N° 843 se establece que los establecimientos de empresas extranjeras deben efectuar sus registro en forma separada de sus casas matrices y otras sucursales a efectos de determinar los ingresos de fuente boliviana.

De lo anotado se tiene que las sucursales y establecimientos de empresas extranjeras, deben llevar registros contables de forma independiente al de sus casas matrices, a efecto de poder determinar las utilidades de fuente boliviana, sin embargo, no determina que actividades se consideran como establecimientos permanentes, lo que establece la necesidad de contar con legislación específica sobre dicha figura jurídica y mas cuando es un mecanismo internacional que tiende a evitar la doble imposición tributaria internacional, atrayendo mayores inversiones extranjeras evitando que Bolivia se someta a la

normativa externa la respecto que puede dar lugar a la discrecionalidad en su aplicación.

En el marco de la doctrina y normativa citada precedentemente, corresponde realizar incluir en la Ley 843 el artículo bis, en el se regule la figura de los Establecimientos Permanentes, a cuyo efecto se adoptará el Convenio Modelo de las ONU (Organización de Naciones Unidas), tomando en cuenta que los países en vías de desarrollo como Bolivia generalmente buscan una definición muy amplia de establecimiento permanente.

ARTÍCULO ÚNICO.- Se incluye el artículo 45 bis de la Ley N° 843, debiendo quedar el mismo de la siguiente manera:

“El establecimiento permanente es cualquier local fijo de negocios donde se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

I. Se consideran establecimientos permanentes:

- a) Los centros administrativos;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras a otros lugares de extracción, exploración y explotación de recursos naturales;
- g) Las obras de construcción, proyecto de instalación, montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;
- h) La prestación de servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo

proyecto o con un proyecto conexo) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses.

i) Los agentes o representantes dependientes que actúen en nombre de una empresa extranjera respecto a cualesquier actividad que esa persona emprenda de forma habitual en función a un poder para concertar contratos en nombre de la empresa o cuando no cuente con poder mantenga la existencia de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

k) Las empresas aseguradoras si recaudan primas en territorio boliviano o si asegura contra riesgos, salvo por los reaseguros.

II. No se consideran establecimientos permanentes:

a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;

c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;

e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;

III. No se considerará como establecimiento permanente las operaciones comerciales realizadas por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios.

BIBLIOGRAFÍA

a) Libro, folleto y capítulo de libro

García Canseco, O (2003-2004). *Curso de Legislación Tributaria*. (1ª.ed.). La Paz, Bolivia: Instituto de Investigaciones en Ciencias Contables, Financieras y Auditoria UMSA.

Hernández, R. (2007). *Metodología de la investigación*. (3ra. ed). La Paz-Bolivia: Mac Graw – Hill.

Montaño Galarza, C.(2004). Derecho Tributario Internacional “El Establecimiento Permanente”. (1ª.ed). Bogotá, Colombia: Editorial TEMIS SA.

Martín, JM. Rodríguez Usé, G. (1995). *Derecho Tributario General*. (2ª. ed). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma Buenos Aires.

Ossorio, M. (1992). Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales (6a. ed.). Bueno Aires, Argentina: Editorial Heliasta SRL.

Ramos Suyo, J. (2004). *Elabore su tesis en Derecho*. Primera. Perú (s.n).

Troya Jaramillo, J. (1990). *Derecho Internacional Tributario* (1a. ed.). Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional.

Villegas, H (1987). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y tributario*. (4a. ed).Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma Buenos Aires.

Ukmar, V. Lovisolo,A. Adonnino,P. Amatucci,A. Balzani,F. Billardi C.J. et al. (2003). *Curso de Derecho Internacional Tomo 1-2* (1a. ed.). Bogota, Colombia: Editorial TEMIS SA.

Wirker, J. Larios R. (1994). *Metodología jurídica*. (s.n). Mexico: Mc. Graw Hill. Mexico. Universidad Autónoma de México. 1997.

b) Periódicos, cartas al editor.

Pacheco N. (2010, 30 de junio). Las inversiones extranjeras se vienen abajo. *La Razón*.

c) Resumen

Byrne, P. (2005). Convenios para Evitar la Doble Tributación [Resumen Ejecutivo], pp.9 -10 -14 -15.

d) Normas

Constitución Política del Estado (2009). (1a.ed). La Paz-Bolivia: Gaceta Oficial de Bolivia.

Texto Ordenado Ley 843 (2000). La Paz-Bolivia: Servicio de Impuestos Nacionales.

Ley 2492, Código Tributario (2003). La Paz-Bolivia: Servicio de Impuestos Nacionales.

Ley 1606 (2001). La Paz-Bolivia: Servicio de Impuestos Nacionales.

Ley N° 1655 de 31 de julio de 1995, Gaceta Oficial de Bolivia

Ley 1645 de 13 de julio de 2005 Gaceta Oficial de Bolivia

Ley 1462 de 18 de febrero de 1993 Gaceta Oficial de Bolivia

Ley 1643 de 11 de julio de 1993. Gaceta Oficial de Bolivia

Ley 12816 de 16 de diciembre de 1997. Gaceta Oficial de Bolivia

Decreto Supremo No. 14291 de 17 de enero de 1997. Gaceta Oficial de Bolivia

e) Reportes técnicos y de investigación

Lewin, A.(1999). *Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los países andinos*. Informe Final de Consultoría. Comunidad Andina.

f) Materiales electrónicos (fuentes en Internet)

Albornoz, J (2000). Establecimiento Permanente. *Revista de Derecho (Valdivia)* ISSN 0718-0950 on line P. Recuperado el 12 de diciembre de 2008, <http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?script=arttext&pid=S0718-0950200000010000>

Documentos en línea

Documento en varias páginas creada por FUNDAEMPRESA, (2011). *Estadísticas de Registro de Comercio en Bolivia gestión 2010*, <http://www.fundaempresa.org.bo/>

Normativa Andina, Decisión 40 de 16 de noviembre de 1971 y Decisión 578 4 de mayo de 2004. Pagina de la Comunidad Andina. <http://www.comunidadandina.org/>

Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional suscrito por el IDADT. <http://www.iladt.org/frontend/DocumentPage.aspx>

Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional suscrito por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE <http://www.oecd..org/pages/0,3417,es-36288966-36288120-1-1-1-1-1,00.html>

<http://www.lukor.com/not-por/.../20163001.htm>
<http://www.americaeconomia.com/.../empresas-francesa-e-inglesa-produciran-gas-natural-en-Bolivia-desde-2011>
<http://www.noticias24.com/.../morales-nacionalizo-empresas-eléctricas-de-consocio-privadas-en-Bolivia/>
<http://www.qts.de/de/...../sp-cooperacion-tecnica-alemana-en-bolivia.pdf>

ANEXO 1

Carta de solicitud de aplicación del cuestionario, considerando las variables expuestas en la hipótesis.

La Paz, 9 de mayo de 2011

Dra. Heidy Cámara Vergara
PROFESIONAL-ABOGADA
Presente.-

REF.: SOLICITUD DE VALIDACIÓN DE CUESTIONARIO.

De mi consideración:

Encontrándome a la fecha elaborando mi tesis en la materia tributaria para su presentación y defensa en la Universidad Andina Simon Bolivar (UASB), siendo el tema de investigación “La inclusión del artículo 45 bis en la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano para que estas no paguen doble imposición tributaria”, tengo a bien solicitar a su persona por la experiencia en materia tributaria que tiene, valide el cuestionario adjunto a la presente, mismo que tiene como objeto el sustentar las variables expuestas en la hipótesis, para cuyo efecto adjuntó la investigación de tesis para su consideración

Con este particular motivo, saludo a usted atentamente

ANEXO 2

Carta y currículum del abogado consultado

La Paz, 11 de mayo de 2011

Señora Daisy Saavedra Garcia
**COORDINADORA DEL PROGRAMA DE TITULACIÓN EXTRAORDINARIA
(PTE).
UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR (UASB)
Presente.-**

REF.: VALIDACIÓN DE CUESTIONARIO

De mi consideración:

Habiéndose dado lectura a la problemática, objetivos e hipótesis de la Tesis sobre **“La necesidad de incluir en la Ley N° 843 (texto ordenado) la regulación de los establecimientos permanentes de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior”**, considerando las variables expuestas en la hipótesis y de acuerdo a la metodología a ser utilizada para la investigación, se tiene que el cuestionario adjunto a la presente es pertinente con el tema tanto en la forma y el fondo, por lo que tengo a bien validar el mismo.

Con este particular motivo, saludo a usted atentamente

ANEXO 3

Cuadro referentes al cuestionario realizado, en función a las variables dependiente e independiente de la hipótesis.

ANEXO 3

VARIABLE INDEPENDIENTE	DIMENSIÓN	INDICADOR	INSTRUMENTO
------------------------	-----------	-----------	-------------

VARIABLE DEPENDIENTE	DIMENSIÓN	INDICADOR	INSTRUMENTO
Se evitará la doble imposición tributaria	Causas	Identificar las causas que evitan la inversión de empresas extranjeras	CUESTIONARIO
	Doble imposición	Establecer si las empresas extranjeras que invierten en Bolivia están sujetas a una doble imposición tributaria	
La inclusión del artículo 45 bis de la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano	Inversión	Identificar si la doble imposición tributaria internacional, que se entiende, como el pago de dos impuestos similares por una misma actividad (en el país de domicilio de la empresa y en el país fuente de ingresos), es una causa para evitar la inversión extranjera	CUESTIONARIO
	Legislación	Identificar si existe legislación en Bolivia para evitar la doble imposición tributaria de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano	
		Determinar si el reconocimiento del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano debe tomar en cuenta los convenios y tratados internacionales	
Inclusión	Establecer la pertinencia de la inclusión del artículo 45 bis de la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio		

ANEXO 4

Cuestionario

CUESTIONARIO

El presente cuestionario tiene por objetivo el establecer la pertinencia de la inclusión del artículo 45 bis de la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano, por ello le solicito responder con la mayor sinceridad posible.

I.

Actividad: Sexo a) F b) M

II.

1. Las causas que evitan la inversión de empresas extranjeras son:

a) Inseguridad jurídica b) Causas sociales c) Factores económicos

¿Por qué?

.....

2. ¿Las empresas extranjeras que invierten en Bolivia están sujetas a una doble imposición tributaria?

a) Si b) No

¿Por qué?

.....

3. ¿La doble imposición tributaria internacional, que se entiende, como el pago de dos impuestos similares por una misma actividad (en el país de domicilio de la empresa y en el país fuente de ingresos), es una causa para evitar la inversión extranjera?

a) Si b) No

¿Por qué?

.....

4. ¿Existe legislación en Bolivia para evitar la doble imposición tributaria de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano?

a) Si b) No

¿Cual?

.....
.....

5. ¿El reconocimiento del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano debe tomar en cuenta los convenios y tratados internacionales?

a) Si b) No

¿Por qué?

.....
.....

6. ¿Considera pertinente la inclusión del artículo 45 bis de la Ley N° 843 que regule la figura del establecimiento permanente de las empresas constituidas o domiciliadas en el exterior, que realizan sus actividades en territorio boliviano?

a) Si b) No

¿Por qué?

.....
.....

ANEXO 5

**Cuadro referentes a las Estadísticas del Registro de Comercio de Bolivia,
que permite ver el decrecimiento de las sucursales de sociedades
constituidas en el exterior del 2009 a 2010.**

ANEXO 5

Estadísticas del Registro de Comercio de Bolivia.

De acuerdo a la Base de Datos Empresarial gestión 2010 de la Fundación para el Desarrollo Empresarial "FUNDAEMPRESA", se tiene las siguientes estadísticas del crecimiento de la Base Empresarial.

Tipo societario	2009	2010	Crecimiento En cantidad	Crecimiento En porcentaje
Empresa Unipersonal	25.035	29.936	4.901	19,6
Sociedad de Responsabilidad Limitada	10.910	11.576	666	6,1
Sociedad Anónima	1.207	1.234	27	2,2
Sucursal de Sociedad Constituida en el Extranjero	148	146	-2	-1,4
Sociedad Colectiva	12	14	2	16,7
Sociedad Anónima Mixta	8	10	2	25,0
Sociedad en Comandita Simple	5	5	0	0,0
Total	37.325	42.921	5.596	15,0

En función a los datos expuestos, se tiene que hasta diciembre de 2010, la Base Empresarial cuenta con 42.921 empresas, de las cuales 5.596 corresponde al crecimiento de las empresas, de lo que se tiene que la mayoría de los tipos societarios crece; excepto el de las sucursales de sociedades constituidas en el exterior que al 2009, llegaban a 148, a similar periodo de 2010 registran un total de 146, lo que se traduce en tuvo una disminución de 2 empresas y un decrecimiento de -1,4.

ANEXO 6

Casos Prácticos sobre la doble imposición tributaria y establecimiento permanente en Bolivia

ANEXO 6

Empresa	Convenio	Caso
Total Exploración Producción Bolivia	Convenio suscrito con Francia	Establecimiento Permanente
Total Exploración Producción Bolivia	Convenio suscrito con Francia	Principio de territorialidad
Trans American Airlines SA "Taca Perú"	Decisión 40 de la Comunidad Andina	Aplicación preferente de la Constitución Política del Estado a los Convenios.

(Análisis de casos prácticos pag. 96-99)

ANEXO 7

Empresas Extranjeras en Bolivia sujetas a Convenios para evitar la doble imposición tributaria suscritos por Bolivia.

ANEXO 7

Nº	Empresa	Estado	Convenio
1	Repsol YPF	España	Ley Nº 1816 de 16 de diciembre de 1997
2	Grupo Iberdrola	España	Ley Nº 1816 de 16 de diciembre de 1997
3	Red Eléctrica Española	España	Ley Nº 1816 de 16 de diciembre de 1997
4	Total Exploración Producción Bolivia	Francia	Ley Nº 1655 de 31 de julio de 1995
5	Bristich Gas (BG)	Gran Bretaña	Ley Nº 1643 de 11 de julio de 1995
6	Inversiones Econergy Bolivia SA	Gran Bretaña	Ley Nº 1643 de 11 de julio de 1995
7	Britanica Ruelec PLC	Gran Bretaña	Ley Nº 1643 de 11 de julio de 1995
8	GTZ Internacional Services IS	Alemania	Ley Nº 1462 de 18 de enero de 1993

ANEXO 8

Cuadro referentes a las actividades parcialmente realizadas en Bolivia, que permite ver la aplicación al respecto del Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)

ANEXO 8

Tratamiento para las actividades parcialmente realizadas en Bolivia.

Actividad	Presunción de renta neta	Alícuota del IUE
Agencias y similares domiciliadas en el país, de empresas extranjeras que se dediquen a actividades parciales (art. 42 del DS N° 24051)	16% de los ingresos brutos obtenidos en el país (art. 42 del DS N° 24051)	25% (art. 50 de la Ley N° 843)

Bolivia regula las actividades parcialmente realizadas en el artículo 42 del Decreto Supremo DS 24051, estableciendo un trato diferenciado en cuanto a la aplicación del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), toda vez que, presume que el 16% de los ingresos brutos obtenidos en el país son rentas netas de fuente boliviana, sobre el cual se aplica la alícuota del IUE que corresponde aun 25% sobre la utilidad neta de acuerdo al art. 50 de la Ley N° 843.